

PROCESSO - A. I. Nº 279464.0003/20-0
RECORRENTE - BRASKEM S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0238-02/20-VD
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 22/07/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0138-11/21-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, do da Lei Complementar nº 87/96. Negado o pedido de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0238-02/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/03/2020, para exigir ICMS no valor histórico de R\$519.817,27, em razão de uma única infração, descrita da forma a seguir.

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 a dezembro de 2016.

Consta a seguinte informação do autuante: “Conforme demonstrado nas planilhas dos Anexos: A1- Composição dos saldos mensais glosados, A-2 Lista de Notas Fiscais e Itens, A-3 Movimentação dos itens, todos em anexo e disponibilizados 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 desgastes natural da planta e/ou atividades de manutenção de equipamentos de sua Unidade Industrial”.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 13/11/2020 (fls. 611 a 625) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

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

O procedimento de auditoria foi iniciado em 04/12/2019, através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização no Livro RUDFTO do sujeito passivo, consoante cópia de fl. 325, mesma data na qual efetuou Intimação para apresentação de documentos e livros fiscais.

A memória de cálculo da autuação, de forma analítica e sintética, se encontra de forma impressa às fls. 04 a 322, bem como no formato da mídia de fl. 323.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária 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 os aspectos da infração 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 possibilassem a instalação do contencioso.

Quanto ao pedido formulado pela defesa, ao final da peça apresentada e em sede de sustentação oral, no sentido de realização de diligência para elucidação da matéria ora discutida, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “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/contábeis 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 contêm erros ou equívocos, sequer que os demonstrativos elaborados os possuam, 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.

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 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, 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, à vista dos argumentos alinhados e anteriormente relatados.

Os materiais autuados, que de acordo com a defesa se constituiriam em bens do ativo immobilizado, constantes do demonstrativo de fls. 14 a 153, em verdade, tais como diafragmas, barras roscadas, fitas de vedação, parafusos, arruelas, correias, fusíveis, disjuntores, parafusos, catodos, gaxetas, escovas, anéis, conectores, rotor, juntas, rolamentos, barras, dentre diversos outros, o que lhes dá a nítida e clara condição de materiais de reposição e uso e consumo, e não de integrantes do permanente da autuada.

Chama a atenção, na fl. 133 dos autos, o item “material serviço manutenção mecânica”, seja isso o que for.

As regras de escrituração do CIAP se encontram no RICMS/12, nos artigos 229 e 230, sendo que no artigo 229 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 base, a partir dos dados fornecidos 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, os mesmos se constituem em 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 immobilizado: 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 immobilizado, 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.

Posso, igualmente, mencionar o fato de contra a mesma empresa autuada, constarem os julgamentos dos Autos de Infração 279464.0004/19-2 e 279464.0007/19-1, de lavra do mesmo autuante, que resultaram nos Acórdãos JJF 0058-02/20-VD e JJF Nº 0106-02/20-VD, ambos contrários aos argumentos da defesa.

De igual modo, a autuada figurou no polo passivo no julgamento do Auto de Infração 279196.0001/10-6, o qual, na infração 05, foi acusado da mesma prática ora analisada, constando na decisão de piso, Acórdão JJF 0256-05/11:

“Inerente à infração 5, relativa à utilização indevida de crédito fiscal de materiais para uso e consumo, classificados como ativo imobilizado, descabe a alegação do autuado de que se tratam de conjuntos de partes e peças adquiridos para compor o maquinário do seu parque fabril, pois, conforme bem ressaltaram os autuantes, são peças e partes utilizadas comumente em trabalhos de manutenção de planta produtiva e reposições normais que ocorrem devido ao desgaste excessivo com o tempo de uso, caracterizando-os como materiais de uso e consumo, a exemplo de: válvula esfera, terminal de compressão, condute de alumínio, termoresistência, sensor proximidade, kit ferramenta, bomba industrial, transformador, telaios móveis, chapa PVC, mancal, conector bobina, adaptador macho, tubos, pistão, pino, anel, filtro máscara, etc., conforme listado às fls. 208 a 219 do PAF, e como tal, sem direito ao crédito do ICMS, no período fiscalizado, uma vez que a utilização dos créditos fiscais relativos aos materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento está prevista a partir de 1º/01/2020, conforme art. 33, I, da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela LC 138/10, consoante consignado no art. 29, § 1º, II, da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente”.

Tendo na oportunidade, a empresa autuada interposto Recurso Voluntário, atacando, dentre outras, a decisão quanto a tal infração, entretanto, como relatado no voto da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF 0146-12/14, veio a reconhecer a pertinência da infração, o que soa contraditório como os argumentos aqui expostos, de acordo com trecho da ementa do referido julgado:

“3. CRÉDITO FISCAL. (...) c) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. c.1) 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”.

Assim, o argumento defensivo de serem tais elementos, partes e peças de bens do ativo imobilizado, e, por consequência, também imobilizados os bens, não pode nem deve prevalecer, e neste sentido, posso mencionar, de igual modo, 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 alopatônicos 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.afxicode.com.br/manutencao-e-reparos-bens-do-ativo-imobilizado/> e <http://www.afxicode.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:*

Vejamos o exemplo 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 aplique-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, julgada 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 guarneçem 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, em decisão mais recente 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 (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 JJF 0182-01/19, onde no polo passivo da relação jurídica tributária, figurou estabelecimento da ora autuada/defendente.

Do mesmo, destaco o seguinte trecho do voto condutor:

“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 a 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.

Diane 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. (Grifei).

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 favor dos seus argumentos.

Não se pode, pois, falar 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 está 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, peças de reposição, tais como elencados anteriormente, o que, como visto, é vedado pela legislação, e tem a sua legalidade atestada pelos Tribunais Superiores do país.

Assim, diante de tais argumentos apresentados ao longo deste voto, julgo o lançamento totalmente procedente."

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 634/652, mediante o qual aduz o seguinte.

Explica 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. Afirma que, através da autuação em referência, pretende-se impor o estorno dos créditos fiscais decorrentes das aquisições dos bens acima mencionados, sob a alegação de que estes não estão vinculados ao seu processo produtivo, tal como descrito no bojo da peça acusatória.

Alega, todavia, conforme já exposto por ocasião da Impugnação, que esta 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. Para alcançar tal entendimento, explica, o preposto fiscal perquiriu, nos registros contábeis e fiscais da Recorrente, todas as aquisições de partes e peças que supostamente se trataria, a seu ver, de bens de uso e consumo do estabelecimento, identificando, por meio do CIAP, os créditos relacionados a operações de substituição/instalação 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, o preposto fiscal efetuou a glosa dos créditos apropriados, relacionados às aquisições de bens vinculados aos projetos de aquisição de sobressalentes e de manutenção do parque fabril da Recorrente, mantido pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, cujo voto transcreve.

Discorda, todavia, do voto de piso, 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 planta fabril da Recorrente, e que 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 que garnecem sua unidade fabril, garantindo seu pleno funcionamento por mais um ciclo produtivo, em mais de um exercício, quais participam, efetivamente, do seu processo produtivo; pelo que geram direito ao crédito do ICMS. 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 pretende evidenciar.

Transcreve o texto do art. 179 da Lei nº 6.404/76, bem como o Manual de Contabilidade Tributária, editado pelo Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, para definir qual seria o conceito de bens do ativo imobilizado, cujo entendimento estaria espelhado no Pronunciamento Técnico CPC 27, cujo teor define o “ativo imobilizado” como o item tangível que: a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e b) se espera utilizar por mais de um período.

Conclui, assim, que os Bens do ativo imobilizado, correspondem, nos termos do susodito 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*. Pois bem, aplicando o conceito reportado na referida norma contábil à espécie, afirma não haver dúvidas de que os referidos bens, por terem vida útil superior a um ano, e serem mantidos para uso nas atividades produtivas desenvolvidas pela Recorrente, devem ser classificados no ativo imobilizado. Com efeito, o só fato de esses bens serem empregados em atividades de manutenção periódicas não os distanciam das atividades fins desempenhadas pela Recorrente, já que, do contrário, são estes itens que permitem que seu parque fabril prossiga em pleno e regular funcionamento, pelo menos por mais um ciclo produtivo, durante todo um novo exercício (quando não mais), fabricando os produtos afinal comercializados.

Argumenta que tal conclusão se toma ainda mais evidente ao analisarmos 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*”. E em relação aos sobressalentes / peças de reposição, assim dispõe o aludido Pronunciamento Técnico: “*Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado*”.

Argumenta que, 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. Conclui, portanto, que, à luz do quanto prescreve o Item 14 do CPC 27, 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. Também, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27, a entidade avalia “(...) todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo”.

Alega que não se trata de uma mera orientação, mas sim de regramento contábil mandatório, concernente às melhores práticas contábeis e aliado ao regramento internacional. Por esta razão, defende que todos os gastos com “realização regular de inspeções importantes” devem assim seguir a contabilização estabelecida no Item 14 do CPC 27, a qual foi fielmente observada pela Recorrente quando do registro contábil dos diversos bens adquiridos para aplicação nos serviços executados durante as paradas.

Partindo dos conceitos acima definidos, alega que não remanescem dúvidas de que os procedimentos adotados pela Autuada 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 que, conforme informado no curso do procedimento fiscal e convalidado pela própria fiscalização, os gastos incorridos nas manutenções periódicas e nos Projetos de Parada têm por objeto a realização de inspeção e conservação de máquinas e equipamentos integrantes do seu parque fabril, efetivamente usadas nas atividades de produção, conforme comprovam as AUTORIZAÇÕES PARA EXECUÇÃO DOS EMPREENDIMENTOS - APE's referentes aos PA- BA02-00130, PA-BA02-00122, PA-BA02-00062 e PA-BA02-00041, já anexadas aos autos (doc. 05 da Impugnação).

Acosta descrição do projeto PA-BA02-00130 para apoiar a ideia de que os itens autuados foram utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na atividade produtiva, tais como compressores e agitadores. Ademais, alega que alguns Projetos de Parada relacionam-se 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 planta industrial da Impugnante, de acordo com a periodicidade trazida pela NR 13, conforme Projeto PA-BA02-00041 acima 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 n.º 2, de 8 de maio de 1984, SSMT n.º 23, de 27 de dezembro de 1994, SIT n.º 57, de 19 de junho de 2008, MTE n.º 594, de 28 de abril de 2014, MTB n.º 1.084, de 28 de setembro de 2017 e MTB n.º 1.082, de 18 de dezembro de 2018. Noutras palavras, todos os bens reportados nos anexos ao auto de infração são aplicados/ utilizados durante a execução de diversos serviços de manutenção e em Paradas também realizadas para este fim, de forma mais ampla e programada, diretamente sobre as máquinas e equipamentos que compõem o ativo imobilizado da Recorrente, os quais são inequivocamente empregados na produção das mercadorias enfim comercializadas pela Recorrente.

Ensina que a Constituição Federal de 1988, ao dispor sobre o princípio da não-cumulatividade como traço característico do ICMS, no bojo do seu art. 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. Assim, 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.

Explica 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, o direito ao crédito fiscal decorrente das aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, desde que relacionados às atividades fins do estabelecimento. Na esfera estadual, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia - RICMS, instituído pelo Decreto nº 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 e 310, cujos textos transcreve. Transcreve, ainda, os textos do art. 93, inciso V, e do art. 97, ambos do RICMS/89.

Debruçando-se sobre o manancial normativo infraconstitucional trazido à apreciação, conclui que o contribuinte 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. Transcreve as doutrinas de Rogério Pires da Silva e de Aroldo Gomes de Matos em apoio aos seus argumentos.

Conclui, portanto, que são alheios às atividades do estabelecimento os bens ou mercadorias utilizadas em atividades meramente administrativas ou comerciais, enquanto não são empregados direta ou indiretamente nas atividades produtivas, tais como são os papéis para escritório, copos plásticos, canetas etc, diferentemente dos bens elencados na autuação, que foram registrados em seu ativo imobilizado e estão vinculados às atividades fins do seu estabelecimento, de modo que sua aquisição enseja o creditamento do ICMS anteriormente pago.

Assim, entende restar claro e evidente que os bens adquiridos pela Recorrente e empregados na execução dos Projetos acima comentados, foram todos utilizados na manutenção do seu parque industrial, razão pela qual outra não pode ser a conclusão senão a de que os bens relativos ao projeto em questão estão, de fato, diretamente vinculados à atividade industrial da Autuada, conclusão que ficaria mais clara acaso o órgão julgador de piso deferisse o pedido de realização de diligência fiscal formulado pela ora Recorrente. Transcreve o teor do voto divergente do Conselheiro Henrique Silva de Oliveira, proferido no bojo de processo administrativo do qual a Recorrente também figura como parte.

Argumenta que o voto citado - balizado nas normas contábeis e na legislação de regência da matéria - está em plena consonância com o quanto defendido pela ora Recorrente em suas peças defensivas, demonstrando, ainda, a ausência de previsão legal que afaste o creditamento ora reclamado, apontando inclusive as incongruências do Parecer nº 22886/2013 da SEFAZ/BA, invocado pela 2ª JJF, que buscava afastar o direito ao crédito sem citar uma linha de referência ou fundamentação para além da opinião do parecerista. Neste espeque, conclui restar cristalino o direito ao crédito fiscal de ICMS decorrente das aquisições de bens do ativo imobilizado relacionados aos projetos aqui mencionados.

Com vistas a comprovar tudo o quanto aqui defendido, a Recorrente requer, desde já, a realização de diligência fiscal, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145 do Decreto nº 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.

Face ao quanto aduzido no bojo da presente defesa administrativa, a Recorrente pugna para que essa Egrégia Câmara desse Ilustre Conselho de Fazenda dê TOTAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, com a consequente reforma da decisão aqui combatida, para que o Auto de Infração ora guerreado seja julgado TOTALMENTE IMPROCEDENTE, nos termos do presente recurso.

Neste termos, pede deferimento.

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*”. Consta que “*...o contribuinte escriturou no CIAP materiais de Uso e Consumo usados na reposição de itens de desgastes natural da planta e/ou atividades de manutenção de equipamentos de sua Unidade Industrial*”.

O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, alegando tratar-se de partes e peças empregadas em substituição a outras, durante operações de inspeção e manutenção rotineiras, realizadas periodicamente na planta fabril da Recorrente. Argumenta que o só fato de esses bens serem empregados em atividades de manutenção periódicas não os distanciam das atividades fins desempenhadas pela Recorrente, já que, do contrário, são estes itens que permitem que seu parque fabril prossiga em pleno e regular funcionamento

O exame do demonstrativo de débito, acostado às folhas 14/322, revela que os créditos glosados se relacionam a “válvulas”, “rolamento”, “correia”, “filtro”, “broca”, “bocal”, “bucha”, “tampa”, “barra”, “cartucho”, “rolo”, “cabo”, “junta”, “gaxeta”, “tinta”, “cone”, “flange”, “anel”, “arruela” “parafuso”, “porca”, “filtro”, “fusível” 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 110, em trecho abaixo reproduzido.

“Ocorre, com a devida vénia, que não assiste qualquer razão à 2ª JJF – e nem tampouco ao Sr. Fiscal 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 planta fabril da Recorrente (grifo acrescido), e que 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 que garnecem sua unidade fabril, garantindo seu pleno funcionamento por mais um ciclo produtivo, em mais de um exercício, quais participam, efetivamente, do seu processo produtivo; pelo que geram direito ao crédito do ICMS.”

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

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 autuadas não se enquadram, indubitavelmente, como bens do ativo imobilizado, pois seu emprego não gera aumento da vida útil dos bens dos quais fazem parte. Representam, isto sim, itens de despesas, destinados à manutenção de estruturas ou bens da companhia, como é o caso das “arruelas”, “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.

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

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

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

VOTO DIVERGENTE

Em que pese a convicção do nobre relator, permito-me do mesmo divergir, pelas razões que a seguir exponho.

A atividade industrial exige para que o estabelecimento fabril possa cumprir a sua função – produzir – de máquinas e equipamentos sem os quais os produtos não podem vir ao mundo operacional das empresas. E, estas máquinas e estes equipamentos necessitam estar em condições propícias sem o que a empresa não poderá desempenhar aquilo a que se propõe – colocar no mercado produtos objeto do seu objetivo.

Estabelecem os princípios contábeis que tais máquinas e equipamentos sejam registrados na escrituração das empresas na rubrica Imobilizado, constante do seu Ativo Permanente, não podendo ser levados à conta de Custos ou Despesas, o que desfiguraria o objetivo classificatório das contas que, saliente-se, tem caráter internacional, tanto que as normas que assim determinam, no Brasil, são oriundas das **IFRS - International Financial Reporting Standards**, que, traduzidas para o Português, significam Normas Internacionais de Informação Financeira.

Na realidade e na prática as IFRS são um conjunto de normas internacionais de contabilidade, emitidas e revisadas pelo IASB - *International Accounting Standards Board* (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade), que visam uniformizar os procedimentos contábeis e as políticas existentes entre os países, melhorando a estrutura conceitual e proporcionando a mesma interpretação das demonstrações financeiras.

O Brasil, economicamente está inserido no grupo dos mais de 150 países que adotam as IFRS e para que a análise dos relatórios financeiros sejam interpretados da mesma forma pelos seus usuários (os gestores, os investidores, os analistas e as instituições), tanto no âmbito nacional, como no âmbito internacional, é preciso que as características qualitativas como, clareza, confiabilidade, relevância, e o equilíbrio entre custo e benefício na preparação das demonstrações financeiras, tenham os mesmos critérios.

Para que sua inserção neste contexto internacional fosse configurada, o Brasil aderiu aos princípios por estas normas determinadas e, para tanto, através a Resolução nº 1.055/2005, o CFC - Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Resolução CFC nº 1.055/2005 criando o **Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC**.

Para que se entenda a importância da adoção pelo Brasil dos princípios contábeis determinados pelas IFRS temos que analisar a atuação das nossas empresas dentro do conceito da Contabilidade Internacional.

Assim é que sabemos que a linguagem contábil não é homogênea em todo o mundo, já que cada país possui suas próprias normas e regras de contabilidade. E isso é um grande entrave para os investidores que desejam realizar transações e investimentos externos, pois é necessário aprender como funciona a contabilidade de cada local.

Desta forma, a Contabilidade Internacional visa solucionar ou amenizar esse problema, ao emitir normas que definem métodos que permitam que a área contábil possa se adaptar a um contexto internacional. Adotar os princípios internacionais já não é uma tendência contábil, mas um recurso que garante a sobrevivência da empresa no mercado.

Esse objetivo é alcançado ao criar pontos em comum para relatórios financeiros e demonstrativos contábeis, de modo que os interessados de um país consigam visualizar a situação dos negócios de outras nações.

Dessa forma, ao buscar padronizar internacionalmente as normas contábeis os países que aderiram às IFRS, dentre eles o Brasil, inseriu-se no entendimento da necessidade de implantação de regras, fundamentos e princípios que unificam os padrões contábeis, já que tais normas são compostas de princípios que definem os critérios de contabilização de determinadas contas.

Para tanto, existem diferentes pronunciamentos que vão definir os critérios para as contas e, graças a eles, contadores de todo o mundo podem realizar lançamentos e registros da mesma forma.

É sabido que a Lei que traz as normas gerais da contabilidade no Brasil é a Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404/76, tendo em 2007, sido alterada pela Lei nº 11.638 quando se iniciou a implantação e adaptação das normas brasileira aos padrões internacionais. Já em 2009, através a Resolução CFC nº 1.156, atendendo ao que preconizava a Resolução CFC nº 1.055/2005, as Normas Brasileiras de Contabilidade, obrigatoriamente, passam a adotar os padrões contidos nas IFRS.

Como se vê, não é a legislação fiscal do Estado da Bahia que vai estabelecer as normas contábeis que devem ser adotadas pelas empresas quanto ao entendimento do que venha a ser Ativo Imobilizado, Material de Uso e Consumo ou outros conceitos na busca de cumprir o intuito arrecadatório.

Na identificação da infração o preposto autuante assim a definiu: *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento.*

De início entendo haver o nobre autuante configurado corretamente a ação da Recorrente ao “adquirir mercadorias para integrar o seu ativo permanente”, muito embora, erroneamente, afirme no complemento da descrição 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*”.

Capitulou o autuante a infração como agredindo o artigo 30 da Lei nº 7.014/96, no inciso III, abaixo transcrito:

Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

Afirmou que a infração ao artigo acima transcrito estaria combinada com o que determina o RICMS, no artigo 310, como abaixo transcrito:

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

(...)

IX – quando a mercadoria ou bem vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.

O enquadramento dos produtos objeto da autuação como sendo estranhos à atividade da empresa, e portanto passível de estorno de crédito do ICMS, causa estranheza vez que a Recorrente exerce atividade industrial de grande porte, utilizando-se de sua planta industrial, cuja manutenção é imprescindível para a manutenção da sua atividade, não podendo de forma alguma confundir-se com pequenos reparos, como afirmado pelo ilustre relator ao utilizar o conceito emitido no site da IOB que assim os define como atividade 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 reconhecido pelo preposto autuante, pela Junta Julgadora e pelo nobre relator, as atividades em que foram utilizadas as “mercadorias” objeto da autuação são as denominadas “paradas”, onde a planta industrial é paralisada com o objetivo de rever o seu parque industrial e colocá-lo em condições de “não parar” .

Consultando o relatório apresentado pelo preposto autuante onde constam os itens (mercadorias) que o mesmo afirma passíveis de exclusão dos créditos do ICMS, encontrei dentre os mesmos, mais de 600 itens cujos valores de aquisição encontram-se acima de um patamar eleito como referência, R\$10.000,00 (dez mil reais) e, conforme informado, e não contestado pelo autuante, agregam vida útil aos maquinário em manutenção periódica, ou em, grande parte referem-se a aquisição de bens utilizados que possibilitam a execução da manutenção, tendo, também, vida útil superior a um ano.

Erra o preposto autuante quando afirma que a autuação foi baseada em “**seu entendimento**” de que tais produtos não poderiam ser imobilizados, não consultando as Normas Internacionais de Contabilidade, que em momento algum ampara o “seu entendimento”, ao contrário, diz de que forma devem ser tratadas operações como as tratadas no presente processo, como explicita o CPC nº 27 que trata especificamente ao Ativo Imobilizado, seu item 14:

14. Uma condição para continuar a operar um item do ativo imobilizado (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspeções importantes em busca de falhas, independentemente das peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspeção importante for efetuada, o seu custo é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como uma substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer valor contábil remanescente do custo da inspeção anterior (distinta das peças físicas) é baixado. Isso ocorre independentemente do custo da inspeção anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser usado como indicador de qual é o custo do componente de inspeção existente, quando o item foi adquirido ou construído.

E vai mais ainda o CPC 27 quando aborda o “custo dos bens”, estabelecendo no item 16:

16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

- (a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;*
- (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;*
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado.*

Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

Também o CPC 27 identifica o que não deve ser considerado “custo do bem” ao estabelecer nos itens 19 e 20.

19. Exemplos que não são custos de um item do ativo imobilizado são:

- (a) custos de abertura de nova instalação;*

- (b) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- (c) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- (d) custos administrativos e outros custos indiretos.

20. O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

- (a) custos incorridos durante o período em que o ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
- (b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e
- (c) custos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.

Trata-se a Recorrente de empresa de grande porte, com forte atuação no mercado internacional, sujeita a auditorias interna e externa, inclusive, por ter ações listadas em bolsa, sujeita também a controles internacionais e como tal não poderia em hipótese alguma, sob pena de severas penalidades infringir as normas legais, em especial as normas contábeis.

Imprópria e sem fundamentação legal que a suporte é a infração imputada à Recorrente que não se sustenta a partir de quando baseada na premissa de que *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquirida para integrar o ativo permanente do estabelecimento.*

Assim, convicto de que o “entendimento” do preposto autuante, acatado pelo ilustre relator, não tem o condão de superar as determinações legais, em especial Normas Internacionais que o Brasil aderiu e adota, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279464.0003/20-0, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$519.817,27**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Rosenvaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS