

**PROCESSO** - A. I. Nº 298663.0001/20-6  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0160-03/20-VD  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15/02/2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0370-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a materiais de uso e consumo. Comprovado que os itens da autuação referem-se a materiais vinculados à manutenção de equipamentos - são partes e peças de reposição e ferramentais, destinados à manutenção periódica das máquinas e equipamentos do setor fabril da empresa - sem direito a crédito fiscal. Indevido o lançamento dos créditos fiscais no livro CIAP, destinado ao controle dos ativos fixos e a posterior compensação na conta corrente do imposto. Infração comprovada. Não acolhido o pedido para realização de diligência ou perícia técnico-contábil. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração objeto deste relatório, lavrado em 09/01/2020, o qual refere-se à cobrança de ICMS no valor de **R\$5.559.250,48**, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

***Infração 01** – 01.02.01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Crédito fiscal de bens do ativo cujos lançamentos contábeis foram efetuados na conta transitória de despesas **1302403001** (MATERIAIS PARA INVESTIMENTO). Total da Infração: R\$ 5.548.113,63, PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO 2017;*

***Infração 02** – 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Crédito fiscal indevido de bens que embora tenham recebido classificação contábil de ativo são materiais de uso e consumo. Total da Infração: R\$ 11.136,85. PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO 2017.*

Após a devida instrução processual, decidiu-se a 3ª JF pela Procedência, com base nos fundamentos abaixo transcritos:

### VOTO

*O Auto de Infração objeto da presente demanda contempla duas infrações fiscais: i) Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a numerários lançados originalmente na contabilidade em conta transitória de despesas 1302403001 (MATERIAIS PARA INVESTIMENTO), como se fossem para integrar o ativo permanente do estabelecimento; ii) Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS incidente nas aquisições de materiais de uso e consumo, como se tratassem de bens para integrar o ativo permanente do estabelecimento.*

*Preliminarmente se faz importante o enfrentamento da arguição de nulidade posta pela defesa sob os argumentos de que i) a referência genérica às eventuais movimentações contábeis de determinadas contas, sem mesmo indicar a correlação dos bens nelas indicados com aqueles que deram origem aos créditos registrados no Livro CIAP, não atende ao que determina o art. 39, III, do RPAF; ii) que a suposta referência genérica resultaria em insuficiência da “descrição dos fatos” consignada no auto de infração e impediria o contraditório e caracterizaria a nulidade do lançamento fiscal, por cerceamento da ampla defesa, como determina o art. 18,*

## II do RPAF.

*Todavia, em primeiro refuto a alegação de que houve apenas referência genérica quanto as movimentações contábeis das contas, sem indicar a correlação dos bens envolvidos com aqueles que deram origem aos créditos registrados no Livro CIAP, cujos ICMSs foram glosados pela apuração fiscal, pois todos os produtos questionados pelos Autuantes como impertinentes para fins de aproveitamento de crédito a título de aquisições para o ativo imobilizado constam minudentemente demonstrados em planilha sintética constante do arquivo denominado "Itens ativo classificados contabilmente como despesas CIAP 2017", a qual foi disponibilizada para a Impugnante, conforme documento às fls. 36 a 39, de modo que não há falar em nulidade por falta de indicação dos itens relacionados a acusação fiscal.*

*Quanto a arguição de que houve insuficiência da "descrição dos fatos" consignada no auto de infração que teria impedido o exercício do contraditório e ampla defesa, dito em virtude de que a Fiscalização não teria demonstrado a existência de vínculo entre as mercadorias que deram origem aos créditos fiscais lançados no Livro CIAP de 2017 e os bens cujos custos de aquisição foram transferidos para conta transitória de despesas 1302403001, considero não ser subsistente, pois como já relatado acima, foram demonstrados todos os itens do ativo classificados contabilmente como despesas que foram computados no CIAP 2017 para fins de crédito como se fora decorrentes de aquisição do imobilizado, desta forma resta insubsistente também essa última arguição de nulidade.*

*Destarte, ultrapassado o exame das preliminares de nulidade, verifico que o presente lançamento de crédito tributário está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido a infração a multa e suas respectivas bases legais, evidenciadas de acordo com a infração imputada e demonstrativos detalhados do débito, com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo.*

*Ainda em sede de preliminar, afasto o pedido de diligência e de perícia, por entender que os elementos que instruem os autos são suficientes para elucidar a questão, bem como por crer que as questões técnicas envolvidas na elucidação da contenta, prescinde de conhecimento especializado que não esteja dentro do cabedal dos Autuantes e do corpo técnico dos julgadores deste CONSEF.*

*Adentrando ao mérito a partir da infração 01, que se refere a glosa do crédito fiscal dos itens constantes da planilha denominada "Itens ativo classificados contabilmente como despesas CIAP 2017", que foram objeto de lançamentos contábeis originados diretamente da conta transitória de despesas 1302403001, onde pude colher, a título de exemplo, entre os milhares existentes, os seguintes itens:*

*JUNTA - DIVERSOS TIPOS; 1660- CIRCULAR PARA FLANGE TP FACE PLANA; ABRASIVO SILVER 30; ACELERÔMETRO 245M/S2; ACIONADOR P/VÁLV.CONTR. METSO; ACOPLADEIRA 3"; ACUMULADOR PB-ÁCIDO 12V 40AH C20; ADAPT. MACHO AISI 316; ADESIVO E SELANTE DE SILICONE BNG 300ML; AEROSOL P/SENSOR FUMAÇA SOLO; ALAVANCA P/TURB. VAPOR WORTH; ALICATE MILIAMPERÍMETRO DE PROCESSO; ALOJAMENTO D/DISCO D/RUPTURA 16"; AMOSTRA QUANTITATIVO 512 DHA D6729; AMOSTRADORES AUTOMÁTICOS; AMPLIFICADOR P/RELÉ CHAMA HONEYWELL; AMPOLAS DE REAÇÃO DRÄGER; ANILHA DUPLA AI 1/8"; APARELHO DIGITAL DIALOG 4223 ERICSSON; ARAME AI AISI-304 DN 0.813MM (BWG 21); ARCO DE SERRA; ASPIRADOR/SOPRADOR ATRACAD. BANDEJA P/TORRE PROCESS; BANQUETA REGULAVEL; BARREIRA SEAFENCE 9 (1000M) BICO ASPERSOR PROJETO HV-26 1"-NPT; BICO D/FORNO; BICO D/QUEIMADOR; BOBINA (DIVERSOS) BOCAL (DIVERSOS); BOIA COM DRENO AUTOMATICO; BORRIFADOR P/FILTRO; BOTÃO DE EMERGENCIA; CABEÇOTE P/FILTRO; CABO (DIVERSOS); CABO (DIVERSOS); CADEADO 25X26X17X4.5X14X13MM CAPA TERMOP; CALDEIRA VAPOR DIRETO 500 LT AM; CALIBRADOR (DIVERSOS); CAPA ROLAM ROLOS CÔN DE 5.750" SIMPLES; DISPLAY P/ANALIS.PTO.AMOLECIM. HERZOG; DRAGERSENSOR EC XS2 CO; ELEM.FILT. P/FILT. ÓLEO; ELEM.TP COPO EM PAPEL PLISS P/ÓLEO; ELEMENTO FILTRANTE P/COMPR. THOMASS; FLANGE ORIF. WN 8" A105 FR 300# SCH40; GAXETA 536 3/4" COD 53678; GRAMPO "Y" E=125-E1=50-E2=75MM; GRAMPO FIXAÇÃO P/TORRE PROCESS; HASTE DISTRIB.VAPOR; HASTE P/COMPR. HOERBIG; HIDRÓXIDO DE POTÁSSIO FR C/1KG IGNITOR ESPEC. P/EQUIP.TESTE PTO.FULGOR; INJETOR P/COMPR. CHICAGO; ISOLADOR D/FORNO; J. ESPIRALADA INOX 316 0301 A 0400; JG CALÇOS AISI-316 E=0.05MM 75X75X21MM; JG. ANEL COMPRESSAO; JG.BOT. P/ATUADOR ELETRO-HIDR. ROTORK; JOELHO 45 A197GALV NPT 1 1/2" 300#JUNTA - DIVERSOS TIPOS; JUNTA - DIVERSOS TIPOS; KIT CALIBR. P/DET.GÁS CL2 DET-TRONICS; MANÔMETRO 0A60KGF/CM2 RO NPT1/2"; MULTIGAS RK GX2003B 7Z2080107RN SMS88; PARAFUSO U AC A307 B P/TUBO 3"; PASTILHA BEDAME; PATCH CABLE T568A - 3.5M COD. 35120119; PEÇAS DE REP. P/SELO 3 1/4" DM; PEÇAS DE REPARO 4 POL; PEDIDO CLIENTE: 4506257875 / 12 – 0001.*

*É, portanto, peremptório concluir que os itens relacionados com a infração 01 cuja amostra acima confirma, não são itens do ativo imobilizado e sim destinados ao uso e consumo da Impugnante, de modo que restou afastada a arguição defensiva de que não teria uma identificação de que os bens não teriam natureza de ativo permanente. Bem como, se afasta a alegação de que a fiscalização não trouxe nenhum elemento que comprove*



*IMOBILIZADO, haja vista que as peças de reposição não são custo do processo de fabricação, nem pode ser considerado aquisição para o ATIVO IMOBILIZADO, se tratam de produtos para fins de manutenção de máquinas e equipamentos, e por isso são tratados como despesas de fabricação e não geram crédito de ICMS.*

*Da lista acima, os produtos que não são peças e partes de reposição, são materiais elétricos, ferramentas, materiais para manutenção do imóvel, para acesso física, e por isso também não são destinados ao ativo imobilizado.*

*Concluindo, cabe registrar que ambas (infração 01 e 02) se tratam de infrações recorrentes imputadas à autuada, que já conta com diversos julgados deste CONSEF pela procedência, conforme exemplifico com os seguintes acórdãos: ACÓRDÃO JJF Nº 0145-01/18; ACÓRDÃO JJF Nº 0161-01/18; ACÓRDÃO JJF Nº 0165-02/18.*

*Destarte, voto pela procedência do presente Auto de Infração.*

Irresignado, o sujeito passivo interpôs o presente recurso objetivando a reapreciação da decisão de piso, alegando o que segue:

Inicialmente informa a tempestividade da peça recursal e aponta a nulidade do Auto de Infração.

Aduz que é desacertada a alegação da Junta. O que ocorreu nitidamente é aquilo que se expôs na defesa: a Fiscalização reputou indevido todo o crédito fiscal escriturado no Livro CIAP de 2017 na Conta Transitória de Despesas 1302403001 (MATERIAIS DE INVESTIMENTOS), apenas pelo fato de alegadamente não terem sido objeto de transferências posteriores para contas contábeis de ativo.

Por tal, defende que a defesa procede quando alega que a Fiscalização presumiu, sem qualquer respaldo de fato ou jurídico, que todos os bens nela lançados não eram bens integrantes do ativo permanente do estabelecimento, apenas porque não identificou lançamentos contábeis posteriores para contas do imobilizado. Isso porque não houve efetivamente uma identificação de que os bens não teriam natureza de ativo permanente.

Assim, entende que a fiscalização não trouxe nenhum elemento que comprove serem bens de outra natureza, como, por exemplo, bens de uso e consumo, insumos, intermediários etc... Ora, é cediço que, segundo o RPAF, o Auto de Infração deve conter a indicação clara e precisa dos fatos praticados pelo Contribuinte e que ensejaram a respectiva cobrança, no intuito de garantir o exercício dos direitos à ampla defesa e ao contraditório, nos termos de seu art. 39, III.

No caso concreto, explica que a Fiscalização reputou indevido todo o crédito fiscal escriturado no Livro CIAP de 2017 na Conta Transitória de Despesas 1302403001 (MATERIAIS DE INVESTIMENTOS), apenas pelo fato de alegadamente não terem sido objeto de transferências posteriores para contas contábeis de ativo. Todavia, no cotejo entre o Livro CIAP e os lançamentos na contabilidade não se observou que, em regra, os registros deles se dão em momentos diversos e por motivos diferentes, como demonstrado na defesa.

Pontua que nessas circunstâncias, a Fiscalização não demonstrou nos levantamentos da infração 01 a existência de vínculo entre as mercadorias que deram origem aos créditos fiscais lançados no Livro CIAP de 2017 e os bens cujos custos de aquisição foram transferidos para conta transitória de despesas 1302403001. Ou seja, os bens que deram origem aos créditos fiscais lançados no Livro CIAP de 2017 – registrados a partir do momento de aquisição – não são necessariamente aqueles que deram causa às transferências das contas do ativo imobilizado para quaisquer outras.

Deste modo, no procedimento não se analisou a natureza e função de cada um dos bens que deu origem aos créditos fiscais escriturados no Livro CIAP e sequer procurou identificá-los, constituindo crédito tributário a partir de uma presunção sem o menor substrato fático.

Salienta que o mesmo vício ocorre em relação à infração 02, na qual os autuantes glosaram os créditos fiscais de ICMS com a alegação de que os bens, apesar de terem o tratamento contábil de ativo, seriam bens de uso e consumo. A precariedade do Auto de Infração, nesse caso, decorre do fato de que os autuantes não indicaram qualquer elemento que fundamentasse a conclusão de que os bens em questão seriam de uso e consumo, sendo que desatende ao que determina o art. 39, III

do RPAF utilizar-se de mero “senso comum” para autuar o contribuinte e afirmar que tais bens são de uso ou consumo, e não de ativo imobilizado.

Ademais, alega a recorrente que o julgamento de piso também se mostra equivocado ao manter a autuação, pois, tanto na infração 01 quanto na infração 02, os bens que deram origem aos créditos escriturados no Livro CIAP de 2017 – e reputados indevidos pela Fiscalização – têm natureza de bens do ativo permanente, independente do lançamento contábil que os autuantes alegam que não foi feito para contas respectivas.

Desse modo, a Fiscalização incidiu em erro ao desconsiderar que, por determinação legal, a Contribuinte adquire e registra no Livro CIAP os bens que possuem a natureza de ativo imobilizado, conforme definição prevista nas normas contábeis. Por isso, foi desacertada a decisão de piso que manteve a autuação, tendo também incorrido em limitação do direito de defesa pelo indeferimento da prova pericial requerida pela Contribuinte para comprovar a regularidade do aproveitamento.

Ressalta que a decisão da Junta se mostra bastante equivocada em aduzir que a Petrobrás teria desatendido os arts. 140 a 143 do RPAF, na impugnação da infração 02. Primeiro, porque a defesa apresenta as razões pelas quais sustenta serem os itens efetivamente bens do ativo imobilizado, e, segundo, porque as normas em questão tratam do aspecto probatório, e não dizem respeito ao quanto aventado pela Junta.

Observa que a defesa sustenta no item 4 o desacerto da autuação, aduzindo, em síntese, que:

- Os bens listados na autuação foram adquiridos para compor o ativo do estabelecimento, sendo empregados na sua atividade;
- Os bens destinados ao ativo imobilizado do Contribuinte constituem direitos que tenham por objeto bens corpóreos com vida útil superior a 12 (doze) meses e destinados à manutenção das atividades fim da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade;
- São bens que possuem características físicas e classificação contábil correspondente ao ativo imobilizado, nos termos da normatização técnica contábil de regência;
- As mercadorias relacionadas pelos autuantes se enquadram no conceito de ativo imobilizado, porque são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços e, concomitantemente, cujo uso ocorre por período superior a um ano (NBC T 19.1, item “6”).
- São sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, que ocorrem em intervalos superiores a um ano.
- Consequentemente, nos termos da NBC T 19.1, itens “7” e “8”, o correto é contabilizá-las no ativo imobilizado, cuja aquisição permite à Contribuinte utilizar o imposto cobrado nas operações anteriores para compensar com o valor devido naquelas que realizar, desde que observada a sistemática do art. 20, § 5º, da LC 87/96.
- A posição dos autuantes também é inconciliável com a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TC 16.1 – Estoques.

Pondera que a defesa não contraria os artigos do RPAF invocados pela Junta. De fato, diz o art. 140 que “o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas”. No caso, a Petrobrás expressamente contestou a alegação dos autuantes de que os bens seriam de uso e consumo, de modo que não subsiste a presunção de veracidade em questão.

Já o art. 141 diz que “se qualquer das partes aceitarem fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação”. Não é o caso aqui, pois a Petrobrás, além de não aceitar o fato alegado pelos autuantes, não aduziu outros fatos de

extinção ou de óbice de efeitos, e a prova pericial técnica requerida para demonstrar o enquadramento dos itens como bens do ativo foi negada por decisão da própria Junta.

Salienta que nitidamente não é o caso do art. 143 do Regulamento, já que não houve por parte da Petrobrás recusa de “comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha”. No caso, o que ocorreu foi a sonegação da prova pericial hábil e cabível para comprovação das alegações da parte autuada, limitando-lhe o direito de defesa.

Deste modo, assevera ser manifestamente desacertada a decisão de piso nesse particular, sendo que também há equívoco do julgamento de base no mérito da questão controvertida, quando conclui que as partes sobressalentes, as peças de reposição e os ferramentais, destinados à manutenção periódica das máquinas e equipamentos do setor fabril, não se classificariam como bens do ativo, mas sim como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento.

Destaca, ainda, que não procede a alegação da Junta de que haveria, na infração 02, “materiais para manutenção do imóvel, para acessão física”, já que nem o Auto de Infração descreve, nem os demonstrativos trazem a acusação de aproveitamento de crédito em caso de “imóveis por acessão física”. Em verdade, o auto diz respeito apenas a equipamentos, peças sobressalentes e itens de reposição, objeto da controvérsia sobre sua natureza como ativo imobilizado.

Defende que o entendimento da Junta de Julgamento Fiscal se mostra equivocado em concluir que tais bens seriam de uso e consumo, pois contraria a normatização aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC que disciplina o tratamento do ativo imobilizado. Nesse sentido, é imprescindível ter em vista que os pronunciamentos contábeis possuem densidade normativa, orientando e dirigindo à classe técnica contábil, de modo que não podem ser ignorados, como feito pelos autuantes e cancelado pelo acórdão recorrido.

Disciplina que nos termos do art. 177 da Lei Federal nº 6.404/1976 (Lei das S.A.) “A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”. Ademais, com a publicação da Lei Federal nº 11.638/2007, os pronunciamentos técnicos ganharam força normativa no âmbito societário.

E que a normatização aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio da Resolução nº 1.177 de 24/07/2009 foi a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado, e atualmente é titulada pelo Conselho como NBC TG 27 (R4) – Ativo Imobilizado.

Alega que no presente caso se tem nitidamente a caracterização dos bens listados no anexo do Auto de Infração como ativo imobilizado. Ao contrário do que alega o julgamento de piso, trata-se de bens mantidos exclusivamente para uso na produção do estabelecimento autuado, destinados a viabilizar a fabricação e o fornecimento de mercadorias, e que tem sua utilização prolongada por mais de um período. Enquadram-se, portanto, na definição do item 6 da NBC TG 27.

Além disso, explica tratar-se de sobressalentes, peças e reposição e ferramentais utilizados sempre em conexão com equipamentos principais do maquinário fabril do estabelecimento. Desse modo, nos termos dos itens 7 e 8 da norma contábil NBC TG 27, tais itens também devem ser considerados como ativo imobilizado, tal como alegado em defesa.

Pontua que, conforme dispõe o item 10 da norma contábil NBC TG 27, os custos de ativos imobilizados incluem aqueles incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado, e também e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar-lhe manutenção, como é o caso dos bens listados no presente Auto de Infração.

Não há, portanto, sequer a exigência de a aplicação de tais itens gere aumento de vida útil dos equipamentos. Diante disso, não há qualquer dúvida que a Fiscalização reputou indevida a utilização de créditos fiscais originados de mercadorias que são, sem qualquer dúvida, bens do

ativo imobilizado, inclusive segundo definição da Lei nº 6.404/1976 – Lei das S.A.

Salienta que o cotejo entre os itens descaracterizados pela Fiscalização e as disposições legais sobre a matéria são suficientes para infirmar a validade do lançamento. As mercadorias ali relacionadas enquadram-se no conceito de ativo imobilizado, porque são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços. Concomitantemente, seu uso ocorre por período superior a um ano, na medida em que se trata de sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, que ocorrem em intervalos superiores a um ano.

Consequentemente, nos termos da norma contábil NBC TG 27, itens “7” e “8”, foi correto o procedimento da Petrobrás de contabilizá-los no ativo imobilizado, cuja aquisição permite utilizar o imposto cobrado nas operações anteriores para compensar com o valor devido naquelas que realizar, desde que observada a sistemática do art. 20, §5º da LCP nº 87/1996.

Ademais, informa que o entendimento adotado na decisão de piso também é inconciliável com a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TG 16 – Estoques, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio da Resolução nº 1.170 de 29.05.2009 (D.O.U. nº 12/06/2009).

Informa que a NBC TG 16 é taxativa ao afirmar que os “estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria”, exatamente como acontece com os bens adquiridos para preservar ou ampliar o rendimento operacional de um conjunto registrado no imobilizado, pertencem àquela conta contábil, de modo a se caracterizar como ativos.

Assim, defende a recorrente que a perícia é o único meio disponível para resolver essas controvérsias, visto que a divergência de análise das escriturações contábeis e do uso dos bens no processo produtivo demanda conhecimento técnico especializado, tal como apontado na defesa. Por tal razão, nos casos desse jaez, as divergências subsistentes devem ser sanadas por meio da garantia do contraditório e da ampla defesa, permitindo-se ao contribuinte valer-se do parecer técnico pericial, para demonstrar sua alegação.

E que, no presente caso, a alegação de defesa depende, necessariamente, da análise dos documentos fiscais e seu confronto com as planilhas levantadas pelo Fisco e a análise da normatização técnica contábil, além da análise da natureza dos bens e sua presença no processo produtivo como ativo imobilizado, de modo que não se caracteriza a hipótese de “a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos” (art. 147, II, a).

Por fim, pugna a Recorrente pelo conhecimento e integral provimento do presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o r. Acórdão proferido pela Junta de Julgamento Fiscal, declarando-se a improcedência das infrações 01 e 02, com a desconstituição do lançamento fiscal ali consubstanciado.

## VOTO VENCIDO

O Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

**Infração 01** – 01.02.01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Crédito fiscal de bens do ativo cujos lançamentos contábeis foram efetuados na conta transitória de despesas **1302403001** (MATERIAIS PARA INVESTIMENTO). Total da Infração: R\$ 5.548.113,63, PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO 2017;

**Infração 02** – 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Crédito fiscal indevido de bens que embora tenham recebido classificação contábil de ativo são materiais de uso e consumo. Total da Infração: R\$ 11.136,85. PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO 2017.

Alega o contribuinte a nulidade do Auto de Infração, por entender que a fiscalização não trouxe nenhum elemento que comprove serem bens de outra natureza os bens autuados, como, por exemplo, bens de uso e consumo, insumos, intermediários etc., inexistindo a indicação clara e precisa dos fatos praticados pelo Contribuinte e que ensejaram a respectiva cobrança, no intuito

de garantir o exercício dos direitos à ampla defesa e ao contraditório, nos termos de seu art. 39, III.

Em processo de matéria idêntica, julgada por esta 1ª CJF em relação ao PAF Nº 269139.0011/19-6, acompanhei o voto vencido divergente, do i, Conselheiro José Rosenvaldo Evangelista Rios, que decidiu pela improcedência, fundamentando, porém, na nulidade do Auto de Infração.

Assim, com base no art. 155, parágrafo único do RPAF/99, ultrapasso a nulidade e adentro ao mérito por decidir em favor do sujeito passivo.

No pertinente ao pleito de diligência/perícia, observo que estão contidos nos autos todos os elementos capazes de formular a minha convicção, razão pela qual denego o pedido formulado.

No mérito, como bem pontuado pela recorrente, vislumbro que os bens listados no anexo do Auto de Infração são bens mantidos para uso a produção do estabelecimento autuado, destinados a viabilizar a fabricação e o fornecimento de mercadorias, tendo sua utilização prolongada por mais de um período.

As peças sobressalentes e de reposição utilizadas em conexão com os equipamentos principais do maquinário fabril também devem ser considerados como ativo imobilizado, já que assim determina a norma contábil NBC TG 27, que salienta, inclusive, que os custos do ativo imobilizado incluem aqueles incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado, bem como os custos incorridos posteriormente para renová-los. Vejamos:

*Definições*

*6. Os seguintes termos são usados nesta norma, com os significados especificados:*

*(...)*

*Ativo imobilizado é o item tangível que:*

*(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e*

*(b) se espera utilizar por mais de um período.*

*(...)*

*7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:*

*(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e*

*(b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.*

***8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.***

*(...)*

*10. A entidade avalia segundo esse princípio de reconhecimento todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo.*

Nesse passo, entendo que a Fiscalização reputou indevida a utilização de créditos fiscais originados de mercadorias que são, sem qualquer dúvida, bens do ativo imobilizado, inclusive segundo definição da Lei nº 6.404/1976 – Lei das S.A.:

*Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:*

*(...)*

***IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;***

Deste modo, resta patente o acerto do procedimento adotado pela recorrente em contabilizar os itens autuados como ativos imobilizados, onde a **aquisição** permite o uso do imposto cobrado



nas operações anteriores para compensar com o valor devido naquelas que realizar, respeitando a norma contida no art. 20, §5º da LC 87/96.

Assim, por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE a autuação.

#### VOTO VENCEDOR

Peço vênia à nobre Relatora para apresentar entendimento divergente, especificamente diverjo do entendimento de que os itens autuados possam ser classificados como bens do ativo imobilizado.

De fato, como já destacado, a conduta autuada foi descrita como *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento”*. Trata-se de aquisições de bobinas, juntas, boias, cadeados, cabos, hastes, grampos, e muitos outros itens descritos na peça inaugural do auto de infração, conforme destaca a decisão de piso, em trecho que reproduzo abaixo.

“ABRAÇADEIRA; ACUMULADOR; ADAPTADOR; AGULHA; ALOJAMENTO; ANEL; ANILHA; APARELHO VPAC 2; ARAME; ARRUELA; ATRACAD.; BANDEJA; BANHO; BARRA; BARRIL; BICO; BIG; BOMBA; BOOSTER; BUCHA; BUJÃO; CABEÇA; CABO; CADEIRA; CAIXA PASSAG.; CALHA; CALIBRADOR; CANT.; CAPA; CARRINHO; CASCO; CHAPA; CHAVE; CILINDRO; CINTURÃO; CJ COLAR; COMPRESSOR DE AR; CONCRETO; CONDICION.AMOSTRA; CONDUTOR; CONE; CONECTOR; CONEXÃO; CONJUNTO DE TUBOS P/CALDEIRA; CONJUNTO DE CICLONE P/REGENERADOR UFCC; CONJUNTO DE TUBOS P/CALDEIRA; CONJUNTO DE TUBOS P/CALDEIRA; CONJUNTO DE TUBOS P/CALDEIRA; CONJUNTO DE CICLONE D/I EST. VASO SEP.; CONJUNTO DE FIXAÇÃO P/TORRE PROCES/VASO; CONJUNTO DA UNIÃO P/REATOR PROC.; CONJUNTO DE FIXAÇÃO P/VASO SEPARADOR; CONJUNTO DE TUBOS P/CALDEIRA; CONJUNTO DE CAIXAS PARA CALDEIRA; CONTROLADOR; CONV.SINAL; CONVERSOR; CORREIA; CORRENTE; CROMOMETRO; CURVA; DESSECANTE; DET.MULTIGÁS; DETETOR; DIFUSOR; DISCO; DISJUNTOR; DISPOSITIVO; DISTRIBUIDOR; EIXO; ELEM.FILT.; ELEM.TP; ELEM.TP.CARTUCHO; ELEMENTO; ELETRODUTO; ELIMIN.; EMENDA; ENGAXETAMENTO; ESFERA; ESTATOR; ESTEIRA; FEIXE; FERRULE; FIGURA; FILTRO; FIO; FLANGE; FOLE; FONTE; FUSÍV; GAXETA; GRAMPO; GUARNIÇÃO; HIDRÓXIDO; ISOL.TRANS; ISOLADOR; JOELHO; JOGO; JUNTA; LÂMINA; LÂMPADA; LUVAS; MANCAL; MANGUEIRA; MANIFOLD; MANÔMETRO; MEDIDOR; MEIA; MESA; MÓDULO; MOLA; MONITOR; MULTIMETRO; NIPLE; ÓLEO; PALHETA; PALHETAS; PANEAS; PANO; PAPELÃO; PARAFUSO; PORCA; POSICIONADOR; PRENSA-CABO; PULVERIZADOR; PURGADOR; QUEIMADOR; REATOR; RECHEIO; REDUÇÃO; REDUTOR; REGULADOR; RELÉ; RESINA; ROLAM; ROLAM.; ROLAMENTO; ROTOR; SEDE; SEGMENTO; SELO; SENSOR; SIRENE; SUPORTE; TAMPA; TAMPÃO; TARUGO; TERMÔMETRO; TERMOPAR; TGA-B; TRANSM.NÍVEL; TRANSM.PRESSÃO; TRANSM.TEMPERATURA; TRIP; TROCADOR; TUBO; TUBO(TUBE); UNIÃO; VÁLV.CONTROLE; VÁLV.ESF.; VÁLVULA; VASO; VEDAÇÃO; VIDRO; VIGA; VISOR.”

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando tratar-se de bens do ativo imobilizado, pois foram adquiridos com o intuito de preservar ou ampliar o rendimento operacional de um conjunto registrado no seu ativo imobilizado. Argumenta que o seu procedimento encontra amparo na orientação contida na NBC 19.1, aprovada pela Resolução 1.177 do Conselho Federal de Contabilidade.

O exame dos autos revela que os créditos glosados se relacionam a vários itens cujo consumo ocorre periodicamente por força das atividades de manutenção desenvolvidas pela empresa.

A própria Recorrente admite que tais itens são utilizados como peças de reposição, nas manutenções periódicas realizadas na unidade produtiva, conforme sua peça recursal em trecho abaixo reproduzido.

“... Além disso, *trata-se de sobressalentes, peças e reposição e ferramentais utilizados sempre em conexão com equipamentos principais do maquinário fabril do estabelecimento*. Desse modo, sustenta que, nos termos dos itens 7 e 8 da norma contábil NBC TG 27, tais itens também devem ser considerados como ativo imobilizado, tal como alegado em defesa.

Por fim, conforme dispõe o item 10 da norma contábil NBC TG 27, os custos de ativos imobilizados incluem aqueles incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado, e também e os

*custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar-lhe manutenção, como é o caso dos bens listados no presente auto de infração. (grifos acrescidos)."*

Ora, o ativo imobilizado é integrado por aqueles bens destinados à manutenção da atividade da companhia, o que quer significar que não se destinam à revenda nem à industrialização, mas representam um patrimônio corpóreo, que não se destrói pelo uso, já que possuem vida útil superior a um ano. Precisam, por conseguinte, ter uma individualidade própria, não podendo ser tratado como tal algo que represente um item sobressalente, ou uma peça, componente de um bem maior, que se destine à mera reposição.

É importante destacar que os gastos com manutenção, envolvem *"revisão sistemática e periódica do bem, na qual são feitas limpeza, lubrificação, substituição de peças desgastadas. Normalmente esse tipo de manutenção não está vinculado ao aumento de vida útil do bem, mas é necessário ao seu funcionamento normal, dentro de padrões técnicos de qualidade, normas de segurança etc. Em alguns casos, peças para substituição e materiais necessários para a manutenção são mantidos em almoxarifado, porém é necessário distingui-los dos kits de reposição ou manutenção que acompanham alguns equipamentos por ocasião de sua aquisição, que integram o ativo imobilizado"* (extraído do site <http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil&noticia=32626>).

Consequentemente, os itens consumidos em tal atividade não podem ser tratados como bens do ativo imobilizado, salvo prova robusta e inequívoca em sentido contrário.

Quanto aos pequenos reparos, são atividades de *"conserto ou substituição de parte ou peças em razão de quebra ou avaria do equipamento, por imperícia ou outro problema técnico qualquer, necessários para que o bem retorne à sua condição normal de funcionamento, o que normalmente não envolve acréscimo da vida útil"*. (extraído do site <http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil&noticia=32626>).

Como se vê, as mercadorias autuadas não se enquadram, indubitavelmente, como bens do ativo imobilizado, pois seu emprego não gera aumento da vida útil dos bens dos quais fazem parte. Representam, isto sim, itens de despesas, destinados à manutenção de estruturas ou bens da companhia, como é o caso das "bobinas", "cabos", "juntas" e etc. Suas aquisições não representam uma agregação de valor ao patrimônio social imobilizado para consecução das atividades da Recorrente.

Seu tratamento contábil deve ser o de material de uso ou consumo, sendo vedado o aproveitamento do crédito fiscal a elas correspondentes. Assim, não vejo como acolher as alegações recursais.

Essa é a jurisprudência deste Conselho de Fazenda, conforme Acórdão CJF nº 0323-11/13, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, com decisão não unânime (5x1) relativamente à Infração 03, relacionada com esse tema, cuja relatoria coube ao Conselheiro Paulo Danilo.

Já a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal tem decisão nesse mesmo sentido, conforme Acórdão nº 0301-12/18, aprovado também por decisão não unânime (4x2), de minha relatoria.

Ademais, os itens autuados não possuem identidade, mas são componentes. A prevalecer a alegação da empresa (uso em montagem/construção), não se pode admitir o creditamento porque se trataria de imóveis por acessão física, o que encontra óbice no art. 310, inciso VII do RICMS/12, conforme abaixo.

*Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

...  
VII - destinados à construção de imóveis por acessão física;  
..."

Do exposto, peço vênha para divergir e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a

Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298663.0001/20-6**, lavrado contra a empresa **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.559.250,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, José Rosivaldo Evangelista Rios e Cláudio José Silveira Pinto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS