

PROCESSO - A. I. Nº 279464.0007/19-1
RECORRENTE - BRASKEM S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0106-02/20-VD
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/04/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0029-12/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. ATIVO PERMANENTE. Utilização como crédito fiscal do imposto vinculado às aquisições de partes e peças destinadas à 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 a partir de 01/01/2020, conforme inciso I, do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96. Indeferido o pedido de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário (fls. 301 a 317), interposto em face do Acórdão em epígrafe, da lavra da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluíra pela Procedência do Auto de Infração, lavrado em 25/09/2019, exigindo ICMS em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal do imposto, referente à mercadoria para integrar o ativo permanente do estabelecimento (2017 a 2018) - R\$482.015,95, acrescido de multa de 60%, conforme descrição a seguir:

Infração 01 - 01.02.02. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Conforme demonstrado nas planilhas dos Anexos- A: Resumo do débito, Anexo-A1: Composição dos saldos Mensais Glosados, Anexo-A2: Lista de Notas Fiscais e Itens. Anexo-A3: 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. (...) Enquadramento Legal: Art. 30, inciso III da Lei 7.014/96 C/C art. 310, inciso IX do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa Aplicada: Art. 42, inciso VII alínea “a” da Lei 7014/96.

O exame dos autos conduz à convicção de que todos os itens objeto da glosa são **peças de reposição** (ver Anexo-A2: Lista de Notas Fiscais e Itens, fls. 16 a 97): são “arruelas”, “rolamentos” gaxetas”, “retentores”, “sensores”, “abraçadeiras”, “correias”, “sensores óticos”, “válvulas”, “buchas”, entre muitos outros de semelhante categorização.

Na decisão proferida (fls. 278 a 292) a 1ª JJF fundamentou que:

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 ARESF 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 CIVEL 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 elaborada, 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.

I. 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.afixcode.com.br/manutencao-e-reparos-bens-do-ativo-imobilizado/> e <http://www.afixcode.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 Massagadora de Rótulos, b) Materiais de Segurança (EPIs), 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 JF 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 Consultente, 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 C/JF 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; ciclohexanona 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.

Regularmente intimado, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário de fls. 301 a 317, argumentando, em síntese, que:

- a) a autuação se originou da equivocada premissa de que os bens adquiridos pela Recorrente não poderiam ser classificados como ativo imobilizado por se tratar de apenas peças de reposição, mesmo que vinculadas à manutenção de equipamentos integrantes do processo produtivo;
- b) os bens listados nos anexos do Auto de Infração são partes e peças empregadas em substituição a outras, durante operações de inspeção e manutenção rotineiras, realizadas periodicamente na planta fabril da Recorrente, e se afiguram essenciais para garantir a regularidade e a continuidade das atividades de fabricação de seus produtos finais, ampliando a sua vida útil na medida em que preservam a integridade das máquinas e equipamentos e garantem seu pleno funcionamento por mais um ciclo produtivo e em mais um exercício, e participam efetivamente do processo produtivo;
- c) em reforço de sua argumentação, cita o art. 179 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações); o Manual de Contabilidade Tributária do IBRACON; do Pronunciamento Técnico nº 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (particularmente em seu item 14); a NR 13 do Ministério de Estado do Trabalho e Emprego (que orienta a manutenção em paradas, esclarecendo que todos os bens reportados nos anexos do Auto de Infração são aplicados/utilizados durante a execução de diversos serviços de manutenção em Paradas também realizadas para este fim, diretamente sobre as máquinas e equipamentos que compõem o ativo imobilizado da Recorrente); disposições da Constituição Federal, da Lei Complementar nº 87/1996; do RICMS-BA/12 e do RICMS-BA/97 (aduzindo que seu direito a crédito só estaria impedido se se tratasse de emprego em atividade alheia à do estabelecimento, e cita doutrina para defender que todos os bens foram empregados em atividade inerente ao objeto social do estabelecimento); e excertos de acórdãos deste Conselho.

Conclui requerendo diligência fiscal, nos termos dos artigos 123, §3º e 145 do RPAF/BA a fim de avaliar as aquisições dos bens em tela e atestar sua funcionalidade para confirmar a total improcedência do auto de infração, e pleiteando a reforma da decisão recorrida, para que esta Câmara julgue totalmente improcedente o Auto de Infração.

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos em 23/11/2020, e por considerá-los devidamente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 04/02/2021 para julgamento.

VOTO VENCIDO

A via recursal eleita pelo Sujeito Passivo é cabível e adequada, ante sua previsão no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99. Foi deduzido tempestivamente (art. 171 do RPAF/99), atendendo,

aos demais requisitos formais para a sua interposição. Sou pelo seu conhecimento.

Em relação ao pedido de diligência fiscal, penso que a matéria poderá ser examinada à luz dos elementos dos autos, como aliás já se tem conseguido em julgados da mesma Contribuinte, sobre a mesma matéria.

Os demonstrativos elaborados pela fiscalização descrevem as mercadorias que foram objeto da autuação e o estabelecimento autuado através de descritivo de projetos e normas de segurança indicaram com clareza a sua utilização, sendo desnecessário realizar diligências para fazer prova da utilização. Por isso, indefiro o pedido de diligência formulado, nos termos do art. 147, I, “b” do RPAF/99, tendo em vista que a classificação fiscal dos bens é matéria de mérito.

No mérito, o auto de infração acusa utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, tendo sido indicado que os bens adquiridos e escriturados como bens do ativo fixo, são utilizados como material para uso em paradas de manutenção (peças de reposição).

A 1ª JJF fundamentou a decisão ora recorrida de que o *tratamento contábil que deve ser o de material de uso ou consumo* previsto nos art. 20 e inciso I do art. 33 da LC 87/96 que somente dariam direito ao crédito a partir de 1º de janeiro de 2020, e em se tratando de fatos geradores ocorridos no período de janeiro/2016 a dezembro/2018, era vedado a utilização do crédito fiscal.

Não há controvérsia de que se trata de peças e componentes de reposição de máquinas e equipamentos. Também não há controvérsia de que não se trata de máquinas e equipamentos que, na sua individualidade, sejam típicos bens do ativo imobilizado.

Observe, que a discussão é antiga neste Conselho, e por ocasião do julgamento que redundou no Acórdão CJF nº 0119-12/20-VD, no qual fiquei vencido graças ao voto de qualidade, exarei voto divergente cuja linha de sustentação é a seguir transposta para estes autos.

Reconheço que há longa tradição dos órgãos desta Secretaria de Fazenda, **sem amparo em disposição legislativa expressa e que esteja atualmente em vigor neste Estado**, de não admitir a classificação contábil de “peças de reposição” (em geral debatida ao lado de “partes” e “ferramentas”, e em cotejo ainda com “peças sobressalentes”) de máquinas e equipamentos do parque fabril dos contribuintes com bens tangíveis cujo valor seja apropriável à conta “ativo permanente”.

Cito, por exemplo, o Parecer nº 22886/2013, de 09/09/2013, que, em conclusão, admite o crédito de “peças sobressalentes”, mas afasta nos demais casos – isso **sem citar uma linha de referência ou fundamentação para além da opinião do parecerista**. Assim, *magister dixit*:

PARECER Nº 22886/2013 DATA: 09/09/2013

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 Consultante, 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 Consultante 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 Consultante 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.

Respondido o questionamento apresentado, informamos que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec. nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida.

É o parecer.

Parecerista: CRISTIANE DE SENA COVA

GECOT/Gerente: 12/09/2013 – CRISTIANE DE SENA COVA

DITRI/Diretor: 19/09/2013 – JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA

O caso dos autos nos parece mais uma vez paradigmático por contemplar exclusivamente peças de reposição (ou seja, não há controvérsia fática quanto a natureza dos bens), e por contemplar exclusivamente peças que são empregadas em máquinas e equipamentos indiscutivelmente integrantes do parque fabril da empresa, indiscutivelmente vinculadas à atividade produtiva, indiscutivelmente apropriadas, as máquinas e equipamentos, à conta “Ativo Permanente” do estabelecimento.

Portanto, a discussão que nos surge é essencialmente técnico-normativa. É dizer: “peças de reposição” de máquinas e equipamentos que compõem o ativo permanente do estabelecimento devem ser classificadas como “bens de uso ou consumo”, ou devem ser classificadas como bens do “ativo permanente”?

Evitarei tecer considerações sobre as notas distintivas dessas categorias, pois são próprias das Ciências Contábeis, que apenas aspiro a estudar. Todavia, fico impressionado como para uma nuvem de dúvidas em tal matéria! Basta mencionar que cada ente federativo, recorrendo a fontes das mais diversificadas (aplicação analógica da legislação federal; aplicação de normas técnicas da contabilidade; aplicação de princípios gerais do direito etc.) tentam buscar norte para fundamentar seu entendimento – coisa algo diferente do Parecer acima citado, cujo déficit argumentativo, com toda licença, é evidente. *Magister dixit!*

Pois bem, retornando à zona que me parece mais confortável, a do Direito, é que me posiciono de modo singelo: se as peças de reposição, enquanto bens, são acessórios das máquinas e equipamentos, é muito difícil a quem desde os primórdios do curso de graduação é relembrado do brocardo latino *accessorium sequitur suum principale* (o acessório segue o principal).

Ora, se é verdade que o bem (máquina e equipamento) é classificado, seja para fins de exata compreensão de sua participação econômica na empresa, seja para os fins de demonstração financeira e contábil-fiscais daí decorrentes, como bem integrante do “ativo permanente” (mais um anacronismo da legislação tributária, já que a conta “ativo permanente”, a rigor da Lei nº 11.941/2009, integra atualmente o grupo de contas “ativo não circulante”), como admitir que um bem que lhe é acessório deve ostentar classificação econômico-patrimonial diversa? A princípio, parece ferir a natureza das coisas admitir-se tal disparidade.

Desconheço argumento que o justifique, salvo a sanha arrecadatória dos entes federativos em considerar todo e qualquer ativo como bem de uso ou consumo, a fim de negar o crédito fiscal.

Obviamente, tal procedimento gera uma incerteza incompatível com a busca da preservação da boa-fé dos investidores privados, e mais uma vez, ao espírito da Lei das Liberdades Econômicas (Lei Federal nº 13.874, de 20/09/2019), ainda que atento à ressalva do art. 1º, § 3º, desse diploma, pois para além do Direito Tributário, o que há de se preservar aqui é a boa-fé na livre iniciativa, um mandamento que deflui da Constituição e do próprio Estado de Direito.

Não obstante, e ainda que permitido na legislação de regência o crédito do ICMS nas aquisições de ativos fixos, é notória a dificuldade para delimitar os critérios normativos que os identificam, o que provoca juízos de valor questionáveis por parte tanto dos contribuintes, quanto dos agentes de fiscalização.

Inspiro-me, Senhor Presidente, nos precedentes do Supremo Tribunal Federal. Quando provocado a decidir se “peças de aeronaves”, adquiridas do exterior para serem aplicadas em aeronaves mantidas no Brasil sob o regime de *leasing*, estariam sujeitas ao ICMS-Importação, o Pretório Excelso não tergiversou: aplicou o mesmo raciocínio (de que peças de reposição de aeronaves são acessórios das aeronaves) para afastar a incidência:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II DA CB. LEASING DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. 1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de leasing não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário. 2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto --- diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil --- é sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". 3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas. 4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provimento e Recurso Extraordinário de TAM - Linhas Aéreas S/A que se julga prejudicado. (RE 461968, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-087 DIVULG 23-08-2007 PUBLIC 24-08-2007 DJ 24-08-2007 PP-00056 EMENT VOL-02286-14 PP-02713 RDDT n. 145, 2007, p. 228 RDDT n. 146, 2007, p. 151-156)

Ademais, o tema convida à consulta de outras fontes normativas, onde o conceito de “peças de reposição” é veiculado pela nossa legislação tributária e contábil. É que, conforme prevê o §1º, do art. 354 do RIR/2018, se dos reparos, conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem em mais de um ano, as despesas correspondentes devem ser capitalizadas, a fim de servir de base a depreciações futuras.

Ou seja, a Receita Federal impõe o registro das referidas partes e peças nas contas do Grupo ATIVO para fins de capitalização, sendo afastada a hipótese de registro no Resultado Operacional da empresa, a título de material de uso e consumo.

Louvo-me das lições com que a Ilustre Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas tem-nos brindado, ao recordar em seus votos que o Pronunciamento Técnico NBC TG 27- ATIVO IMOBILIZADO disciplina a classificação das partes e peças, concluindo que estes podem ser atribuídos ao valor contábil de um item do Ativo Imobilizado, desde que o custo tenha sido incorrido e os critérios de reconhecimento tenham sido atendidos. Nessa linha, aliás, é a argumentação do Recorrente.

Para fins contábeis, o item tangível será classificado como ativo imobilizado desde que obedeça ao critério temporal de utilização por mais de um período, o qual se aplica a sobressalentes, peças de reposição e ferramentas. Ademais, diferente do quanto afirmado pelo autuante, na hipótese dos itens (partes e peças) serem utilizados exclusivamente em conexão com um ativo imobilizado, serão classificados juntamente a esse.

Diante de todo o exposto, e considerando que os créditos decorrerem da aquisição de autênticos ativos imobilizados, não há que se falar na exigência do correlato estorno perseguido pelo autuante.

Portanto, diante da ausência de norma expressa que vede tal classificação no âmbito da legislação do Estado da Bahia (e do déficit argumentativo das decisões em sentido contrário); diante das normas técnico contábeis e de legislação tributária correlata; diante das normas do Direito das Coisas, que conclama atribuir aos bens acessórios o mesmo destino dado ao bem principal; considerando ainda o precedente do STF sobre não incidir ICMS-Importação sobre as peças de reposição dos bens internalizados sob o regime de *leasing*, é que dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e reconhecer que a recorrente, amparada nas regras que disciplinam o Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), utilizou corretamente o ICMS destacado na razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), sobre os itens que compõem o seu Ativo Imobilizado.

É o voto.

VOTO VENCEDOR

Peço *vênia* ao ilustre Relator para discordar dos argumentos esposados em relação ao mérito da autuação, em seu voto, já que concordo com o não acolhimento da preliminar suscitada.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de reposição, considerado material para uso e consumo do estabelecimento.

Ora, é recorrente neste CONSEF o entendimento de que as peças de reposição e ferramentas são materiais de uso e consumo, assim como os materiais e serviços de manutenção. Trago como paradigma, o Voto Vencedor referente à mesma matéria constante do Acórdão CJP nº 0301-12/18:

“VOTO

Quanto à solicitação de diligência, denego por entender que os elementos contidos no processo se afiguram como suficientes para a formação de minha convicção, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF, conforme abaixo reproduzido.

“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;
...”*

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento”. Trata-se de aquisições de porcas, arruelas, juntas, anéis, tubos, joelhos, luvas, rolamentos, retentores, mangueiras etc, tratados pela fiscalização como materiais de uso e consumo.

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

O exame dos autos (folhas 12/104) revela que os créditos glosados se relacionam a “válvulas”, “cantoneira”, “tarugo”, “bucha”, “selo”, “barra”, “regulador pressão”, “kit calibração”, “cabo”, “junta”, “tê”, “caixa de passagem”, “tubo”, “flange”, “anel”, “curva” e muitos outros itens cujo consumo ocorre periodicamente por força das atividades de manutenção desenvolvidas pela empresa.

A própria Recorrente admite que tais itens são utilizados como peças de reposição, nas manutenções periódicas realizadas na unidade produtiva, conforme se lê à folha 166, em trecho abaixo reproduzido.

“... 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, cujo uso ocorre por período superior a um ano (NBC T 19.1, item “6”). Enfim, são sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, que ocorrem em intervalos superiores a um ano (grifos acrescidos).”

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

ou uma peça, componente de um bem maior, que se destine à mera reposição.

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

Como se vê, as mercadorias atuadas 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 Recorrente.

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

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.”

Não há nos autos nenhuma prova de que os materiais elencados pelo Autuado em seu Recurso Voluntário, aumentam a vida útil dos equipamentos, quanto mais em período superior a um exercício. Ao contrário, a própria natureza dos materiais induz à manutenção de equipamentos do Autuado, não necessariamente relacionados à produção.

Por tudo o que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279464.0007/19-1**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$482.015,95**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Henrique Silva de Oliveira, José Raimundo de Oliveira Pinho e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de fevereiro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS