

A. I. Nº. - 269139.0011/19-6  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRÁS  
AUTUANTES - MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ e JOSÉ ELMANO TAVARES LINS  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 27/04/2020

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0043-03/20

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO SEU ESTABELECIMENTO. 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. Auto de Infração PROcedente. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 11/11/2019, exige ICMS no valor de R\$45.904.268,76, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Refere-se a materiais de consumo contabilizados na conta de estoques (imobilizado) 1302403001 – Materiais para Investimento, como se fossem Imobilizado, porém, transferidos para conta de Resultado do Ativo Circulante, quando requisitados do Estoque, nos meses de janeiro a dezembro de 2015. (Infração 01.02.02).

O Autuado impugna o lançamento fiscal fls.14/25. Registra a tempestividade de sua defesa. Diz que por sua advogada com escritório na Av. Antônio Carlos Magalhães, nº. 1.113, 17º. Andar, Itaigara, CEP 41.830-900, Salvador/BA, onde recebe as intimações, notificações e citações físicas, vem apresentar impugnação administrativa em face do Auto de Infração epígrafado, pelas razões fáticas e jurídicas a seguir esposadas. Reproduz a irregularidade apurada. Afirma que como esmiuçará a seguir, a autuação encontra-se eivada de máculas que conduzem à sua improcedência.

A tese da Fiscalização se baseia na concepção de que a simples transferência de parcela dos débitos da Conta Transitória 1302403001 - Materiais para Investimento, para as contas de resultado ou do ativo circulante criariam uma presunção de que as mercadorias não seriam bens destinados ao ativo permanente e, por isso, não gerariam direito ao crédito.

Comenta que a questão não é tão simples assim: no cotejo entre o livro CIAP e os lançamentos da contabilidade, os registros se dão em momentos diversos e por motivos diferentes. O erro da Fiscalização ao desconsiderar essa circunstância fica evidente quando se observa como é feita a escrituração pela Petrobrás, em absoluto compasso entre os ditames da LC nº 87/1996 e as regras contábeis aplicáveis ao caso. Diz que os registros no livro CIAP seguem o art. 20, § 5º, da Lei Complementar Federal, que reproduz (doravante, LC nº. 87/1996), que regula a apropriação e a

utilização dos créditos fiscais do ICMS cobrado nas operações anteriores com bens destinados ao ativo imobilizado, a partir do registro da nota fiscal de entrada da mercadoria.

Frisa que por determinação legal, adquire e registra no livro CIAP, os bens que possuem natureza de ativo imobilizado, conforme definição prevista nas normas contábeis, em especial no Pronunciamento Técnico nº 27 - Ativo Imobilizado do (Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC), aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade-CFC pela Resolução nº 1.055/051. Transcreve estas definições.

Afirma que no livro CIAP do exercício fiscalizado, identificam-se bens destinados ao ativo imobilizado, cujas aquisições ocorreram em período em que os créditos fiscais deles originados são apropriados a partir da entrada no estabelecimento, pelos 48 meses subsequentes (art. 20, § 5º, inciso I, da LC nº 87/1996). Diz ser verdade que, no momento da entrada desses bens no seu estabelecimento, é feita também a contabilização deles, pelo custo de aquisição, cujo valor é lançado em contas do ativo imobilizado, entre as quais se incluem as contas contábeis transitórias 1302403001 - Materiais para Investimento. Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) / Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Pronunciamento Técnico nº 27 - Ativo Imobilizado.

Comenta que as transferências das contas contábeis 1302403001 para contas contábeis de resultado e de ativo circulante seguem uma lógica diversa: a baixa do valor nas contas do ativo imobilizado é efetuada, por exemplo, de acordo com os itens 67 a 72 do Pronunciamento Técnico IPC nº 27. Nessas circunstâncias, a Fiscalização não demonstrou a existência de vínculo entre as mercadorias que deram origem aos créditos fiscais lançados no livro CIAP de 2015 e os bens cujos custos de aquisição foram transferidos da conta contábil 1302403001 para contas de resultado no mesmo exercício fiscalizado. Ou seja, os bens que deram origem aos créditos fiscais lançados no livro CIAP de 2015 - registrados a partir do momento de aquisição - não são necessariamente, aqueles que deram causa transferências das contas do ativo imobilizado para quaisquer outras.

Assevera que, como se extrai dos anexos do Auto de Infração, não houve análise da natureza de cada um dos bens que deram origem aos créditos escriturados no CIAP. Agindo desse modo, acaba-se por ignorar as mais relevantes orientações sobre a definição e o reconhecimento da natureza de um bem como ativo imobilizado, segundo o Pronunciamento Técnico CPC nº. 27. Concomitantemente, diz que não se verificou se aqueles itens em razão dos quais houve o creditamento correspondiam aos mesmos que ensejaram as movimentações contábeis na ECD. Diz que basta verificar o raciocínio que ensejou o lançamento fiscal, resultado do seguinte silogismo:

- a) a Petrobrás transfere os gastos contabilizados nas Contas 1302403001 (Materiais para Investimento) para contas de resultado ou de ativo circulante;
- b) A transferência do gasto das Contas 1302403001 (Materiais para Investimento), para contas de resultado ou de ativo circulante leva à conclusão automática, de que quaisquer itens nela lançados, não são bens do ativo imobilizado, mas sim, bens de uso e consumo;
- c) Logo, são indevidos todos os créditos fiscais lançados no CIAP, em razão de bens, cujos custos de aquisição foram contabilizados, nas 1302403001 (Materiais para Investimento).

Entende que o raciocínio é insustentável, seja em razão de partir de premissa equivocada - são de resultado as contas para as quais houve transferências dos gastos contabilizados na Conta 1302403001 (Materiais para Investimento) – seja porque, carece de qualquer indício de materialidade.

Diz que a princípio, a inconsistência do lançamento é confirmada ao se analisar a real natureza das contas contábeis para as quais há transferência de valores, a partir das Contas 1302403001 (Materiais para Investimento), que pertence ao ativo imobilizado. A Fiscalização pressupôs que tais contas são todas de resultado, contudo a realidade é diversa, pois, a transferência de valores para as contas é sempre transitória. É dizer, embora efetivamente haja o lançamento nelas, de valores antes contabilizados nas Contas 1302403001 (Materiais para Investimento), o registro é

provisório e depois migrado para uma conta contábil definitiva, de acordo com a natureza do gasto.

Aduz que o procedimento é adotado para todos os bens que possuem a natureza de ativo imobilizado, segundo a definição prevista no Pronunciamento Técnico CPC nº 27, entre os quais se incluem, nos termos de seus itens “7” e “8”, os sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno.

Ressalta que no processo de elaboração do Pronunciamento Técnico nº. 27, sugeriu-se ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis que fosse proibida a transferência de ativos para outros grupos de contas após o seu registro inicial, o que se afastou pelos fundamentos que reproduz. Diz que em paralelo, e ainda mais importante, a Fiscalização não analisou se os bens que deram origem aos créditos fiscais escriturados no CIAP foram os mesmos cujo custo de aquisição migrou das Contas 1302403001 (Materiais para Investimento) para alguma outra.

Frisa que a falta de análise da natureza do bem ou sequer da movimentação contábil do seu custo de aquisição compromete, integralmente, a materialidade necessária ao lançamento fiscal, pois sem ela não há substrato para se afirmar a utilização indevida de crédito fiscal. Nessas circunstâncias, 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, segundo definição do art. 179, IV da Lei nº 6.404/1976 - Lei das S.A.

Ademais, entende que o Auto de Infração se encontra em descompasso com as normas legais aplicáveis ao caso, em especial no Pronunciamento Técnico CPC nº 27 - Ativo Imobilizado, Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 16. Nota que o cotejo entre os itens descaracterizados pela Fiscalização e as disposições legais sobre a matéria são suficientes para infirmar a validade do lançamento.

Assevera que as mercadorias ali relacionadas enquadram-se no conceito de ativo imobilizado, porque são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços e, concomitantemente, seu uso ocorre por período superior a um ano (CPC-27, item “6”). Enfim, são sobressalentes, peças de reposição, ferramentas, equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, que ocorrem em intervalos superiores a um ano. Consequentemente, nos termos do CPC - 27, itens “7” e “8”, o correto é contabilizá-las no ativo imobilizado, cuja aquisição permite à Petrobrás a utilização do 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, como ocorreu no caso.

Por conseguinte, entende que foi incorreta a reclassificação das mercadorias em tela, para enquadrá-las entre os bens de uso e consumo, exclusivamente para vedar à Contribuinte, o uso dos créditos respectivos, de maneira que a presente Infração 01 deve ser declarada insubsistente.

Observa que os fatos e fundamentos apresentados na defesa são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de subsidiar a infração em foco, porquanto inúmeras inconsistências foram comprovadas tanto nos demonstrativos, quanto nos fundamentos legais das imputações.

Nada obstante, diz que os casos desse jaez encontram solução definitiva nos arts. 123, § 3º, 145, caput, e 150, II, do RPAF, que a autorizam a requerer perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos. Portanto, entende que é indispensável a realização de perícia para que seja infirmada a acusação de que houve utilização indevida de crédito, demonstrando-se a legitimidade do seu procedimento. Nesse contexto, apresenta os quesitos. Assinala que a Petrobrás se reserva para nomear o seu assistente técnico no momento processualmente oportuno.

Requer a produção de todos os meios de provas admitidos pelo direito, notadamente a diligência requerida, sendo, ao final, julgado improcedente *in totum* o Auto de Infração, uma vez que não houve qualquer descumprimento da legislação tributária, notadamente o uso indevido de crédito fiscal de ICMS.

A dupla de Autuantes presta informação fiscal fls.69/72 (verso). Reproduz a irregularidade apurada. Sintetiza os termos da defesa. Afirma que em resumo, foi efetuado um levantamento da conta de Ativo Imobilizado, que gera créditos de ICMS no CIAP. Conta 1302403001 - Materiais para Investimento, através da ECD - Escrituração Contábil Digital, tendo sido analisado o Razão Contábil, que abrange todas as filiais da Autuada. Na ECD, Escrituração Contábil Digital da Autuada não há separação entre as filiais e, também, os históricos dos lançamentos não fazem menção ao número das notas fiscais e nem ao número do patrimônio (código do bem no CIAP) nos poucos casos de transferências para contas de Ativo Imobilizado. Com base nesse levantamento, foi constatado que a conta 1302403001 - Materiais para Investimento, apresenta, em resumo, quatro tipos de transferências:

- a) transferências (créditos) para a própria conta (transferências entre filiais);
- b) transferências (créditos) para contas de Resultado ou Ativo Circulante;
- c) transferências (créditos) para contas do Grupo 4 (consideradas transitórias) pela Autuada;
- d) transferências (créditos) de uma pequena parte para o Ativo Imobilizado.

Explica que com relação às transferências para Contas de Ativo Imobilizado (item d), a Autuada foi intimada a informar diretamente no CIAP quais os bens que foram transferidos para Ativo Imobilizado, tendo a Autuada, atendido a intimação, o que foi devidamente excluído da autuação. Esta informação é importante porque a Conta Materiais para Investimentos, objeto da autuação, é uma conta transitória que, apesar de constar no grupo do Ativo Imobilizado, transfere valores para Ativo Imobilizado e, também, em sua quase totalidade para contas de Resultado e de Ativo Circulante.

Esclarece que comparando a Escrituração Contábil, na movimentação da conta 1302403001 - Materiais para Investimento, com os lançamentos do CIAP, o procedimento da Autuada de considerar no CIAP itens que foram transferidos para Resultado, leva ao entendimento de que para a autuada existem dois tipos de Ativos Imobilizados: **a)** "Ativo Imobilizado Contábil", que é utilizado na Contabilidade da empresa, sendo que os valores lançados em contas do "Ativo Imobilizado Contábil", por consequência, não serão utilizados nos cálculos dos impostos federais, junto à Receita Federal do Brasil; **b)** "Ativo Imobilizado Fiscal" - esse tipo novo, "Ativo Imobilizado Fiscal" não teria efeitos contábeis e a Autuada seria livre para decidir o que lançar nesse título. Dessa forma, por exemplo, bastaria lançar o ICMS no CIAP, que uma Despesa com o Ativo Imobilizado se transformaria automaticamente, em "Ativo Imobilizado Fiscal", gerando direito ao crédito fiscal do ICMS.

Assevera que esse entendimento da existência de dois tipos de Ativos Imobilizados, não tem nenhuma base na legislação contábil e nem na fiscal. Explica que Ativo Imobilizado é um termo técnico das Ciências Contábeis que a legislação tributária se apropriou para fins de tributação. A classificação contábil ou fiscal de um bem, como sendo Ativo Imobilizado tem que ser a mesma, porque só existe um tipo de Ativo Imobilizado, que é aquele assim reconhecido na Escrituração Contábil, com base na legislação própria.

Afirma que a Autuada não tem nenhuma base para alterar o conceito de Ativo Imobilizado adequando-o de acordo com o que lhe for mais proveitoso em termos de tributação. Classificar um mesmo bem como despesa na Contabilidade, reduzindo a base de cálculo dos impostos federais, e para fins fiscais lançar esse mesmo valor no CIAP para ter direito ao crédito fiscal do ICMS, não se trata de planejamento tributário, mas de um equívoco que precisa ser reparado. Esse procedimento gera prejuízos ao Erário, pois reduz o Fundo de Participação dos Estados e Municípios e, também, reduz os valores devidos ao ICMS.

Aduz que a tese defensiva de que a Fiscalização se baseia na concepção de que a simples transferência de parcela dos débitos da Conta Transitória 1302403001 - Materiais para Investimento, para as contas de Resultado ou do Ativo Circulante criariam uma presunção de que

as mercadorias não seriam bens destinados ao ativo permanente e, por isso, não gerariam direito ao crédito, não procede.

Assevera que a transferência de bens antes contabilizados em conta classificada pela Autuada como sendo Ativo Imobilizado, para contas de Resultado e Ativo Circulante, não é uma presunção de que tais valores não sejam bens destinados ao Ativo Permanente, mas um fato. Portanto, se a própria Autuada reconhece que tais bens não pertencem ao Ativo Permanente e por essa razão transfere tais bens para as contas de Resultado e de Ativo Circulante, comprova que a utilização do crédito de ICMS na aquisição destes bens foi indevida.

Comenta que não procede o argumento de que o erro da Fiscalização é não considerar que no cotejo entre o livro CIAP e os lançamentos na contabilidade, os registros se dão em momentos diversos e por motivos diferentes e cita a LC 87/1996. O que determina a classificação de um bem como pertencente ou não ao Ativo Permanente é o destino que será dado a este bem. A conta 1302403001 - Materiais para Investimento é uma conta de Estoque, ou seja, são materiais que não são ainda utilizados na atividade produtiva. Portanto, como estoque, classificada pela Autuada no Ativo Permanente, deveria registrar apenas os bens que atendessem a legislação que trata do assunto, mencionada pela Autuada, que deixa clara essa condição. No entanto, o que ocorre é que a quase totalidade destes bens, em vez de serem transferidos para contas definitivas do Ativo Imobilizado, quando os mesmos são requisitados para uso, são transferidos para contas de Resultado ou Ativo Circulante.

Argumenta que não basta classificar a aquisição de um bem em contas do Ativo Imobilizado para que este bem seja considerado um Ativo Imobilizado. A contabilidade, através da escrituração, comprova o destino final destes bens para contas de Resultado/Ativo Circulante, antes contabilizados como Ativo Imobilizado. Além do exposto, o valor autuado é apenas 1/48 do ICMS apropriado durante o exercício de 2015 e não o valor total do ICMS destacado na Nota Fiscal.

Prossegue explicando, que a Autuada informa, que apesar da existência de lançamentos a crédito (as transferências) na conta Materiais para Investimentos são, na realidade, baixas efetuadas de acordo com as transferências da conta contábil 1302403001 para contas contábeis de resultado e de ativo circulante, que, segundo seu entendimento, segue uma lógica diversa: a baixa do valor nas contas do ativo imobilizado é efetuada, por exemplo, de acordo com os itens 67 a 72 do Pronunciamento Técnico CPC nº 27.

Frisa que o entendimento da Autuada sobre os itens 67 a 72 do citado pronunciamento técnico não dá guarida às suas pretensões. O Pronunciamento Técnico CPC nº 27 trata de bens destinados ao Ativo Imobilizado e não bens destinados a estoque de materiais de reposição, uma conta do Ativo Circulante, que é o caso da conta Materiais para Investimento. A Fiscalização entende que a conta Materiais para Investimentos, na contabilidade da Autuada, não é uma conta de Ativo Imobilizado e sim de Ativo Circulante, porque os itens lançados nessa conta, majoritariamente, são transferidos para Resultado e apenas uma pequena parte para o Ativo Imobilizado.

Ao afirmar que a Fiscalização não demonstrou a existência de vínculo entre as mercadorias que deram origem aos créditos fiscais lançados no livro CIAP de 2015 e os bens cujos custos de aquisição foram transferidos da conta contábil 1302403001 para contas de resultado no mesmo exercício fiscalizado, basta verificar nos anexos ao auto de infração para se ter conhecimento da conta de Resultado ou Ativo Circulante, informada pela própria Autuada, relativa a cada um dos bens transferidos. Ocorre que, sendo estas transferências a quase totalidade da conta, o fato de a Autuada classificar valores na conta 1302403001, como pertencentes ao Ativo Imobilizado, não a caracteriza como sendo pertencente ao Ativo Imobilizado, tendo dessa forma, os demais créditos glosados.

Outro argumento da Autuada é de que a Fiscalização não demonstrou a existência de correspondência, entre as mercadorias que deram origem aos créditos fiscais lançados no Livro CIAP de 2015 e os bens cujos custos de aquisição foram transferidos da conta contábil 1302403001 – Materiais para Investimento, para contas de resultado no mesmo exercício fiscalizado.

Explica que essa vinculação foi feita pela própria Autuada, diretamente no CIAP. Mesmo tendo ao seu dispor todas as informações, não o fez para uns poucos itens, por considerar o valor abaixo do limite de corte, quando atendeu a intimação. Existe a falta de dados essenciais nos históricos dos lançamentos, como, por exemplo, o número da nota fiscal x Fornecedor e o código do bem do CIAP, informações que permitiriam à Fiscalização realizar este levantamento.

Afirma ter constatado que, majoritariamente, a Autuada transfere valores da Conta Materiais para Investimentos para Resultado. Apenas uns poucos itens, considerando o contexto da totalidade de itens, que foram transferidos para contas de Ativo Imobilizado, resultou na intimação em que foi solicitado à Autuada para informar diretamente na relação de itens extraídos do CIAP a conta para a qual o material que estava em estoque fora transferido no momento do consumo, tendo a Autuada, atendido em parte e nos casos, em que a transferência foi destinada a contas de Ativo Imobilizado. Neste caso, a Fiscalização excluiu da autuação.

Finalizando, diz que a autuação foi efetuada com base nos seguintes procedimentos:

a) apenas os créditos de ICMS apropriados no ano de 2015 foram objeto de autuação, conforme demonstrado no “Anexo A1 dados CIAP 2015 IE 02604576 Conta 1302403001.xlsx”. Esse anexo identifica cada um dos bens pelo seu código, descrição, ou seja, conforme dados do CIAP e o respectivo valor mensal dos créditos apropriados. Nesta planilha estão 100% dos itens autuados. O Anexo Panexo A1 dados CIAP 2015 IE 02604576 todos os itens.xls” constam 100% dos itens do CIAP cujos créditos foram apropriados no ano de 2015.

b) com base em levantamento na Contabilidade da Autuada, na Conta 11302403001 - Materiais para Investimento, que é uma conta de estoque classificada no grupo do Ativo Imobilizado, foi constatado que a Autuada, pelas aquisições, lança valores a débito dessa conta, aproveitando os créditos de ICMS e, posteriormente, transfere os valores relativos a esses bens para contas de resultado ou conta de estoque, no Ativo Circulante. Os valores foram lançados em contas de estoque, no Ativo Circulante, por não se referirem a bens destinados a Ativos Imobilizados, portanto não geram crédito de ICMS por se tratar de materiais de manutenção, por exemplo. Lembrando que a Conta 1302403001 - Materiais para Investimento se trata de uma conta de estoque em que os bens || 269139 001119 6 enquanto classificados nessa conta, não estão gerando receitas para a empresa e que estão sendo transferidos para Resultado.

Conclui ser um equívoco da Autuada, considerar a conta 1302403001 - Materiais para Investimento como sendo do Ativo Imobilizado, porque a quase totalidade dos valores lançados nesta conta são transferidos para o Ativo Circulante e Resultado, segundo comprova a sua Escrituração Contábil. Inclusive, os valores transferidos para as contas do Grupo 4, consideradas pela Autuada como sendo um grupo de contas transitórias, também tem a quase totalidade de seus valores transferidos para contas do Ativo Circulante ou Resultado. Esta constatação ocorreu também nos exercícios já fiscalizados de 2012 a 2014. Justifica-se a transferência dos valores para Ativo Circulante e Resultado, conforme comprova a sua Escrituração Contábil, porque têm características de materiais de consumo. Portanto, a afirmação da Autuada de que os valores lançados na conta Materiais para Investimento são transferidos para o Ativo Imobilizado não está correta, bastando apenas analisar a movimentação desta conta, ou seja, Materiais para Investimento e as contas do Grupo 4, para constatar que as transferências para o Ativo Imobilizado é a exceção e não a regra. Portanto, existem duas situações que depõem sobre um mesmo fato: a defesa afirma que as transferências da conta Materiais para Investimento foram feitas para contas do Ativo Imobilizado e a Escrituração Contábil da Autuada comprova o contrário, que as transferências da conta Materiais para Investimentos foram feitas em sua quase totalidade para contas de Ativo Circulante e Resultado, portanto, prevalece a Escrituração Contábil como prova de que as transferências foram feitas em sua quase totalidade para contas de Resultado e de Ativo Circulante.

Diante do exposto mantém integralmente a ação fiscal.

## VOTO

Embora o deficiente não tenha alegado qualquer vício de forma no presente Auto de Infração que resultasse em sua nulidade, compulsando os elementos que compõem este processo, observo que se verifica, no próprio corpo do auto de infração, a descrição detalhada dos motivos que resultaram em sua lavratura. A descrição dos fatos, o enquadramento legal e os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração permitem o conhecimento da acusação imputada e do débito tributário lançado, possibilitando, assim, o pleno exercício do direito de defesa. O fato descrito no Auto de Infração está materialmente comprovado no demonstrativo e CD acostados às fls. 08 a 10.

Constatou que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei nº 7.014/96 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, inociorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

Quanto à solicitação de perícia, denego por entender ser desnecessária a remessa dos autos para a realização de diligência e/ou perícia fiscal, visto que a matéria de ordem fática quanto à afetação dos bens na atividade operacional da empresa, foi precisamente esclarecida pela própria impugnante e confirmada pelos Autuantes. Assim, com fulcro no art. 147, I, "a", e II, "a" e "b" do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), indefiro o pedido de prova pericial/diligência, pois não é necessária, já que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos Julgadores.

No mérito, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal do imposto, referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Refere-se a materiais de consumo contabilizados na conta de estoques (imobilizado) 1302403001 – Materiais para Investimento, como se fossem Imobilizado, porém, transferidos para conta de Resultado e do Ativo Circulante, quando requisitados do Estoque, nos meses de janeiro a dezembro de 2015.

Analizando o demonstrativo que fundamenta a autuação fiscal fls.08 a 16, e conforme declaração do próprio autuado, verifico que as mercadorias ali relacionadas são sobressalentes, peças de reposição, ferramentas, equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas.

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. Sustentou o direito de lançamento escritural dos créditos fiscais a partir de normas contábeis, especialmente a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio das Resoluções nº 1.170, de 29.05.2009 (D.O.U. nº 12/06/2009) e nº 1.177 DE 24.07.2009 (D.O.U. nº 04/08/2009), transcritas na peça de defesa.

Observo que o ativo imobilizado é integrado por aqueles bens destinados à manutenção da atividade da companhia, o que quer dizer, que não se destinam à revenda, nem à industrialização, mas representam um patrimônio corpóreo, que não se destrói pelo uso imediato, 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.

Por entender importante, para uma maior clareza a respeito do conceito do que sejam “gastos com manutenção e gastos com pequenos reparos”, trago à baila, trecho do voto vencedor do ilustre Relator Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, em decisão da 2ª instância desse CONSEF, no Acórdão CJF nº 0301-12/18, sobre a matéria ora apreciada:

“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 “cantoneiras”, “buchas”, “juntas” e etc. Suas aquisições não representam uma agregação de valor ao patrimônio social imobilizado para consecução das atividades da defendente. Seu tratamento contábil deve ser o de material de uso ou consumo, sendo vedado o aproveitamento do crédito fiscal a elas correspondentes.*

O defensor insistiu em sua tese, argumentando que a Fiscalização não demonstrou a existência de vínculo entre as mercadorias que deram origem aos créditos fiscais lançados no livro CIAP de 2015, e os bens cujos custos de aquisição foram transferidos da conta contábil 1302403001, para contas de resultado no mesmo exercício fiscalizado. Ou seja, os bens que deram origem aos créditos fiscais lançados no livro CIAP de 2015 - registrados a partir do momento de aquisição - não são, necessariamente, aqueles que deram causa a transferências das contas do ativo imobilizado para quaisquer outras. Acrescentou que não houve análise da natureza de cada um dos bens que deram origem aos créditos escriturados no CIAP. Logo, não se verificou se aqueles itens, em razão dos quais houve o creditamento, correspondiam aos mesmos que ensejaram as movimentações contábeis na ECD.

Sobre esta alegação, verifico que, conforme oportunamente explicado pelos Autuantes, para o lançamento de ofício, ora em lide, foi efetuado um levantamento da conta de Ativo Imobilizado, que gera créditos de ICMS no CIAP, Conta 1302403001 - Materiais para Investimento, através da ECD - Escrituração Contábil Digital, tendo sido analisado o Razão Contábil, que abrange todas as filiais da Autuada. Na ECD, Escrituração Contábil Digital da Autuada, foi constatado que não há separação entre as filiais. Importante registrar também, que os históricos dos lançamentos não fazem menção ao número das notas fiscais e nem ao número do patrimônio (código do bem no CIAP), nos poucos casos de transferências para contas de Ativo Imobilizado. Existe a falta de dados essenciais nos históricos dos lançamentos, como, por exemplo, o número da nota fiscal x Fornecedor e o código do bem do CIAP, informações que permitiriam à Fiscalização realizar este levantamento. Em síntese, os Autuantes informaram que a autuação foi efetuada com base nos seguintes procedimentos:

- a) apenas os créditos de ICMS apropriados no ano de 2015 foram objeto de autuação, conforme demonstrado no “Anexo A1 dados CIAP 2015 IE 02604576 Cta. 1302403001.xlsx”. Esse anexo identifica cada um dos bens pelo seu código, descrição, ou seja, conforme dados do CIAP e o respectivo valor mensal dos créditos apropriados. Nesta planilha estão 100% dos itens autuados.
- b) com base em levantamento na Contabilidade do Autuado, na Conta 11302403001 - Materiais para Investimento, uma conta de estoque classificada no grupo do Ativo Imobilizado, foi constatado

que a Autuada, pelas aquisições, lança valores a débito dessa conta, aproveitando os créditos de ICMS e, posteriormente, transfere os valores relativos a esses bens, para contas de resultado ou conta de estoque, no Ativo Circulante.

Cabe ressaltar, que os valores foram lançados em contas de estoque, no Ativo Circulante, por não se referirem a bens destinados a Ativos Imobilizados, portanto, não geram crédito de ICMS por se tratar de materiais de manutenção. Lembrando que a Conta 1302403001 - Materiais para Investimento, se trata de uma conta de estoque em que os bens |I 269139 001119 6, enquanto classificados nessa conta, não estão gerando receitas para a empresa e que estão sendo transferidos para Resultado.

Nesse cenário, com relação às transferências para Contas de Ativo Imobilizado, a Autuada foi intimada a informar diretamente no CIAP, quais os bens que foram transferidos para Ativo Imobilizado, tendo atendido a intimação, somente para uma pequena parte das mercadorias relacionadas no levantamento fiscal, a qual foi devidamente excluída da autuação.

Conforme devidamente esclarecido pelos Autuantes, a Conta Materiais para Investimentos, objeto da autuação, é uma conta transitória que, apesar de constar no grupo do Ativo Imobilizado, transfere valores para Ativo Imobilizado e, também, em sua quase totalidade para contas de Resultado e de Ativo Circulante.

Reitero, mais uma vez, que a natureza dos produtos listados no Auto de Infração é de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos. Não obstante as disposições contidas na Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio da Resolução nº 1.177/09, o posicionamento pacificado neste Conselho de Fazenda é de que as partes e peças de reposição e ferramentais, destinados à manutenção periódica das máquinas e equipamentos do setor fabril, é no sentido de que os mesmos não se classificam como bens do ativo, mas sim, como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento.

Para corroborar esse entendimento, vale transcrever trecho do Parecer nº 22886/2013 da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (DITRI):

*Para melhor elucidação da matéria ora consultada, cumpre-nos salientar inicialmente a distinção existente entre os conceitos de peças sobressalentes e peças de reposição. As primeiras são fornecidas juntamente com o bem principal, para garantia de sua operacionalidade, e são contabilizadas como parte do bem, para fins de depreciação. Já as peças de reposição são as que suprem o desgaste que decorre do uso normal do equipamento ou maquinário, sendo contabilizadas como despesas, não compondo o conceito de ativo imobilizado.*

*Nesse contexto, temos que as aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado da Consulente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos do processo industrial, ou mesmo como partes integrantes do bem originalmente adquirido.*

Sendo assim, caberia ao Autuado apontar e comprovar, através das notas fiscais de entradas, quais os materiais adquiridos e contabilizados na conta “Materiais para Investimento” foram destinados a compor seus equipamentos e maquinários, como “peças sobressalentes” e quais os que seriam destinados a “peças de reposição”, o que em nenhum momento ocorreu.

Saliento ainda, que a jurisprudência deste CONSEF é pacífica sobre o entendimento exposto. Os Acórdãos JJF nº 0115-05/16 e 0013-02/16, todos originários do CONSEF, dão essa interpretação, ao tratarem da classificação de partes e peças de reposição como materiais de uso e consumo. Nessa linha, segue também, decisão ratificada pelo 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal no Acórdão CJF Nº 0323-11/13, expondo a seguinte conclusão: “Máquinas, aparelhos e equipamentos constituem bens do ativo permanente, porém suas partes e peças para conserto ou manutenção somente

*constituem bens do ativo permanente quando se revestem de características especiais, como, por exemplo, quando alteram as características do bem a que se destinam ou quando prolongam sua vida útil. Afora isso, as partes e peças constituem bens de uso”.*

Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos, qualquer fato ou prova que tivesse o condão de descharacterizar o presente lançamento de ofício.

O Autuado registrou que possui escritório na Av. Antônio Carlos Magalhães, nº. 1.113, 17º. Andar, Itaigara, CEP 41.830-900, Salvador/BA, onde recebe as intimações, notificações e citações físicas. Saliento que, embora não seja obrigatória, a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim, à parte envolvida na lide, no endereço constante do seu cadastro junto ao Estado, nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo no endereço indicado.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, nos termos apurados pelos Autuantes.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269139.0011/19-6**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$45.904.268,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de março de 2020.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR