

**PROCESSO** - A. I. N° 269139.0003/20-7  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0134-05/20-VD  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 30/07/2021

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0079-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. MATERIAL PARA USO E CONSUMO. O contribuinte, na peça de defesa, afirma que os materiais contabilizados em conta provisória do Ativo Permanente, denominada MATERIAIS PARA INVESTIMENTO – cujos valores são transferidos posteriormente para contas do Ativo Circulante e contas de Resultado, são efetivamente aplicados nas atividades de manutenção dos estabelecimentos que se dedicam à exploração de petróleo e gás. Mesmo considerando que as atividades de manutenção sejam imprescindíveis para o desenvolvimento das finalidades da empresa, implica, necessariamente em incluir os bens aplicados nessas finalidades, na categoria daqueles classificados como de uso e consumo do estabelecimento, sem direito ao crédito de ICMS, pelo menos até 01/01/2033, nos termos da Lei Complementar nº 171/2019. Os aspectos contábeis suscitados na peça de defesa, não são determinantes para a solução desta lide. Não acolhido o pedido de remessa dos autos para realização de diligência ou perícia fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PREJUDICADO** em razão do pagamento integral do crédito tributário. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 01/04/2020, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 01.02.05 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$40.252.310,82, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.*

*Consta que a autuação é relativa a materiais de consumo contabilizados na conta de estoque (Imobilizado), 1302403001 – MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, como se fossem imobilizado, porém transferidos para contas de Resultado e Ativo Circulante quando requisitados do estoque.*

A 5ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0134-05/20-VD (fls. 62 a 72), com base no voto da Relatora a seguir transscrito:

*"O Auto de Infração em lide, é composto de uma única imputação fiscal, conforme foi detalhadamente exposto no relatório, parte integrante do presente Acórdão. A exigência fiscal está relacionada com a utilização indevida de crédito fiscal, de mercadorias adquiridas para integração no ativo permanente da empresa, por se tratar, em verdade, de itens que foram usados e consumidos pelo estabelecimento empresarial, em atividades de manutenção periódica das unidades produtivas, que envolvem a aplicação de peças sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno, indevidamente classificados com ativos fixos, para fins de apropriação dos créditos de ICMS na conta corrente fiscal..*

*Importante inicialmente destacar, que o estabelecimento autuado opera no ramo empresarial de extração de petróleo e gás, e centraliza a escrituração de débitos e créditos de diversas unidades da Petrobras localizados no território do Estado da Bahia, que se dedicam a mesma atividade econômica.*

*Antes de ingressar nas razões de mérito, cabe consignar, em razões preliminares, que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99. As bases de cálculo do imposto apurado, foram demonstradas em atendimento dos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores se encontram contidos nos demonstrativos de débito de fls. 3 e 5 do PAF, e especificação, por produto, na Mídia Digital juntada à fl. 6.*

*O inteiro teor destas peças processuais, foi entregue ao contribuinte quando da notificação do lançamento, conforme assinatura firmada por preposto da empresa nas respectivas planilhas. Por sua vez, houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação considerados infringidos. Registre-se ainda, que a descrição das infrações na peça acusatória foi clara e determinada.*

*De logo, indefiro o pedido de produção de nova prova revisional do lançamento, através de diligência ou perícia fiscal, pois vislumbro presentes nos autos elementos fático-probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca da exigência fiscal, conforme será melhor detalhado no exame de mérito da autuação.*

*A Auditoria tomou por base, para respaldar a autuação em lide, os registros existentes na Escrita Contábil Digital (ECD), com a correspondente análise dos lançamentos efetuados pelo contribuinte nos livros contábeis e fiscais, especialmente o livro razão contábil e o livro CIAP, relacionados com a escrituração dos valores dos ativos imobilizados, e correspondentes créditos fiscais levados à apuração do ICMS no exercício de 2016.*

*Ocorre que esses lançamentos contábeis e fiscais efetuados pelo contribuinte, ainda que passíveis de contestação quanto à metodologia aplicada, constituem questão secundária, visto que o fator mais importante e determinante a estabelecer a forma de apropriação dos créditos fiscais, na legislação do ICMS, é a afetação e a efetiva destinação dada aos bens na atividade operacional da empresa. Assim, as questões suscitadas pela defesa, nos fundamentos 1 e 2 desenvolvidos na peça impugnatória não são especialmente determinantes na solução desta lide. Não há dúvida, na nossa análise, que a autuação não partiu de presunções ou abstrações, pois tomou por base, efetivamente, os registros fiscais e contábeis apresentados pelo contribuinte durante a ação fiscal, conforme já por nós ressaltado linhas acima.*

*A existência da Conta Transitória 1302403001 – MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, do Ativo Fixo, com posterior transferência de valores lançados em seus saldos para as contas de Resultado ou do Ativo Circulante, é mais um fator a reforçar a tese da autuação. Mas não é determinante.*

*Mas, efetivamente, foi o próprio contribuinte que trouxe luzes definitivas na solução da presente demanda, na medida em que o sujeito passivo declarou na inicial defensiva, à página 39 deste PAF, que as mercadorias objeto das glosas de crédito fiscais 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, reforçando assim a tese pela manutenção do presente lançamento de ofício (destaques no texto nossos).*

*Restou portanto evidenciado, que os itens objeto do lançamento fiscal eram aplicados em atividades de manutenção das unidades produtivas da companhia, e não na própria atividade principal a que se dedica a empresa, compreendendo a extração e produção de petróleo e gás. Mesmo considerando que as atividades de manutenção sejam imprescindíveis para o desenvolvimento das finalidades da empresa, implica, necessariamente em incluir os bens aplicados nessas finalidades na categoria daqueles classificados como de uso e consumo do estabelecimento, sem direito ao crédito de ICMS, pelo menos até 01/01/2033, nos termos da Lei Complementar nº 171/2019.*

*Não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito fiscal no regime de compensação do ICMS, mas a efetiva participação dos materiais ou bens na produção, ingressando estes nas etapas de extração/industrialização/produção, ou fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo, total ou parcial, ao longo de todos os processos.*

*O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE nº 354376/MG), de certa forma reproduziu a tese aqui defendida, no que se refere ao creditamento do ICMS, conforme trecho, abaixo transcrito:*

*“A regra da não cumulatividade, conforme o estrito preceito contido do Texto Constitucional, não constitui razão suficiente para gerar crédito decorrente do consumo de serviços e de produtos onerados com o ICMS, mas desvinculados do processo de industrialização da mercadoria comercializada como atividade principal”.*

*Nessa linha de entendimento, materiais ou mesmos bens do ativo utilizados aplicados em momentos anteriores ou fora das etapas relacionadas à extração de petróleo e gás, não ensejam direito ao crédito fiscal. Apenas na etapa de Produção, ou seja, quando o petróleo e o gás são extraídos há a possibilidade de ocorrência de operação subsequente a ensejar a compensação do imposto.*

*Vejamos então, a título exemplificativo, o elenco de produtos/bens que compõem a autuação, considerando que até pelo seu próprio descritivo dos mesmos não podem ser enquadrados na classificação contábil de bens do*

ativo immobilizado, para fins de creditamento do ICMS, conforme a seguir descrito: abraçadeiras, acoplamentos vários, acetileno, acetona, ácido bórico, ácido clorídrico, adaptadores, adesivos, aerossóis, agendas, alavancas, alças, alicates, amostras de óleo, anéis de vedação e outros anéis, antenas VHF/UHF, antibióticos, aparelhos de DVD, aparelhos telefônicos, aparelhos de ar condicionado, arames, aros, arruelas, aplicativo autocad, bactericidas, bateria automotiva, bateria de notebook, bebedouros, binóculos, blocos de anotações, bocaí, braçadeiras, brocas, buchas, cabos, cadeados, cadeiras para escritório, calças (fardamento), calhas, canaletas, cantoneiras, capas (inclusive de chuva), cartões de memória, cartuchos de impressoras, CDs com software e sem software, chapas, chaves (ferramentas), cintos de segurança, colas, correias, cotovelos, curvas de PVC, eletrodutos, dióxido de carbono (gás), discos, eletrodos, equipamentos de ginástica, espátulas, facão e facas, ferragens, ferramentas, juntas, luvas, molas, mourões, nipes, nitrogênio (gás), óculos, óleos, oxigênio (gás), papelões de fibra, parafusos diversos (a centenas), perfis (diversos), pinos, pugles, polias, polietileno, poltronas, porcas, rabichos, redutores (diversas medidas), relés, reparos, resinas, resistências, rolamentos, roletes e rolos, saco de lixo, sapatas, selos, pequenos sensores, sobressalentes, sub brocas e sub redutores, sulfatos, suportes, swits, tampas e tampões, tarugos, tés, toalhas de papel, tomadas, serviços de transporte, travas, trenas, trilhos, tubos de diversos diâmetros e tamanhos, tubulações, união (luvas), válvulas diversas, varetas, vaselinhas, itens de vedação entre tantos outros.

Não temos dúvida de que os itens acima descritos, são ferramentais, peças de reposição, sobressalentes, materiais de escritório ou itens típicos de consumo final do estabelecimento, nada tendo a ver com o operacional de extração de petróleo e gás (E&P), nem sequer interagindo com esses produtos finais.

Até mesmo as aquisições dos itens com a denominação - bombas, motores, máquinas e equipamentos -, passíveis de classificação nas contas do Ativo Fixo, mas aplicados nas atividades de manutenção, portanto, fora do operacional direto da empresa vinculado à extração e produção de petróleo e gás, afastam o direito ao lançamentos dos créditos de ICMS, seja na condição de bens do ativo immobilizado, à razão de 1/48 (um quarenta e oito) avos ou mesmo dentro da categorias de insumos (matérias-primas, materiais secundários, embalagens ou ainda produtos intermediários), de creditamento imediato na escrita fiscal.

Ademais, o contribuinte sequer fez uma contestação específica abordando um a um os produtos, objeto da glosa dos créditos listados pelos autuantes, nos Demonstrativos reproduzidos na mídia digital anexa, fl. 6, cuja cópia, conforme ressaltado linhas atrás, foi entregue ao sujeito passivo quando da intimação do presente lançamento.

Assim, não restou evidenciado o direito sustentado pela defesa, de apropriação dos créditos fiscais com respaldo nas disposições do art. 20, § 5º da Lei Complementar nº 87/96, norma que foi transcrita pelo contribuinte na peça impugnatória e reproduzida neste voto no Relatório.

Isto posto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 82 a 101-verso), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual suscitou a nulidade do Acórdão ora recorrido por não ter determinado a realização da perícia técnico-contábil que requereu em sua Defesa, rompendo os ditames constitucionais encontrados no Art. 5º, LIV e LV da CF/88.

Acostou doutrina e jurisprudência para embasar o seu entendimento pela inexistência de liquidez e certeza do Auto de Infração, defluindo a violações aos princípios do contraditório e da ampla defesa, e que a falta de realização da perícia atenta contra a segurança jurídica e à sua boa-fé, por não ter sido permitido encontrar a verdade material fiscal.

Discorreu sobre a sua atividade-fim, que envolve as etapas de perfuração, lavra, pesquisa, cimentação, etc., e produção de petróleo e gás, e a vigência da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece o direito de utilização de créditos de ICMS vinculados à aquisição de bens e mercadorias a serem utilizados na sua atividade-fim.

Afirmou que o Auto de Infração fere o Art. 2º da Lei nº 6.404/76 e o Art. 110 do CTN, quando altera conceitos jurídicos preestabelecidos com a finalidade de estabelecer incidência tributária.

Frisou que classificou as mercadorias no ativo permanente porque estão atreladas à sua atividade-fim, imprescindíveis para a consecução das finalidades da atividade industrial que desenvolve, e tem respaldo na CF/88, na Lei Complementar nº 87/96 e no entendimento já pacificado pela jurisprudência mais atual dos tribunais superiores brasileiros, em razão do princípio da não cumulatividade.

Insurgiu contra o disposto no § 1º, do Art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, por entender que é uma limitação ao direito ao crédito amplamente conferido pela CF/88, pelo princípio da não

cumulatividade, sob pena de estar exacerbando do princípio da legalidade estrita, previsto no Art. 5º, II da CF/88.

Colacionou diversas ementas de julgados e doutrinas visando sustentar que os créditos em comento possuem embasamento constitucional e legal para sua utilização e classificação no ativo permanente, inclusive nos Arts. 310, IX, e 312, III do RICMS/12.

Alegou que a maior parte das mercadorias, que consubstanciam uma parcela de R\$28.396.060,94, constantes da planilha que anexou à sua Defesa (Doc. 1), não foram transferidas para contas de resultado ou do ativo circulante, mas para contas contábeis relacionadas aos bens do ativo imobilizado.

Disse que a autuação presumiu que as mercadorias não seriam bens destinados ao ativo permanente em razão da simples transferência de parcela dos débitos da Conta Transitória 1302403001 – MATERIAIS PARA INVESTIMENTO para contas de Resultado e Ativo Circulante, tanto em relação ao valor total da autuação (R\$40.252.310,82) ou ao seu valor remanescente (R\$11.856.249,88).

Explicou que os registros na contabilidade e no livro CIAP são efetuados em momentos diversos, circunstância que foi desconsiderada, sendo que efetua a escrituração em absoluto compasso entre os ditames da Lei Complementar nº 87/96 e as regras contábeis aplicáveis.

Lecionou que os registros no livro CIAP seguem o Art. 20, §5º da Lei Complementar nº 87/96 e são realizados em relação aos bens que possuem a natureza de ativo imobilizado, conforme definição previstas nas normas contábeis, especialmente o Pronunciamento Técnico nº 27 – Ativo Imobilizado, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), aprovado pela Resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

Acrescentou que também efetua a contabilização destes mesmos bens no momento da sua entrada em contas do ativo imobilizado, entre as quais a Conta Transitória 1302403001 – MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, e que a transferência desta conta para contas contábeis de resultado e de ativo circulante seguem uma lógica diversa: a baixa do valor nas contas do ativo imobilizado é efetuada, por exemplo, de acordo com os itens 67 a 72 do Pronunciamento Técnico CPC nº 27.

Aduziu que, nessas circunstâncias, não foi demonstrada a existência de vínculo entre as mercadorias que deram origem aos créditos fiscais lançados no livro CIAP de 2015 e os bens cujos custos de aquisição foram transferidos da Conta Transitória 1302403001 para contas de resultado no mesmo exercício fiscalizado.

Asseverou que a falta de análise da natureza do bem ou sequer da movimentação contábil do seu custo de aquisição compromete integralmente a materialidade necessária ao lançamento fiscal, não havendo substrato para se afirmar a utilização indevida de crédito fiscal.

Ressaltou que foi sugerida ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis a proibição de transferência de ativos para outros grupos de contas após o registro inicial, mas tal sugestão não foi aceita porque a doutrina contábil deve espelhar tanto a existência quanto a destinação dos ativos.

Requeriu o reconhecimento da nulidade referenciada e, acaso ultrapassada esta preface, seja o Auto de Infração julgado improcedente.

Registra-se que, na oportunidade, a participação na sessão o Dr. José Marcondes Servulo da Nóbrega Júnior, no qual realizou sustentação oral pela Contribuinte.

## VOTO

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

Verifico que o Autuado efetuou o pagamento integral do saldo do Auto de Infração, com os benefícios da Lei nº 14.286/20, o que está comprovado pelos extratos do SIGAT anexados (fls. 104 e 105).

Ressalto que o Art. 156, I do Código Tributário Nacional – CTN, define o pagamento como causa extintiva do crédito tributário. Já o RPAF/99 preconiza que, em caso de pagamento, o julgamento não deverá prosseguir na esfera administrativa, conforme o parágrafo único do seu Art. 122, transscrito abaixo:

*“Art. 122. Extingue-se o processo administrativo fiscal:*

*I - com a extinção do crédito tributário exigido;*

*II - em face de decisão judicial transitada em julgado contrária à exigência fiscal;*

*III - pela transação;*

*IV - com a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência de ingresso do sujeito passivo em juízo relativamente à matéria objeto da lide antes de proferida ou de tornada irrecorrível a decisão administrativa;*

*V - com a decisão administrativa irrecorrível;*

*VI - por outros meios previstos em lei.*

*Parágrafo único. Em caso de pagamento ou parcelamento do valor lançado, o julgamento não deverá prosseguir na esfera administrativa e o processo deverá ser retornado à unidade de origem para homologação e consequente arquivamento dos autos.”*

Diante da extinção do crédito tributário pelo pagamento, e em face dos dispositivos normativos acima indicados, fica PREJUDICADA a apreciação do presente Recurso Voluntário. Assim, fica mantida a decisão de piso que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração em tela, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269139.0003/20-7, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS**, no valor de **R\$40.252.310,82**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser cientificado o recorrente desta decisão, e, posteriormente, encaminhar os autos ao setor competente para a devida homologação dos valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de março de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS