

**PROCESSO** - A. I. Nº 279464.0007/20-5  
**RECORRENTE** - BRASKEM S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0271-04/20-VD  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/08/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0173-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO OU CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a materiais de uso e consumo. Comprovado que os itens da autuação se referem a materiais vinculados à manutenção de equipamentos - são partes e peças de reposição destinados à manutenção periódica das máquinas e equipamentos do setor fabril da empresa - sem direito a crédito fiscal. Indevido o lançamento dos créditos fiscais no CIAP, destinado ao controle dos ativos fixos e a posterior compensação na conta corrente do imposto. Infração comprovada. Não acolhido o pedido para realização de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0271-04/20-VD da 4ª JJF deste CONSEF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 24/06/2020, com as seguintes características:

**Período fiscalizado:** 01/01/2017 a 31/12/2017

**Infração 01 – 01.02.01** – 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; A-1: Composição dos saldos Mensais Glosados; Anexo A-2: Lista de Notas Fiscais e Itens; Anexo A-3: Movimentação dos itens, todos em anexo e disponibilizados em meio magnético, onde fica demonstrado que o contribuinte escriturou no CIAP materiais de uso e consumo usados na reposição de itens de desgaste da planta e/ou atividades de manutenção de equipamentos de sua Unidade Industrial.*

**Valor histórico:** R\$442.282,08. Multa de 60%.

**Enquadramento legal:** art. 30, inciso III da Lei 7.014/96 c.c. art. 310, inciso XI do RICMS.

**Multa aplicada:** art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96.

Após a instrução processual, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

### VOTO

*Destaco, inicialmente, que não foram suscitadas pelo autuado questões relacionadas a formalização do lançamento e, considerando que foram atendidos todos os requisitos previstos pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, para efeito da sua composição, passo ao exame do seu mérito.*

*A acusação posta nos presentes autos está relacionada, em síntese, a utilização irregular de créditos fiscais de ICMS no total de R\$442.282,08, referente a mercadorias adquiridas e consideradas pelo autuado para integrar o seu ativo permanente, tendo o autuante tomado por base a escrituração pelo autuado no CIAP de materiais considerados como sendo de uso e consumo usados na reposição de itens de desgaste da planta e/ou atividades de manutenção de equipamentos de sua Unidade Industrial.*

*De imediato, com fulcro no Art. 147, inciso II do RPAF/BA, indefiro o pedido de realização de diligência fiscal por considerar que se encontram presentes nos autos, à fatura, todos os elementos necessários a formação do*

*meu convencimento na condição de julgador.*

*Isto posto vejo que o autuado carrou aos autos justificativas que, ao meu sentir, confirmam o posicionamento do autuante de que tais aquisições não podem gerar créditos fiscais de ICMS, quando disse que “os bens, listados nos aludidos Anexos, constituem-se em partes e peças empregadas em substituição a outras, durante operações de inspeção e manutenção rotineiras, realizadas periodicamente na sua planta fabril e que se afiguram essenciais para garantir a regularidade e a continuidade das atividades de fabricação de seus produtos finais, preservando assim a vida útil e a integridade das máquinas e equipamentos que guarnecem sua unidade fabril; pelo que geram direito ao crédito do ICMS”.*

*Em seguida a afirmação supra, o próprio autuado mencionou que tais aquisições foram utilizadas nos projetos citados à fl. 48, cujas funções/empregos dos materiais ocorreram durante as paradas para manutenção e formação de estoque de peças sobressalentes, reafirmando, ainda, adiante, que todos os bens reportados nos anexos ao auto de infração são aplicados/utilizados durante as paradas para manutenção, diretamente sobre as máquinas e equipamentos que compõem o seu Ativo Imobilizado, os quais, ao seu argumento, são inequivocamente empregados na produção das mercadorias que comercializa.*

*Diante dos fatos acima delineados dúvidas não restam que tais aquisições, objeto da autuação, se revestem em peças de reposição em substituição aquelas já desgastadas nos equipamentos fabris do autuado, não se constituindo, pois, em Ativo Imobilizado, e, sim, material para uso ou consumo próprio.*

*Não se pode olvidar que, conforme já assinalado, linhas acima, os materiais adquiridos pelo autuado, objeto da autuação, tiveram seu emprego, declaradamente, a título de partes e peças empregadas em substituição a outras desgastadas, durante operações de inspeção e manutenção rotineiras, realizadas periodicamente na planta fabril do autuado, justamente durante as paradas para manutenção, diretamente sobre as máquinas e equipamentos que compõem o seu Ativo Imobilizado.*

*Neste contexto, diferentemente do entendimento defendido pelo autuado, vejo que devem ser classificados como bens do Ativo Imobilizado as aquisições daqueles bens destinados à geração das atividades da empresa, o que não foi o caso das aquisições objeto da autuação já que se referem a peças de reposição.*

*As interpretações trazidas em sede defensiva relacionada a Lei das S/A., e de Pronunciamentos Técnicos devem ser visualizados eminentemente sob a ótica contábil, à luz do plano de contas utilizado por cada empresa, diferentemente da interpretação que deve ser consignada sob a ótica fiscal, que deve atender as regras relacionadas ao creditamento do imposto, sua admissibilidade e as vedações legais, conforme se aplica no presente caso, onde, dúvidas não existem que tais aquisições por se adequarem à materiais para uso e consumo próprio do estabelecimento não geram direito a utilização de créditos fiscais. E, em assim sendo, à luz da Lei Complementar nº 87/96 que 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 janeiro de 2033.*

*Este é o entendimento que predomina na jurisprudência deste órgão julgador administrativo, razão pela qual, para enriquecer o presente voto, louvo-me de excerto do Voto constante do Acórdão JF nº 093-05/18 que trata de matéria absolutamente idêntica à que ora se examina:*

*(...)*

*Para corroborar o entendimento acima, transcrevo trecho do Parecer nº 22886/2013 da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (DITRI):*

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

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

*Saliento ainda que a jurisprudência deste CONSEF é pacífica na direção do entendimento acima exposto. Os Acórdãos JF Nos 0115-05/16 e 0013/02/16, todos originários do CONSEF, trazem o mesmo entendimento externado acima, ao tratarem da classificação de partes e peças de reposição como materiais de uso e consumo. Destaco ainda o Acórdão da 3ª JF, nº 0301-03/10, que trata da mesma matéria e examinou, na lide, materiais idênticos aos descritos na presente autuação. A referida decisão foi ratificada pelo 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0323-11/13, expondo a seguinte conclusão: “Máquinas, aparelhos e equipamentos constituem bens do ativo permanente, porém suas partes e peças para conserto ou manutenção somente constituem bens do ativo permanente quando se revestem de*

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

*Tal entendimento foi mantido pela 2ª Instância deste CONSEF, mediante julgamento proferido através do Acórdão nº 0301-12/18, cuja ementa assim se apresenta:*

**“EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a materiais de uso e consumo. Comprovado que os itens da autuação referem-se a materiais vinculados à manutenção de equipamentos - são partes e peças de reposição e ferramentais, destinados à manutenção periódica das máquinas e equipamentos do setor fabril da empresa - sem direito a crédito fiscal. Indevido o lançamento dos créditos fiscais no livro CIAP, destinado ao controle dos ativos fixos e a posterior compensação na conta corrente do imposto. Infração comprovada. Não acolhido o pedido para realização de diligência ou perícia técnico-contábil. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime”**

*Em conclusão, diante de todo o exposto e tendo em vista que não houve qualquer contestação pelo autuado quanto aos valores apurados pelo autuante para efeito de valoração do lançamento, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.*

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reproduzindo em grande parte o que já havia afirmado em sua impugnação, conforme passamos a sintetizar.

Diz que, para exercer suas atividades adquire diversos bens destinados à manutenção do seu parque fabril, bens esses que integram o seu ativo imobilizado, apropriando-se dos créditos fiscais correspondentes, conforme autoriza a legislação em vigor.

Reclama, entretanto, que a presente autuação pretende impor o estorno dos referidos créditos sob a alegação de que tais bens não estão vinculados ao seu processo produtivo, o que porém, partiria de uma equivocada premissa adotada pela fiscalização de que os bens adquiridos não poderiam ser classificados como ativo imobilizado por serem apenas peças de reposição, ainda que vinculadas à manutenção de equipamentos integrantes do seu processo produtivo.

Apona que o preposto fiscal efetuou a glosa dos créditos que apropriou após levantar em seus registros contábeis e fiscais todas as aquisições de partes e peças que, supostamente, se tratariam, a seu ver, de bens de uso e consumo do estabelecimento.

Sustenta que a 4ª JJF também se equivocou ao ignorar que os bens objeto da glosa são partes e peças empregadas em substituição a outras, durante operações de inspeção e manutenção rotineiras, essenciais para garantir a regularidade e a continuidade das atividades de fabricação de seus produtos finais, ampliando a sua vida útil e garantindo o seu pleno funcionamento por mais um ciclo produtivo.

Alega que não por outro motivo os registrou no seu ativo imobilizado, observando ainda as normas técnicas de contabilidade uma vez que tais produtos reúnem os requisitos para este fim. Cita o art. 179, inciso IV da Lei nº 6.404/76, como responsável por definir os bens do ativo imobilizado, e o esclarecimento contido no Manual de Contabilidade Tributária acerca do Pronunciamento nº 7 do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), bem como o Pronunciamento Técnico CPC 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, para reforçar suas razões.

Discorre que a aplicação do conceito contido na norma contábil ao caso afasta qualquer dúvida de que os referidos bens, por terem vida útil superior a um ano, e serem mantidos para uso em suas atividades produtivas, devem ser classificados no ativo imobilizado, até porque só o fato de serem empregados em manutenções periódicas não os distanciam de sua atividade fim, notadamente por permitirem a continuidade do pleno e regular funcionamento do seu parque fabril.

Apona orientação contida no item 14 do Pronunciamento Técnico CPC 27 acerca do tratamento contábil que entende adequado, destacando também o item 8 relacionado às peças sobressalentes e de reposição, de modo a reforçar que realizou a correta contabilização dos bens glosados pela fiscalização, ressaltando ainda o caráter mandatório dos itens reproduzidos do regramento

contábil.

Ilustra que os bens e serviços adquiridos nas manutenções periódicas e Projetos de Parada tem como objeto a realização de inspeção e conservação de máquinas e equipamentos integrantes do seu parque fabril, efetivamente usadas nas atividades de produção, como comprovariam as AUTORIZAÇÕES PARA EXECUÇÃO DOS EMPREENDIMENTOS – APE'S referentes aos projetos PA-BA02-00130, PA-BA02-00122, PA-BA02-00062 e PA-BA02-00041 que foram juntados à impugnação, reproduzindo ainda, no corpo do seu recurso, os seus respectivos conteúdos a fim de exemplificar que as descrições dos projetos comprovam a utilização dos bens na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados em sua atividade produtiva, tais como compressores e agitadores.

Acrescenta que alguns Projetos de Parada são de cumprimento obrigatório, destacando a manutenção de caldeiras e vasos de pressão, em atenção às normas regulamentares de segurança e meio ambiente, citando a NR-13 do extinto Ministério do Trabalho e Emprego e diversas de suas regulamentações.

Reforça, com isso, a afirmação de que todos os bens que foram objeto de glosa de créditos são utilizados durante a execução de manutenção e em Paradas realizadas com este fim, diretamente sobre máquinas e equipamentos que compõem o seu ativo imobilizado, inequivocamente empregados na produção das mercadorias que comercializa.

Passa, então, a demonstrar que os bens estão vinculados à sua atividade, de modo a legitimar o creditamento do ICMS anteriormente pago, discorrendo sobre o conceito de não cumulatividade e sua previsão constitucional, a posterior edição da LC 87/96, da qual transcreve o art. 20, relacionando-o com os arts. 309 e 310 do RICMS/BA vigente, pontuando ainda as disposições que vigoravam no regulamento anterior.

Reafirma a conclusão de que possui o direito ao aproveitamento de crédito decorrente da aquisição de bens destinados ao seu ativo imobilizado, destacando haver exceção apenas para aqueles empregados em atividades alheias ao objeto social do estabelecimento, reproduzindo excertos doutrinários de Rogério Pires da Silva e Aroldo Gomes de Matos acerca do que significa “mercadoria alheia à atividade do estabelecimento”.

Afasta, então, este conceito dos bens objeto da autuação, por estarem vinculados à sua atividade fim, repetindo que foram adquiridos para operações rotineiras de manutenção do seu maquinário, de modo a garantir sua integridade e funcionalidade para produção dos produtos que comercializa, estendendo ainda a sua vida útil.

Alega que esta vinculação ficaria ainda mais evidente se a JJF deferisse o pedido de realização de diligência fiscal formulado, porém, limitou-se a afastar o seu direito ao creditamento com base apenas nas informações constantes da EFD e nos relatos da fiscalização, que nada teria trazido acerca da questão prática da matéria.

Questiona se seria possível compreender a utilização de bens na indústria petroquímica apenas através dos campos das notas fiscais de aquisição e dos dados constantes da EFD, afirmando ser evidente que não. Busca apoio no voto divergente proferido pelo i. Conselheiro Henrique Silva de Oliveira no Acórdão CJF nº 0119-12/20-VD da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, transcrevendo-o por entender ser este voto coerente com as razões que defende, demonstrando ainda a ausência de previsão legal que afaste o creditamento reclamado, apontando inclusive incongruências do Parecer nº 22886/2013 da SEFAZ/ BA, invocado pela 4ª JJF.

Renova o pedido de realização de diligência fiscal, a fim de avaliar as aquisições dos bens em discussão, atestando ainda sua funcionalidade.

Conclui requerendo o total provimento do Recurso Voluntário, com a consequente reforma da decisão de primeiro grau para julgar totalmente improcedente o Auto de Infração.

Os autos foram a mim distribuídos para apreciação.

## VOTO VENCIDO

Conheço do recurso, porque atendidos os pressupostos normativos.

O lançamento atendeu às formalidades legais, notadamente o disposto pelo art. 39 do RPAF, logo, não vislumbro violação dos princípios constitucionais da legalidade, da ampla defesa e contraditório, do devido processo legal e da segurança jurídica e, por consequência, motivos para suscitar de ofício questões preliminares e/ou prejudiciais, na forma do inciso XIII do art. 30 do RICONSEF/BA, considerando também que não foram arguidas no recurso interposto.

Indefiro o pedido de diligência por considerar os elementos contidos nos autos suficientes para solução da controvérsia (art. 147, I do RPAF) e passo a apreciar o mérito.

A discussão se limita ao correto enquadramento tributário das peças de reposição / sobressalentes para fins de aproveitamento de crédito fiscal. O Auto de Infração fora lavrado por considerá-las alheias à atividade do estabelecimento e/ou para uso e consumo, enquanto a recorrente defende que correspondem a material destinado a seu ativo imobilizado.

O lançamento se fundamenta nos arts. 30, inciso III da Lei nº 7.014/96 e 310, inciso IX, do art. 310 do RICMS, abaixo transcritos:

### **Lei nº 7.014/96**

*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;*

### **RICMS/BA – vigente entre 01/04/2012 e 31/12/2020**

*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.*

Tais dispositivos, na prática, reproduzem o que pode ser extraído do art. 20, §§ 1º, 2º, 3º e do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96, abaixo transcritos:

*Art. 20. 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.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.*

*§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;*

*II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

...

*Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

*II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;*

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

*IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.*

Ao descrever a autuação o autuante indicou que a lavratura foi motivada porque a contribuinte “[...] *escriuturou no CIAP materiais de uso e consumo usados na reposição de itens de desgaste da planta e/ou atividades de manutenção de equipamentos de sua Unidade Industrial*”.

A observação destas informações é relevante porque, conforme se verifica nos dispositivos legais acima reproduzidos, o direito ao creditamento abrange **inclusive** a mercadoria destinada ao uso ou consumo, **exceto** se for integrada ou consumida em processo de industrialização, **quando** a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto. O mesmo entendimento pode ser extraído do inciso II, do art. 30 da Lei nº 7.014/96 e do inciso I, do art. 310 do RICMS/BA.

Em outras palavras, a qualificação da mercadoria como material de uso e consumo do estabelecimento, por si só, não afasta o direito ao creditamento. Entretanto, apenas quando esta mercadoria é integrada ou consumida no processo industrial e o produto resultante saia sem incidência de tributo ou com isenção é que não gerará o direito ao respectivo crédito fiscal.

Convém ressaltar, contudo, que o art. 33 da LC nº 87/96 estabeleceu questionável marco temporal para o aproveitamento de crédito das mercadorias destinadas ao uso e consumo que, inúmeras alterações, estabelece atualmente:

*Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)*

Sendo assim, para que seja legítima a utilização de crédito fiscal pela recorrente, as mercadorias que foram objeto de glosa neste Auto de Infração não poderiam ser consideradas material de uso e consumo ou alheias ao estabelecimento.

Quanto a esta última hipótese, inclusive, entendo que a fundamentação do Auto de Infração está incorreta. Segundo Deonísio Koch:

*“Enquadram-se como alheias às atividades do estabelecimento as mercadorias adquiridas ou as prestações tomadas, que servem à atividade não abrangida pelo objeto social da empresa, ou que atendam à atividade não abrangida pelo campo de incidência do ICMS, como é o caso de organizações de atividades mistas, nas quais parte das operações é submetida à incidência do ICMS e parte, ao ISS. As aquisições de mercadorias relacionadas à atividade de prestação de serviços tributada pelo imposto municipal são ‘alheias’ à atividade do estabelecimento no que se refere ao ICMS.*

*Não há de se confundir a condição de ‘alheia’ com a atividade de apoio administrativo da empresa. As aquisições feitas para uso e consumo na atividade administrativa ou para integrar o ativo imobilizado do setor administrativo do estabelecimento, não se enquadram na condição de alheias; a destinação destas aquisições está relacionada ao objeto social da empresa, ainda que de forma indireta, via apoio administrativo. Não fosse assim, não haveria razões para postergar, via lei complementar, a eficácia da norma permissiva do crédito com relação ao material de uso e consumo, pois a sua vedação já estaria exposta na própria LC 87/1996, pelo conceito de atividade alheia, considerando que o material de uso e consumo é aquele que se destina à atividade administrativa, ou atividade-meio da empresa.” (Manual do ICMS: teoria e prática. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2020. p. 389)*

Observa-se nos autos que não existe controvérsia quanto à finalidade das peças de reposição / sobressalentes que foram objeto da autuação, concordando autuante e contribuinte que se relacionam à manutenção do parque fabril do estabelecimento autuado. Logo, não se enquadram no conceito de “alheias à atividade do estabelecimento”, como acima esclarecido, não podendo ser vedado o direito ao crédito com este fundamento.

Resta, assim, analisar se podem ser consideradas material de uso e consumo ou do ativo permanente da indústria.

Em mais de uma oportunidade, já me manifestei nesta Câmara em alinhamento com a doutrina de Deonísio Koch, segundo o qual, antes da entrada em vigor da LC nº 87/96, existia uma visão mais

restritiva da matéria, pois, o Convênio ICMS 66/88, que tratava provisoriamente sobre o regramento do imposto estadual, por autorização do § 8º, do art. 34 do ADCT da CF/88, condicionava o direito ao crédito ao consumo e à integração da mercadoria ou produto adquirido no resultado final, como elemento indispensável à sua composição.

No entanto, a LC nº 87/96, ao revogar essa norma, tratou do assunto de forma mais aberta, considerando o crédito na modalidade financeira, e trazendo como restrição apenas a condição de estranha (alheia) ao objeto social do estabelecimento, além das vedações decorrentes da quebra do ciclo de tributação. Assim, o crédito seria devido em todas as operações de aquisição de produtos com vínculo direto ou indireto com o setor produtivo, independente se consumidos integral ou imediatamente ou se integrados ao produto final.

Conforme o referido autor, os materiais de uso e consumo são aqueles empregados na atividade-meio do estabelecimento os quais identifica como materiais de apoio administrativo, citando como exemplo os de expediente, limpeza, segurança, entre outros que não se relacionam diretamente com o setor produtivo, servindo apenas como facilitador do funcionamento desta atividade (KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: teoria e prática*. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2020. pp. 347-349).

Por esta perspectiva, não há como enquadrar as peças de reposição / sobressalentes objeto da presente autuação como material de uso e consumo, dada a sua indiscutível relação com o setor produtivo, contribuindo inclusive para o aumento da vida útil do maquinário empregado pela recorrente em seu parque industrial.

Ademais, também não identifico razões para discordar do conceito de material do ativo permanente declinado pelo mencionado professor catarinense que, além ex-membro do quadro de auditores fiscais do Estado de Santa Catarina, foi conselheiro do seu Tribunal Administrativo Tributário (TAT) por mais de vinte anos.

O conceito de ativo permanente deve ser buscado na legislação comercial, conforme art. 110 do CTN, observando-se o disposto pelos arts. 178, § 1º e art. 179 da Lei nº 6.404/76, considerando que esta norma se encontrava em vigor quando do advento da Lei Kandir e que, portanto, ao adotar a expressão, o legislador a ela se refere.

Com razão, “ativo permanente” não é um conceito de Direito Tributário e também não me parece estar no âmbito da competência legislativa estadual. O ICMS, embora tenha como sujeitos ativos os Estados, possui caráter nacional, como já destacou o STF (ADI 4628, Rel. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe 21/11/2014).

Assim, não seria razoável que cada Estado pudesse criar seu próprio conceito de ativo permanente sob pena de possibilitar um indesejável desequilíbrio concorrencial. Consequentemente, a interpretação do que a expressão representa deve ser buscada na legislação federal, pois, como ensina Hans Kelsen, não há lacunas no Direito, na medida em que a inexistência de uma norma específica para aplicação ao caso concreto não significa entender que a ordem jurídica não possui solução para a questão (*Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, pp. 171-174).

Originalmente, a Lei nº 6.404/76, ao classificar as contas do balanço patrimonial, incluía o ativo permanente, dividindo-o em investimentos, imobilizado e diferido, dentre as contas do ativo. Após as alterações promovidas pela Lei nº 11.638/2007, pela MP nº 449/2008 e pela Lei nº 11.941/2009, a classificação passou apenas a considerar o ativo circulante e o não circulante, este último composto por realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

Em outras palavras, o “ativo permanente” quando do advento da LC 87/96 corresponde ao atualmente previsto “ativo não circulante”. O art. 179 da Lei nº 6.404/76 expressamente estabelece a classificação das referidas contas:

*Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:*

*I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;*

*II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;*

*III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;*

*IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;*

*VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.*

A análise dos dispositivos acima permite identificar que, dentre as contas que compunham o ativo permanente, é o imobilizado que mais guarda relação com os propósitos das normas que tratam da utilização de créditos do ICMS, por ser o grupo que melhor agrega bens que compõem o interesse da tributação estadual. Desta forma, pode-se compreender que o legislador, ao falar em “ativo permanente” na Lei Kandir referia-se ao ativo imobilizado, compreendido como os bens fixos destinados a possibilitar o desempenho das suas atividades.

Pode-se também afirmar que este é o mesmo pensamento do legislador estadual, pois, ao regulamentar a compensação do crédito referente à entrada de mercadoria destinada ao “ativo permanente”, prevista no art. 29 da Lei nº 7.014/96, optou por adotar a expressão “ativo imobilizado” no RICMS/BA, senão vejamos:

*Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

...

*VII - o valor do imposto cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de bens destinados ao ativo imobilizado, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, observado o disposto no § 2º deste artigo;*

...

*§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições: (grifamos)*

Saliente-se ainda que, segundo Deonísio Koch, nem mesmo os bens destinados às atividades administrativas estão excluídos do direito ao crédito, pois, ainda que ligados à atividade-meio, não são alheios à atividade do estabelecimento, não havendo norma legal, comercial ou tributária, que possibilite distinguir os bens, quanto à sua destinação, para restringir o direito ao crédito de maneira que este é devido na aquisição de todo bem “[...] *de permanência duradoura que darão o suporte estrutural necessário para o funcionamento da atividade empresarial*” (op. cit., pp. 354-355).

Por esta perspectiva, penso que os manuais e pronunciamento técnico-contábeis invocados pela recorrente somente reforçam a classificação contábil dos bens, em coerência com a legislação vigente, de modo que inexistente divergência aparente quanto ao conceito de ativo imobilizado entre o direito e as ciências contábeis.

Partindo dessas premissas, entendo que a recorrente tem razão no seu apelo. As peças de reposição / sobressalentes não podem ser classificadas como alheias à sua atividade ou material de uso e consumo, como ocorreu no presente caso, pois, não se enquadram nos seus contornos legais, extraídos da legislação comercial, a partir de conceitos de direito privado utilizados pela legislação tributária, conforme art. 110 do CTN.

Neste ponto, aliás, destaco que não há fundamentos para a utilização dos critérios indicados pelo autuante em sede de informação fiscal (fls. 172-187), como parâmetro para restrição do direito ao



crédito da recorrente. Não há norma legal que permita, expressamente, usar o tipo de ativo, a sua função ou seu código de centro de custo como limitação do creditamento.

Na conclusão de sua peça informativa (fls. 186), disse ainda o autuante:

*“4. De todo exposto acima entende esta fiscalização que os Componentes e não Bens, frise-se, foram aplicados:*

- a. Em substituição a outros, não promovendo a modificação do Bem (do qual o componente objeto de substituição faz parte),*
- b. Não promovem o aperfeiçoamento de nenhuma máquina/equipamento (Bem) e,*
- c. Não estão minimamente relacionados a adoção de novos processos de produção.*

*O que ocorreu foi simplesmente troca de peças de máquinas/equipamentos pelo desgaste das anteriores, consoante classificação adotada pela autuada quanto a estes itens e, ressalte-se que: Em que pese o fato de a Autuada classifica-los como simples Componentes lançou os mesmos na escrituração do CIAP como se estes fossem Bens do Ativo Permanente além do fato de referir-se em toda sua peça de defesa a esses itens como se fossem Bens contrariando o próprio critério de escrituração que adotou.”*

Não há, contudo, indicação de qual dispositivo legal em vigor permita formular tais conclusões, seja para estabelecer a diferença entre “componentes” e “bens” para fins de classificação como ativo imobilizado, seja para restringir o direito a crédito apenas aos componentes de substituição que promovam a modificação o aperfeiçoamento de alguma máquina ou bem e/ou estejam relacionados a adoção de algum novo processo de produção, como sugerido no trecho acima.

Pelo contrário, segundo o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI (disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/estatico/30/5EC21565F41BC9D392045D71E5706429186705/Guia%20Prático%20EFD%20-%20Versão%203.0.6.pdf>), o Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008 inseriu o Bloco G, a ser informado por todos os contribuintes, a partir do período de apuração de janeiro de 2011, no qual se encontra o Registro 0300, que se destina ao CADASTRO DE BENS OU COMPONENTES DO ATIVO IMOBILIZADO, afastando qualquer dúvida de que ambos se encontram classificados na mesma conta contábil, conforme trecho que reproduzo abaixo:

**REGISTRO 0300: CADASTRO DE BENS OU COMPONENTES DO ATIVO IMOBILIZADO**

*Este registro tem o objetivo de identificar e caracterizar todos os bens ou componentes arrolados no registro G125 do Bloco G e os bens em construção.*

*O bem ou componente deverá ter código individualizado atribuído pelo contribuinte em seu controle patrimonial do ativo imobilizado e não poderá ser reutilizado, duplicado, atribuído a bens ou componentes diferentes.*

*A discriminação do bem ou componente deve indicar precisamente o mesmo, sendo vedadas discriminações diferentes para o mesmo bem ou componente no mesmo período ou discriminações genéricas.*

*As informações nos campos IDENT\_MERC, DESCR\_ITEM, COD\_PRNC e COD\_CTA devem se referir às características atuais do bem ou componente.*

*Deverá também ser apresentado registro que identifique e caracterize o bem que está sendo construído no estabelecimento do contribuinte, a partir do período de apuração em que adquirir ou consumir o 1º componente.*

Observe-se que, em momento algum, o autuante aponta erro na escrituração do referido bloco ou que faltaram informações exigidas pelas normas legais em relação à discriminação do bem e/ou componente ou, ainda, que estaria sendo reutilizado ou duplicado.

Assim, não vejo pertinência na tentativa de distinguir os conceitos de “bem” ou “componente” para indicar a forma como a recorrente escriturou as peças que foram objeto da autuação, haja vista que ambos são classificados como “ativo imobilizado” e, portanto, garantem o direito ao creditamento.

Obviamente que as peças de reposição / sobressalentes não se confundem com o equipamento ao qual pertencem. Entretanto, a meu ver, auxiliam a manutenção das atividades da recorrente, possibilitando inclusive o aumento de vida útil dos próprios equipamentos inerentes às suas atividades, de maneira que não vejo como classificá-lo como alheio à sua atividade ou material

de uso e consumo, tampouco encontro fundamento legal para rejeitar a sua classificação como ativo imobilizado.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

#### VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

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*”.

É o próprio Sujeito Passivo que afirma 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.

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

*“... os bens listados ... 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 guarnecem 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.”*

Mais adiante, afirma que “*que todos os bens que foram objeto de glosa de créditos são utilizados durante a execução de manutenção e em Paradas realizadas com este fim, diretamente sobre máquinas e equipamentos que compõem o seu ativo imobilizado, inequivocamente empregados na produção das mercadorias que comercializa*”.

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&noticia=32626>).

Consequentemente, os itens consumidos em tal atividade não podem ser tratados como bens do ativo imobilizado, salvo prova robusta e inequívoca em sentido contrário.

Quanto aos pequenos reparos, são atividades de “*conserto ou substituição de parte ou peças em razão de quebra ou avaria do equipamento, por imperícia ou outro problema técnico qualquer,*

*necessários para que o bem retorne à sua condição normal de funcionamento, o que normalmente não envolve acréscimo da vida útil*". (extraído do site <http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil&noticia=32626>).

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

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.

## 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 **279464.0007/20-5**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$442.282,08**, acrescido da multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS