

A. I. Nº - 279464.0007/19-1
AUTUADO - BRASKEM S. A.
AUTUANTE - MARCO ANTÔNIO CARVALHO DE MATOS
ORIGEM - DAT/METRO IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 25.08.2020

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0106-02/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. ATIVO PERMANENTE. Utilização de crédito fiscal do imposto referente a aquisições de partes e peças destinadas a manutenção de máquinas e equipamentos, escriturados pelo autuado como bens do ativo imobilizado. Mercadorias caracterizadas como material de uso e consumo, cujo direito ao crédito fiscal somente se concretizará no prazo determinado no artigo 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96. Negado o pedido de realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de setembro de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$482.015,95, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **01.02.01**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2018.

Consta a seguinte informação do autuante: *“Conforme demonstrado nas planilhas dos Anexos: A – Resumo de débito Anexo A-1 Composição dos saldos mensais glosados, Anexo A-2 Lista de Notas Fiscais e Itens, Anexo A-3 Movimentação dos itens - todos em anexo e disponibilizadas em meio magnético ao contribuinte, onde fica demonstrado que o contribuinte escriturou no CIAP materiais de Uso e Consumo usados na reposição de itens de desgaste natural da planta e/ou atividades de manutenção de equipamentos de sua Unidade Industrial”*.

Tempestivamente, a autuada, através de sua advogada, apresentou impugnação ao lançamento, constante às fls. 196 a 208, onde assegura que a autuação não tem meios de prosperar, tendo em vista a idoneidade dos créditos por si apropriados, nos termos da legislação de regência do ICMS.

Esclarece que no exercício das suas atividades, adquire diversos bens destinados à manutenção de equipamentos do seu parque fabril, bens esses que integram o seu ativo imobilizado, apropriando-se dos créditos fiscais correspondentes, tal como autorizado pela legislação em vigor, entretanto, através do item em referência, se pretende impor o estorno dos créditos fiscais decorrentes das aquisições dos bens acima mencionados, sob a alegação de que estes se tratariam de bens de uso e consumo do estabelecimento, o que afastaria, de pronto, o direito ao creditamento em apreço.

Após transcrever a infração e os artigos tidos como infringidos, passa a analisar os Anexos do Auto de Infração, observa que este item da autuação se originou da equivocada premissa adotada pela fiscalização de que os bens adquiridos não poderiam ser classificados como ativo imobilizado, por serem apenas peças de reposição, mesmo que vinculadas à manutenção de equipamentos integrantes do processo produtivo.

Indica que para alcançar tal entendimento, o autuante perquiriu, nos seus registros contábeis e fiscais, todas as aquisições de partes e peças que supostamente se tratariam, a seu ver, de bens de uso e consumo do estabelecimento, identificando, por meio do CIAP, os créditos relacionados a

operações de substituição/installação de peças sobressalentes, os quais, a seu ver, não poderiam gerar direito a crédito por se destinarem ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Neste proceder, pontua ter o preposto fiscal efetuado a glosa dos créditos apropriados, relacionados às aquisições de bens vinculados aos projetos de aquisição de sobressalentes e de manutenção do seu parque fabril, conforme tabela abaixo:

Projeto	Função
PS-BA04-00001	Estoque de sobressalentes
PS-BA03-00001	Estoque de sobressalentes
PS-BA04-00041	Parada para manutenção
PA-BA04-00023	Parada para manutenção
PA-BA04-00006	Parada para manutenção
PA-BA04-00026	Parada para manutenção
PA-BA04-00034	Parada para manutenção

Rebate a acusação formulada, ao argumento que não assiste razão qualquer ao autuante, posto que os bens, listados nos aludidos Anexos, constituem-se em partes e peças empregadas em substituição a outras, durante operações de inspeção e manutenção rotineiras, realizadas periodicamente na sua planta fabril, e que se afiguram essenciais para garantir a regularidade e a continuidade das atividades de fabricação de seus produtos finais, preservando assim a vida útil e a integridade das máquinas e equipamentos que guarnecem sua unidade fabril, pelo que geram direito ao crédito do ICMS.

Justifica que não por outro motivo foi que os registrou no seu ativo imobilizado, em estrita observância às normas técnicas de contabilidade, tendo em vista que tais produtos reúnem, inequivocamente, os requisitos para esse fim, revestindo-se efetivamente das características de bens desta natureza, conforme restará evidenciado a seguir.

Menciona o artigo 179 da Lei nº 6.404/76 (transcrito), que ao dispor sobre a classificação das contas do balanço patrimonial, define os bens do ativo imobilizado, trazendo o Manual de Contabilidade Tributária, ao comentar o posicionamento do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, a este respeito, esclarece acerca da classificação do imobilizado, conforme trecho copiado.

De igual forma, traz posição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por sua vez, através do Pronunciamento Técnico CPC 27, define “ativo imobilizado” como o item tangível que é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos e se espera utilizar por mais de um período.

Indica que bens do ativo imobilizado, correspondem, pois, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 27, aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Assevera, aplicando o conceito reportado na referida norma contábil à espécie, não haver dúvida de que os referidos bens, por terem vida útil superior a um ano, e serem mantidos para uso nas atividades produtivas desenvolvidas, devem ser classificados no ativo imobilizado, e só o fato de esses bens serem empregados em atividades de manutenção periódicas não os distanciam das suas atividades fins desempenhadas, já que, do contrário, são estes itens que permitem que seu parque fabril prossiga em pleno e regular funcionamento, fabricando os produtos que comercializa.

Fala que tal conclusão se torna ainda mais evidente ao se analisar o item 14 do já mencionado Pronunciamento Técnico CPC 27, o qual estabelece que “quando cada inspeção importante for efetuada, o seu custo é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como uma substituição”.

Reproduz o entendimento em relação aos sobressalentes/peças de reposição, do aludido Pronunciamento Técnico, e nesse contexto, de acordo com as regras contábeis que disciplinam a contabilização dos gastos com manutenções periódicas, a entidade deve registrar os respectivos gastos juntamente ao próprio item que sofre a aludida inspeção/parada para manutenção, devendo contabilizá-los segundo a mesma classe contábil adotada para os bens do ativo, alvo destas.

Portanto, à luz do quanto prescreve o item 14 do CPC 27 acima transcrito, o valor dos gastos efetuados durante as paradas para manutenção, incorridos em bens e serviços aplicados sobre as máquinas e equipamentos inspecionados, devem ser classificados contabilmente na mesma classe do ativo imobilizado que sofreu a parada, vez que estes devem ser “reconhecidos” no valor contábil do item, indica.

Reforça que também de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27, o quanto acima reproduzido não se trata de uma mera orientação, mas sim de regramento contábil mandatório, concernente às melhores práticas contábeis e aliado ao regramento internacional.

Justifica que por esta razão, todos os gastos com “*realização regular de inspeções importantes*”, devem assim seguir a contabilização estabelecida no item 14 do CPC 27, a qual foi rigorosamente observada quando do registro contábil dos diversos bens adquiridos para aplicação nos serviços executados durante as paradas, e partindo dos conceitos acima definidos, não remanescem dúvidas de que os procedimentos adotados no que tange ao registro contábil dos bens utilizados nas paradas para manutenção, como bens do ativo imobilizado, estão absolutamente corretos, eis que pautados nas melhores práticas contábeis.

Registra pela sua importância que, conforme informado no curso do procedimento fiscal e convalidado pela própria fiscalização, os gastos incorridos nos Projetos de Parada têm por objeto a realização de inspeção e manutenção de máquinas e equipamentos integrantes de seu parque fabril, usadas nas atividades de produção, conforme comprovam as AUTORIZAÇÕES PARA EXECUÇÃO DOS EMPREENDIMENTOS – APE’S (doc. 03) referentes aos PA-BA04-00041, PA-BA04-00023, PA-BA04-00026 e PA-BA04-00034, que garante anexar.

Não fosse isso o bastante, as descrições dos projetos relacionados às peças cujos créditos foram desconsiderados pela fiscalização não deixam dúvidas acerca da utilização destes bens para manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na atividade produtiva, tais como compressores e silos, conforme se vê na tabela elaborada a título exemplificativo que apresenta.

Aponta que alguns Projetos de Parada se relacionam a gastos essenciais com a adequação da planta fabril às normas regulamentadoras de segurança e meio ambiente (de cumprimento obrigatório, por óbvio), notadamente a manutenção das caldeiras e vasos de pressão que guarnecem a sua planta industrial, de acordo com a periodicidade trazida pela NR 13, conforme Projeto PA-BA04-00041 anteriormente discriminado.

Ressalta que a citada NR-13 é a norma regulamentadora de número 13 do Ministério do Trabalho e Emprego do Brasil, e tem como objetivo condicionar inspeção de segurança e operação de vasos de pressão e caldeiras, tendo sido editada em 8 de junho de 1978, e sofrido revisões pela Portarias SSMT nº 2, de 8 de maio de 1984, SSMT nº 23, de 27 de dezembro de 1994, SIT nº 57, de 19 de junho de 2008, MTE nº 594, de 28 de abril de 2014, MTb nº 1.084, de 28 de setembro de 2017 e MTb nº 1.082, de 18 de dezembro de 2018.

Sintetiza que todos os bens reportados nos anexos ao Auto de Infração são aplicados/utilizados durante as paradas para manutenção diretamente sobre as máquinas e equipamentos que compõem o ativo imobilizado, os quais são inequivocamente empregados na produção das mercadorias enfim comercializadas.

Tem como evidenciada, pois, toda a adequação do seu procedimento adotado em relação às normas técnicas de contabilidade, no que se refere à contabilização dos gastos com a aquisições dos bens controvertidos como ativo imobilizado, diz-lhe cumprir demonstrar que os bens objeto da autuação estão efetivamente vinculados à atividade do estabelecimento, sendo certa a total legitimidade do

direito ao creditamento do ICMS anteriormente pago, trazendo a lume a matriz normativa do seu lídimo direito ao crédito glosado pela fiscalização.

Menciona o fato de que a Constituição Federal de 1988, ao dispor sobre o princípio da não-cumulatividade como traço característico do ICMS, no bojo do seu artigo 155, § 2º, I, conferiu ao contribuinte o direito de compensar o imposto devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas operações anteriores, pela mesma ou por outra unidade federativa, independentemente da destinação, uso ou qualificação da mercadoria.

Lembra que exceto nos casos em que as operações são isentas ou não tributadas, é assegurado o creditamento, inclusive, do imposto incidente sobre as aquisições de bens ou mercadorias destinados ao ativo imobilizado do contribuinte, sendo que posteriormente ao advento da Constituição Federal de 1988, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, a qual expressamente consignou, no seu artigo 20 § 10º, transcrito, o direito ao crédito fiscal decorrente das aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, desde que relacionados às atividades fins do estabelecimento.

Invoca, igualmente, ao RICMS/12 que, buscando os conceitos contidos na legislação federal para caracterização de bem do ativo imobilizado, convalida o direito ao crédito fiscal decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, o que é feito nos seus artigos 309 e 310, igualmente reproduzidos.

Na esfera estadual, o RICMS, instituído pelo Decreto 13.780/2012, buscando os conceitos contidos na legislação federal para caracterização de bem do ativo imobilizado, convalida o direito ao crédito fiscal decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, o que é feito nos seus artigos 309, inciso VI e 310, inciso IX, parágrafo único, item II, reproduzidos.

Registra que o antigo RICMS/97, aplicável às aquisições elencadas pela Fiscalização e realizadas até meados de 2012, caracterizava o bem do ativo imobilizado nos termos contidos nos artigos 93, inciso V, alínea “a” e 97, inciso IV, alínea “c”:

Debruçando sobre o manancial normativo infraconstitucional trazido à apreciação, conclui que forma inequívoca, tem direito ao aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, salvo se esses bens forem empregados em atividades alheias ao objeto social do estabelecimento, e a questão da amplitude que deve se dá à *mens legis* da norma, quando se refere a “mercadoria alheia à atividade do estabelecimento”, já foi analisada pela doutrina pátria, conforme se infere dos ensinamentos de Rogério Pires da Silva e Aroldo Gomes de Matos, cujo teor reproduz.

Portanto, fala serem alheios às atividades do estabelecimento os bens ou mercadorias utilizadas em atividades meramente administrativas ou comerciais, conquanto não são empregados direta ou indiretamente nas atividades produtivas, tais como são os papéis para escritório, copos plásticos, canetas etc., e definido o conceito de mercadoria alheia à atividade do estabelecimento, inexistência de dúvida de que os bens objeto da autuação, elencados nos respectivos Anexos, registrados em seu ativo imobilizado, ao seguir fielmente as normas técnicas de contabilidade, estão vinculados às atividades fins do seu estabelecimento, de modo que sua aquisição enseja o creditamento do ICMS anteriormente pago.

Reitera que, conforme fartamente explicitado e cuja repetição se faz necessária, os produtos listados pela fiscalização nos Anexos do Auto de Infração foram adquiridos para operações rotineiras de manutenção do maquinário de seu parque fabril, essenciais para garantir a integridade e funcionalidade das máquinas e equipamentos que o compõem e, conseqüentemente, a produção dos produtos de acordo com as especificações desejadas, e se tratam-se, portanto, de bens destinados à garantia da funcionalidade e extensão da vida útil dos demais bens do parque fabril, os quais estão devidamente registrados no seu ativo imobilizado e inequivocamente afetados à produção industrial, motivo pelo qual é evidente a vinculação dos bens adquiridos com a sua atividade produtiva.

Finaliza, vislumbrando que neste esquepe, resta cristalino o direito ao crédito fiscal de ICMS decorrente das aquisições de bens do ativo imobilizado relacionados aos projetos aqui mencionados, e com vistas a comprovar tudo o quanto aqui defendido, requer, desde já, a realização de diligência fiscal, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145 do Decreto 7.629/99, a fim de avaliar as aquisições dos bens em tela, atestando sua funcionalidade, com o que será enfim confirmada a total improcedência deste item do auto de infração.

Por todo o exposto, requer seja julgado totalmente improcedente o requerido Auto de Infração, pelas razões sobejamente expostas nos itens precedentes, bem como a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligência fiscal nos termos dos artigos 123 § 3º e 145 do RPAF/99, para avaliar as aquisições dos bens em tela, atestando sua funcionalidade, com o que será enfim confirmada a total improcedência deste item do Auto de Infração.

Informação fiscal de fls. 262 a 273, prestada pelo autuante preliminarmente esclarece que o critério utilizado para glosar o crédito dos itens que foram escriturados no CIAP como referentes a itens destinados ao Ativo Permanente, pois entende tratar-se de itens destinados ao uso e consumo, foi o de que ele atendesse simultaneamente as três condições/critérios mostradas na tabela apresentada, declaradas pela própria Autuada no momento da escrituração, qual seja, o tipo do componente, a função e a descrição do centro de custo.

Para o primeiro critério, esclarece a necessidade de que o tipo de ativo fosse caracterizado como um componente e não um bem, ressaltando que só existem duas opções de escrituração: bem ou componente e a empresa autuada optou por classifica-lo (a) como um componente.

Explica que um item, definido e caracterizado como um componente não funciona isoladamente nem tem qualquer função no qual possa contribuir para gerar qualquer efeito ou criar qualquer valor no processo, e na grande maioria dos casos um componente fica disponível em almoxarifado e não cumpre a sua função de substituir outro até que este seja consumido ou gasto total ou parcialmente como é o exemplo inequívoco dos itens de sobressalente e/ou de consumo que são armazenados até o momento de serem consumidos como foram os itens que eles irão substituir.

Para o segundo critério, indica a necessidade de que a função estivesse relacionada a um componente (e não a um bem) com uma finalidade transitória, temporal, restrita, associada a uma atividade de natureza frequente e/ou periódica e/ou habitual como serviços de manutenção e não vinculados a atividade fim da empresa.

Por fim, para o terceiro critério, assevera que foram selecionados os códigos dos centros de custo associadas a um componente (e não um bem) e cuja função estivesse dentro dos critérios descritos acima (atividades de manutenção que são realizadas com a Planta Industrial em funcionamento ou mesmo em paradas gerais da planta) e/ou cujas áreas não tivessem vinculação com o seu processo produtivo.

Demonstra a escrituração dos Centros de Custo selecionados para a glosa conforme item 1 acima com as vinculações dos referidos bens a que se destinam, ressaltando que os dados constam dos arquivos magnéticos disponibilizados pela autuada à SEFAZ/BA,

Quanto aos conceitos trazidos pela defesa para delinear o que seria bem do ativo imobilizado elaborados pela lei das S.A. e Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, frisa ser notório o entendimento que o objetivo da metodologia defendida pela autuada para escrituração de tudo que for possível como Ativo Permanente, respaldada pela Lei das S.A. e Conselhos de Contabilidade tem o claro objetivo de valorar o seu Patrimônio ao máximo minimizando os efeitos de depreciação, amortização e exaustão (onde aplicável).

Chama a atenção para itens da defesa transcritos de que até os gastos com mão de obra utilizada para inspeção dos equipamentos objeto de inspeção e posterior manutenção encontram guarida nos documentos citados que, ressalta não têm qualquer vinculação com CTN ou RICMS/BA, nem na hierarquia das leis nem na interpretação do direito ao crédito fiscal decorrente das aquisições.

Expressa entendimento de que os componentes e não bens, frisa, foram aplicados:

- a) em substituição a outros, não promovendo a modificação do bem (do qual o componente objeto de substituição faz parte),
- b) não promovem o aperfeiçoamento de nenhuma máquina/equipamento (bem) e,
- c) não estão minimamente relacionados a adoção de novos processos de produção e/ou melhoria dos mesmos.

Esclarece ter ocorrido simplesmente troca de peças de máquinas/equipamentos pelo desgaste das anteriores, consoante classificação adotada pela autuada quanto a estes itens e, que, em que pese terem sido classificados como simples componentes, a empresa lançou os mesmos na escrituração do CIAP como se estes fossem bens do Ativo Permanente além do fato de referir-se em toda sua peça de defesa a esses itens como se fossem bens, contrariando o próprio critério de escrituração que adotou.

Desta maneira, reafirma a procedência total da infração.

VOTO

O presente lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

O procedimento de auditoria foi iniciado em 15/04/2019, através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização (fl. 187).

A composição da memória de cálculo da autuação, com os saldos mensais glosados, de forma analítica e sintética, se encontra de forma impressa às fls. 07 a 15, a lista de notas fiscais e itens às fls. 17 a 93, movimentação dos itens às fls. 95 a 183, todos entregues de forma pessoal ao sujeito passivo, na forma dos recibos firmados, (fls. 15, 93 e 183), bem como em formato digital na mídia de fl. 184, entregue consoante recibo de fls. 185 e 186.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou o aspecto das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Tem-se, pois, que o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, tendo a empresa autuada tomado conhecimento do mesmo, exercendo de forma plena e absoluta o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues todos os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Quanto ao pedido formulado pela defesa, ao final da peça apresentada, no sentido de realização de diligência para elucidação da matéria ora discutida, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alínea “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
- c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento, foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos contra e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e EFD).

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa, quais seriam os dados do levantamento que contém erros ou equívocos, sequer que os demonstrativos elaborados os possuíam, a fim de serem devidamente analisados quando da diligência/perícia, acaso realizada.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, o que não é o caso presente.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar o AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 441782 MG 2002/0027327-2 pela 2ª Turma, tendo como Relator o Ministro Franciulli Netto, assim entendeu:

Ementa: “AGRAVO REGIMENTAL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA - NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL E REQUISIÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - NECESSIDADE DE REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA - SÚMULA 7/STJ. A matéria escapa do âmbito de cognição do recurso especial, pois necessário seria o reexame do conjunto probatório para se analisar se as provas dos autos são suficientes para a apreciação do pedido formulado, o que encontra óbice no enunciado da Súmula 7 deste Sodalício. Não há que se falar em cerceamento de defesa ou ilegalidade se o juiz indefere a produção de prova pericial e a juntada do processo tributário administrativo ao verificar que o processo está suficientemente instruído. Agravo regimental não provido”. (Grifei).

Já a 5ª Turma do mesmo STJ, na análise de matéria afeita a requerimento de realização de diligência, no AGRG NO ARESP 774036 / SP 2015/0219845-4, tendo como Relator o Ministro Ribeiro Dantas, ainda que não tratando de matéria no âmbito tributário, mas de matéria de mesma natureza da ora analisada, assim se manifestou:

“INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada. Precedentes”.

Cito ainda trecho da decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região TRF-1 - APELAÇÃO CÍVEL 0001459-03.1999.4.01.3300 BA 0001459-03.1999.4.01.3300, julgado pela 7ª Turma Suplementar, e relatado pelo Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins:

“A realização da prova pericial destina-se ao convencimento do julgador primário, a quem cabe verificar se a documentação constante dos autos é suficiente à sua convicção, podendo dispensar

a produção de provas que entender desnecessárias à formação de seu livre convencimento. O indeferimento de prova irrelevante para o deslinde da causa não constitui nulidade processual. Configura cerceamento de defesa a notificação de lançamento fiscal que não oferece ao contribuinte a oportunidade de impugnar a exação. Remessa oficial não conhecida. Apelação a que se nega provimento”.

No caso presente, a exação foi impugnada, o feito se encontra devidamente instruído, inclusive com os elementos de prova tidos como suficientes para suportar a acusação fiscal, além do que a decisão compete ao julgador, diante de sua análise dos elementos que compõem o processo, os quais tenho como suficientes para prolatar decisão de mérito, motivos pelos quais não acolho o pedido defensivo.

Quanto ao mérito da autuação, conforme indicação do autuante, o móvel teria sido a constatação de utilização de crédito fiscal, no livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), de bens tidos pela fiscalização como material de consumo, visto que o mesmo se reportaria a peças e materiais de reposição, com o que não concorda a autuada.

Da análise dos materiais autuados, e que a defesa assevera se constituírem em bens do Ativo Imobilizado, constato, a partir dos demonstrativos elaborados pelo autuante, que os materiais autuados são rolamentos, arruelas, correias, porcas, juntas, retentores, esferas, cilindros, eletrodos, presilhas, grades, luvas, escovas, parafusos, amortecedores, filtros de ar, buchas, resistências, sensores, anéis, válvulas, rotores, ventiladores, grampos, cilindros pneumáticos, cabos, tiras, respiros, niveladores, mancais, hastes, dentre vários outros, que se encontram, como já mencionado, enumerados individualmente às fls. 17 a 92.

As regras de escrituração do CIAP se encontram no RICMS/12, nos artigos 229 e 230, sendo que no artigo a previsão é explícita de que:

“Art. 229. O livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), Modelo C, destina-se ao controle da apropriação dos créditos de ICMS sobre as entradas de bens destinados ao ativo permanente”.

Ou seja, apenas e tão somente se aceita a escrituração do livro CIAP para aqueles bens que se caracterizem como integrantes do ativo permanente do contribuinte.

O deslinde da questão se resume, pois, à análise da natureza de tais bens e a sua configuração ou não, como ativo permanente.

O autuante, quando de sua informação fiscal, esclareceu ter tomado como parâmetro, a partir das informações fornecidas pela própria empresa, três parâmetros de forma simultânea, a saber, o tipo do componente, a função e a descrição do centro de custo, e com base em tais critérios, efetuou o levantamento que redundou na autuação.

Da análise de tais elementos, bem como da planilha por ele elabora, e que suporta a autuação, se verifica que, de fato, tais elementos são peças de reposição, e elementos de manutenção, não podendo ser tidos como peças do ativo permanente, e sim, como materiais de consumo.

E em relação ao material de uso e consumo, a legislação, especialmente a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 20 determina que *“para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.*

Embora, de início, haja o permissivo para a apropriação do crédito fiscal nas aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, o artigo 33, inciso I do mencionado diploma legal contém um elemento limitante temporal, ao prever, na redação dada pela Lei Complementar 171, de 2019, que *“na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte: somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033”.*

Ou seja: a rigor, o crédito fiscal não poderia ser apropriado pela empresa autuada, o que indica, efetivamente, ser o mesmo indevido, uma vez que na condição de peças de reposição, não aumentam a vida útil dos equipamentos.

Este é o entendimento firmado pela Receita Federal, a se ver pela resposta à questão 014, do Capítulo VI do Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica da RFB, a qual reproduzo pela sua importância e pertinência:

“Bens do imobilizado: Partes e peças mantidas em almoxarifado

1) Pergunta: Como devem ser classificadas as contas que registrem recursos aplicados na aquisição de partes, peças, máquinas e equipamentos de reposição de bens do ativo imobilizado, enquanto mantidos em almoxarifado?

2) Resposta: As contas que registram recursos aplicados para manutenção, em almoxarifado, de partes e peças, máquinas e equipamentos de reposição, que têm por finalidade manter constante o exercício normal das atividades da pessoa jurídica, devem ser classificadas no ativo imobilizado sempre que sua utilização representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorrer a sua aplicação.

De acordo com o art. 354 do RIR/2018, a vida útil do bem é aquela prevista no ato de sua aquisição. Nestas condições, serão agregadas ao valor do bem por ocasião de sua utilização.

As demais partes e peças que não representem, quando aplicadas ao bem, acréscimo de vida útil superior a um ano, são classificadas como estoques, sendo levadas a custos ou despesas por ocasião de sua utilização”.

Ou seja: o Fisco da Bahia não está inovando ou criando regra ou norma que não esteja devidamente consolidada, e tenha base e previsão legal.

O argumento defensivo de serem tais elementos, partes e peças de bens do ativo imobilizado, e, por consequência, também imobilizados os bens, não pode prevalecer, e neste sentido, posso mencionar, o entendimento do Estado de São Paulo, a respeito da matéria, consubstanciado na resposta à Consulta 17825 de 20/08/2018, que embora não vincule o julgador, serve como baliza para seu entendimento e convicção, a qual tem o seguinte teor:

“ICMS – Crédito – Aquisição de peças de manutenção de máquinas utilizadas na produção – Peças que se desgastam ao longo do tempo.

1. Não geram direito ao crédito as aquisições de materiais que compõem partes e peças do ativo imobilizado, ainda que relativo a maquinário de produção, quando da sua reposição periódica por desgaste ou quebra, sendo considerados materiais para uso e consumo do próprio estabelecimento.

Relato

1. A Consulente, que, segundo consulta ao CADESP, tem por atividade principal a “fabricação de medicamentos alopáticos para uso humano” (CNAE principal: 21.21-1/01), relata que tem dúvida relacionada ao aproveitamento de crédito de ICMS, nas aquisições de peças de manutenção de máquinas que utiliza em sua produção.

2. Segundo a Consulente, tais peças não aumentam a vida útil das máquinas; são “insumos por desgaste da máquina”.

Interpretação

3. Inicialmente, cabe salientar que a Consulente não informou quais são as peças adquiridas, como são utilizadas (etapa do processo industrial em que cada uma é empregada), se se consomem imediatamente ou se há um tempo mais prolongado de uso e qual é esse tempo, se há a possibilidade de seu reaproveitamento em outros processos, como se opera o desgaste das peças (por abrasão, perda do fio, etc.). Assim, uma vez que a Consulente não informou quais são as peças e como são utilizadas, não nos manifestaremos conclusivamente sobre o direito ao crédito pleiteado.

4. *A título colaborativo, passamos a expor as seguintes informações sobre o assunto.*
5. *Esclarecemos que, conforme ensinamentos do Professor Honório T. Futida, professor credenciado do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo – CRC/SP do Programa de Educação continuada (PEC), Bacharel em Ciências Contábeis, Bacharel em Ciências Administrativas, Tributarista, professor universitário desde 1976, com parecer do MEC, professor do Sescon, Sindicont, entre outras entidades, professor da IOB desde 1990 nas áreas tributárias, contábeis e administrativas, em diversos artigos sobre a contabilidade do Ativo Imobilizado que podem ser acessados através dos links <http://www.afxcode.com.br/manutencao-e-reparos-bens-do-ativo-imobilizado/> e <http://www.afxcode.com.br/contabilizacao-ativo-imobilizado/> (ambos acessos realizados em 04/05/2017), há que se fazer a exata distinção entre os conceitos de manutenção, pequenos reparos e reformas de bens do ativo imobilizado para a análise do eventual aumento da vida útil do referido bem.*
6. *Segundo o citado professor, ‘manutenção de bens do Ativo Imobilizado refere-se a serviços de manutenção preventiva ou corretiva com troca de peças, tais como revisão sistemática e periódica do bem, na qual são feitas limpeza, lubrificação, substituição de peças desgastadas etc. 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, (estoque de peças de manutenção), 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. Os Kits de reposição que acompanham a máquina ou equipamentos também devem ser controlados, pelos menos, fisicamente, no almoxarifado pelo fato de não ter sido atribuído um valor, pelo fornecedor do equipamento. Quando esse Kit for destacado na Nota Fiscal, com o respectivo valor, deve ser controlado físico e contabilmente na Conta de Estoque de Peças de Manutenção’.*
7. *Quanto ao conceito de pequenos reparos, o professor Honório sustenta que são ‘reparos de bens do Ativo Imobilizado, conserto ou substituição de partes 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, feito de forma isolada, o que normalmente não envolve acréscimo da vida útil da máquina ou equipamento. São admitidos como custo ou despesas operacionais, dedutíveis na determinação do lucro real, os gastos com reparos e conservação de bens e instalações destinados tão-somente a mantê-los em condições eficientes de operações, e que não resultem em aumento da vida útil do bem prevista no ato de aquisição (RIR/99, art. 346 e seu § 1º), tais como troca de piso e azulejos, peças sanitárias, troca de lâmpadas, troca de portas e janelas, pinturas de paredes internas ou externas, etc. Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis quando estes forem intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249/95, art. 13, III c/c a IN SRF nº 11/96, art. 25)’.*
8. *No que diz respeito às reformas, segundo o professor Futida, elas ‘representam todos os gastos para dar melhor forma a: corrigir, reconstruir, aumentar a área útil. É a ação, ato ou efeito de reformar, mudar a forma (em sentido amplo) de uma construção, edificação ou outro bem imobilizado. Exemplo: reforma de um apartamento, reforma de um telhado, reforma do escritório, tudo isto sem alterar a estrutura de um prédio ou do bem em reforma, reforma de uma máquina, um veículo, etc.’.*
9. *Para ilustrar, o professor apresenta o seguinte exemplo prático:*
‘Vejam os exemplos de um caminhão adquirido novo (zero quilômetro), o qual necessita periodicamente de trocas de óleo, de pastilhas e lonas de freio, de discos de embreagem, de rolamentos diversos, de amortecedores e de molas, de pneus etc. Essas são manutenções que devem ser feitas para o bom funcionamento do veículo, mas que não aumentam sua vida útil. O

próprio Código Nacional de Trânsito prevê a necessidade de o veículo estar em bom estado para poder circular.

Admitamos agora que esse caminhão necessite de reparo por ter apresentado defeito em uma peça já fora da garantia – por exemplo, uma bomba de combustível -, ou por ter sofrido uma pequena avaria, não coberta por seguro, como, por exemplo, troca de um pára-choque ou de um pára-lama. A peça substituída coloca o bem nas condições de uso que ele possuía antes da quebra ou da avaria, mas não traz nenhum acréscimo de vida útil.

Agora, se após dois ou três anos de uso, em função de o caminhão apresentar um certo desgaste, forem procedidas reformas completas de motor e funilaria, ou mesmo a substituição do motor por outro novo, ele certamente terá uma sobrevida que ultrapassará o prazo de vida útil restante, contado da data de sua aquisição. Ou seja, com a reforma, houve aumento da previsão do prazo de utilização desse bem, e, nesse caso aplica-se o Parecer Normativo CST0- 22/87' (grifos nossos).

10. Feitas as diferenciações entre manutenção, reparo e reforma, vejamos o que consta do artigo 346 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/99):

'Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços'. (g.n.).

11. De todo o exposto, podemos inferir que:

11.1 São admitidos como custo ou despesa operacional os gastos com reparos e conservações de bens destinados tão-somente a mantê-los em condições eficientes de operação, e que não resultem em aumento da vida útil do bem prevista no ato de aquisição;

11.2 Toda pequena manutenção ou troca de peças que não resulte no aumento da vida útil do bem principal devem ser contabilizados como despesa (ex: pneu não aumenta a vida útil do motor do caminhão);

11.3 Se ocorrer uma reforma ou substituição de uma peça significativamente importante, de acordo com o PN CST 22/87, o custo das melhorias realizadas em bens do Ativo Imobilizado, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser imobilizado para posterior depreciação ou amortização.

12. Enfatizamos que, de acordo com a legislação do ICMS, o contribuinte tem direito aos créditos na aquisição de materiais que:

a) Consomem-se imediatamente no processo produtivo;

b) Integram o produto final (insumos de produção).

13. Não geram direito ao crédito as aquisições de materiais que:

c) Desgastam-se ao longo do processo produtivo, sendo que os mesmos devem ser substituídos, após certo tempo, porque perderam suas propriedades;

d) Compõem partes e peças do ativo imobilizado, ainda que relativo a maquinário de produção, quando da sua reposição periódica por desgaste ou quebra.

14. Os materiais classificados nas letras “c” e “d” são genericamente conhecidos como materiais para uso e consumo do próprio estabelecimento.

15. Assim, podemos concluir que partes e peças de máquinas e equipamentos industriais que, por um lado, não são consumidas imediatamente no processo de industrialização e que, por outro lado, sofrem desgaste que acarreta a necessidade de sua substituição frequente, de modo que não podem ser integradas ao ativo imobilizado do estabelecimento, são consideradas como material de uso e consumo do estabelecimento.

16. Cabe ressaltar que, a teor do que dispõe o artigo 33, I, da Lei Complementar nº 87/96 (com alteração da Lei Complementar nº 138/10), ‘somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020’.

O Superior Tribunal de Justiça, instado a se pronunciar sobre o tema, não admitiu a possibilidade de crédito em relação a peças de reposição, a se ver pela decisão da 1ª Turma, no REsp 101.797-SP, julgado em 14/08/97, assim decidiu, a se ver pela sua Ementa:

“TRIBUTÁRIO - ICMS - CREDITAMENTO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO - PEÇAS E ACESSÓRIOS. Peças de reposição, de conserto, de conservação ou acessórios que guarnecem veículos não se confundem com insumos exauridos na prestação do serviço. Inexistência do direito ao crédito do ICMS”.

Já a 2ª turma daquele Órgão Julgador, quando da apreciação do AgRg no AREsp 517939/PR, relatado pelo Ministro Humberto Martins, em 14/10/2014, e publicado no DJe de 24/10/2014, assim decidiu:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. ATIVO PERMANENTE. CREDITAMENTO. LIMITAÇÃO TEMPORAL. LEGALIDADE. SÚMULA 83/STJ. MATERIAIS QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO. SÚMULA 7/STJ.

1. Ao apreciar a controvérsia acerca da possibilidade de creditamento de ICMS sobre produtos adquiridos pela empresa recorrida, integrantes de seu processo produtivo, o Tribunal de origem manifestou-se em consonância com a jurisprudência desta Corte Superior, no sentido de que são legítimas as restrições impostas pela Lei Complementar n. 87/96, inclusive a limitação temporal prevista em seu art. 33 para o aproveitamento dos créditos de ICMS em relação à aquisição de bens destinados ao uso e consumo, ou ao ativo permanente do estabelecimento contribuinte.

*2. A Corte de origem concluiu que os materiais em discussão, quais sejam, a) **Correia e Esponja Massageadora de Rótulos**, b) Materiais de Segurança (EPs), e c) Serviços de Telecomunicações estão compreendidos no conceito de mercadorias de uso ou consumo do estabelecimento, para o fim de impedir o imediato creditamento de ICMS em relação à aquisição desses itens. (Grifei).*

3. De fato, de acordo com o contexto fático probatório delineado pelo Tribunal de origem, vê-se que os referidos materiais adquiridos pela recorrente não são integralmente consumidos no processo de industrialização, não estando intrinsecamente ligados, de maneira indissociável, à essa cadeia produtiva.

4. Nesse contexto, entender que tais materiais dizem respeito ao uso e consumo do estabelecimento e, por isso, o creditamento de ICMS em razão dessas entradas não está sujeito à postergação de que trata o art. 33, I, da LC 87/96, demandaria a incursão no contexto fático dos autos, impossível nesta Corte ante o óbice da Súmula 7/STJ.

Agravo regimental improvido”.

Ou seja: o entendimento é de que em tais situações, como a da autuação, tais bens se caracterizam como materiais de uso e consumo, e não, como entende e praticou a empresa autuada, bens de Ativo Imobilizado.

E como já visto, esta não é uma discussão nova, mesmo neste Órgão Julgador, estando o seu entendimento consolidado, como se percebe, por exemplo, no Acórdão JJF 0182-01/19, onde no polo passivo da relação jurídico tributária, figurou estabelecimento da ora autuada/defendente.

Do mesmo, destaco o seguinte trecho:

“Por certo que devem ser classificados como bens do ativo imobilizado aqueles destinados à manutenção das atividades da empresa, como citou o autuado em sua peça impugnatória. Numa indústria, são os bens utilizados na produção de mercadorias. Porém, os bens destinados à manutenção das atividades da empresa não podem ser confundidos com aqueles destinados à manutenção das máquinas e equipamentos utilizados para a produção de mercadorias.

O próprio autuado afirmou que os bens listados nos anexos do presente auto de infração constituem-se em partes e peças empregadas em substituição a outras durante operações de inspeção e manutenção rotineiras, realizadas periodicamente em sua planta fabril e nas áreas de tratamento de água de refrigeração, segurança, meio ambiente, laboratório e construção civil.

Os bens do ativo imobilizado possuem individualidade própria, não podendo ser tratado como tal algo que represente item de reposição, uma peça, componente de um bem maior, que se destine à mera reposição. As manutenções de máquinas e equipamentos não aumentam o tempo de vida útil do bem nem eleva o seu valor patrimonial, mas se constituem como despesas.

Desse modo, o tratamento contábil que deve ser dado aos itens relacionados no CD à fl. 16 deve ser o de material de uso ou consumo. A Lei Complementar nº 87/96, em complementação ao disposto em seu art. 20, estabeleceu no inciso I do art. 33 que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020”.

No mesmo sentido, o posicionamento da SEFAZ/BA, quando da resposta à consulta, emitiu o PARECER 22886/2013, em 09/09/2013, acerca do tema, o qual possui o seguinte teor:

“ICMS. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. As aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado do estabelecimento adquirente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo.

O Consulente, atuando neste Estado na execução de serviços de engenharia - CNAE 7112000 (atividade principal), dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à possibilidade de apropriação dos créditos fiscais relativos às aquisições de peças de reposição de bens pertencentes ao seu ativo imobilizado, na forma a seguir exposta:

Informa a Consulente que trabalha com diversas atividades correlacionadas à atividade de engenharia, dentre elas a captação, tratamento e distribuição de água, construção de edifícios, usina de compostagem, recuperação de sucatas de alumínio, recuperação de materiais plásticos, dentre outras. Para exercer/explorar suas atividades de forma particular, é necessário a utilização de máquinas, equipamentos, ferramentas e insumos específicos para emprego na produção e beneficiamento.

O processo de produção da empresa passa por sistemas complexos e raros de beneficiamento, com o emprego de mão-de-obra qualificada e utilização de especialidades incomuns. Para gerar o produto final, é necessário a utilização de vários equipamentos e maquinários específicos e de desgaste na linha de produção, exigindo corriqueiramente que suas partes e peças sejam repostas pelo desgaste no processo produtivo, o que acarreta um elevado custo de reposição para manutenção da produtividade.

Diante do exposto, entende a Consulente que este custo com a reposição das partes e peças empregadas nos maquinários e equipamentos são parte do produto final, em termos de tributação, e questiona se é CORRETO a apropriação do crédito fiscal oriundo das aquisições das partes e peças dos equipamentos e maquinários inerentes ao seu processo produtivo. Ressalta, por fim, que as referidas aquisições se dão dentro e fora do Estado da Bahia, e que os produtos assim adquiridos destinam-se exclusivamente ao uso no processo de produção.

RESPOSTA

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.

Ressalte-se, por fim, que caso a empresa tenha se creditado indevidamente do imposto relativo às aquisições dos referidos materiais de uso e consumo (partes e peças de reposição destinadas ao seu maquinário), deverá dirigir-se à sua Inspetoria Fazendária para regularização de sua escrita fiscal”.

Desta forma, por exemplo, se considerar um retentor ou um parafuso como elemento do ativo imobilizado, como pretende a autuada, é um exercício que se mostra infrutífero, à vista de suas características e aplicações, não contribuindo a seu favor.

Não se pode, pois, falar, tal como aventado na peça de impugnação, em desatenção do autuante às determinações dos artigos 309 e 310 do RICMS/12, vez que aqueles créditos hígidos e com base legal foram devidamente respeitados em sua apropriação pela Fiscalização.

E esclareço aqui, que não se estar negando o direito ao crédito das aquisições de bens para o ativo imobilizado do sujeito passivo, apenas e tão somente não lhe permitindo o crédito fiscal relativo aos bens de uso e consumo, tais como elencados anteriormente, o que, como visto, é vedado pela legislação, e tem a sua legalidade atestada pelos Tribunais Superiores do país.

Por oportuno, cito o fato de em autuações anteriores contra estabelecimentos da mesma empresa, em relação ao mesmo fato, o entendimento deste Órgão, tem sido no sentido de manutenção da autuação, desde que, como no presente caso, se comprove o acerto da acusação fiscal, podendo mencionar os julgamentos que resultaram no Acórdão CJF 0146-12/14, no qual, em relação ao Auto de Infração 279196.0001/10-6, julgado em 26/05/2014, possui a seguinte Ementa:

“MATERIAL DE USO E CONSUMO CLASSIFICADO COMO ATIVO IMOBILIZADO. Trata-se de peças e partes utilizadas na manutenção da planta produtiva e reposições normais que ocorrem devido ao desgaste excessivo com o tempo de uso, caracterizando-se como materiais de uso e consumo. Item reconhecido pelo recorrente”.

Ainda em relação à empresa autuada, posso mencionar o julgamento do Auto de Infração

“CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Excluído do levantamento fiscal as aquisições de bens que em diligência fiscal ficou comprovado se tratar de equipamento individual que compõe o ativo imobilizado e utilizado no processo produtivo. Também excluído o valor relativo ao produto CUPFERRON por se tratar de produto que é consumido no processo produtivo. Mantido a exigência relativo a componentes de equipamentos e peças de reposição que não preenche as condições estabelecidas no art. 93, I, “b” e § 1º, RICMS/1997, configurando aquisições de materiais de uso e consumo”.

Naquela oportunidade, se apreciava o voto proferido no Acórdão JJF 0188-04/13, no qual, o ilustre relator, Jorge Inácio de Aquino, ao se posicionar, escreveu:

“No que se refere aos tópicos “f” a “j”, “l” a “o”, “q”, “r”, “t” e “v” da impugnação (Transm. Digital/Comum. Dados, Manômetro, Soprador, Ventilador e Sensores), com efeito, são concernentes a peças de reposição que integram as estruturas físicas das máquinas e que demandam troca por desgaste natural, imprevistos ou intempéries. Outros, como ventiladores e sopradores, também requerem substituição pelas mesmas razões. O “transm. digital comunicação de dados” é equipamento de telefonia da planta industrial. Sensor de PH serve para medição do PH de uma solução líquida, Poço Temp, Queimadores, Tijolo Refratário são componentes de fornalha que requer reposição por desgaste. Do mesmo modo, Célula Carga, Cilindro, Ventosa, Elemento Elástico e Rotores também são peças dos equipamentos fabris que se desgastam naturalmente pelo uso, requerendo normal reposição.

O tambor é usado para armazenar e transportar resíduos da industrialização; ar medicinal é destinado aos empregados operadores como proteção respiratória em ambientes com presença de gases tóxicos; “mercapto etanol – BME” possui a função de dispersante na produção de resina; cicloexanona é material de laboratório, como o próprio defendente disse em sua peça (não integra o produto final e nem é consumido no processo produtivo); e mistura padrão primário tem a função de calibrar os analisadores (instrumentos) implantados na fábrica.

As aquisições de materiais de uso e consumo destinados a tratamento de água, laboratório (para testar a qualidade da matéria prima ou produto), reposição (peças), incineração (gás natural aplicado no “flare”), manutenção, segurança, tambor de armazenamento etc. não ensejam crédito e o ICMS por diferença entre as alíquotas incide nas aquisições interestaduais.

Assim, exceto o HCU que foi excluído na forma acima referida, nenhum dos itens que compõem as infrações 04 e 05 preenche as condições estabelecidas no art. 93, I, “b” e § 1º, RICMS/1997 para uso de crédito fiscal por aquisição”.

De igual modo, o Acórdão CJF 0204-11/19, apreciado pela Primeira Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho em 23/07/2019, ao analisar matéria de igual teor, ainda que em decisão não unânime, assim se posicionou:

“MATERIAL DE USO E CONSUMO CONSIDERADO COMO ATIVO IMOBILIZADO. Tratam-se de peças para conserto ou manutenção, consideradas bens de uso. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida”.

Assim, diante de tais argumentos apresentados, e em função dos materiais incluídos na autuação, anteriormente listados em rol exemplificativo, o que lhes dá a nítida e clara condição de peças de reposição e uso e consumo, e não de integrantes do ativo imobilizado, julgo o lançamento procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279464.0007/19-1**, lavrado contra **BRASKEM S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$482.015,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos VII alínea “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR