

PROCESSO - A. I. Nº 279464.0004/19-2
RECORRENTE - BRASKEM S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0058-02/20-VD
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/11/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0249-12/21-VD

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/06/2019, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 - 01.02.01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$128.707,79, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Consta que o Autuado 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 JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0058-02/20-VD (fls. 257 a 270), com base no voto a seguir transcrito:

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

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

A memória de cálculo da autuação, de forma analítica e sintética, se encontra de forma impressa às fls. 05 a 180, entregues de forma pessoal ao sujeito passivo (fls. 182 e 183), bem como na mídia de fl. 181.

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

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

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

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

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

II - de perícia fiscal, quando:

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

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

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

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

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 o indeferimento de 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 AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO 441782 MG 2002/0027327-2 pela 2ª Turma, tendo como Relator o Ministro Franciulli Netto, assim entendeu:

*Ementa: “AGRAVO REGIMENTAL - AGRADO 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 AGRADO NO ARES 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 AGRADO REGIMENTAL. AGRADO NÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada. Precedentes”.

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

“A realização da prova pericial destina-se ao convencimento do julgador primário, a quem cabe verificar se

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

No caso presente, a exação foi impugnada, o feito se encontra devidamente instruído, inclusive com as provas tidas 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, reitero, motivos pelos quais não acolho o pedido defensivo.

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

Da análise dos materiais autuados, e que a defesa assevera se constituírem em bens do ativo imobilizado, constato, a partir dos demonstrativos elaborados pelo autuante, que os materiais autuados são rolamentos, correias, anéis, juntas, parafusos, pinos, acoplamentos, retentores, arruelas, filtros, facas, relês fotoelétricos, válvulas, fusíveis, mangueiras, amortecedores, escovas, protetores, rodas, dentre outros, o que lhes dá a nítida e clara condição de materiais de reposição e uso e consumo, e não de integrantes do ativo imobilizado.

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

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

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

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

O autuante, quando de sua manifestação posterior à apresentação da defesa, esclareceu ter tomado, a partir das informações fornecidas pela própria empresa, três parâmetros de forma simultânea, a saber: o tipo do componente, a função e a descrição do centro de custo, e com base em tais critérios, efetuou o levantamento que redundou na autuação.

Da análise de tais elementos, bem como da planilha por ele elaborada, e que suporta a autuação, se verifica que, de fato, tais elementos são peças de reposição, e elementos de manutenção, não podendo ser tidos como peças do ativo permanente, como pretende a atuada, 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 atuada, o que indica ser, efetivamente, 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 reproduz pela sua importância e pertinência:

“Bens do imobilizado: Partes e peças mantidas em almoxarifado

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

2) Resposta: As contas que registram recursos aplicados para manutenção, em almoxarifado, de partes e peças, máquinas e equipamentos de reposição, que têm por finalidade manter constante o exercício normal das atividades da pessoa jurídica, devem ser classificadas no ativo imobilizado sempre que sua utilização

representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorrer a sua aplicação.

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

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

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

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

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

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

Relato

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

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

Interpretação

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

4. A título colaborativo, passamos a expor as seguintes informações sobre o assunto.

5. Esclarecemos que, conforme ensinamentos do Professor Honório T. Futida, professor credenciado do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo – CRC/SP do Programa de Educação continuada (PEC), Bacharel em Ciências Contábeis, Bacharel em Ciências Administrativas, Tributarista, professor universitário desde 1976, com parecer do MEC, professor do Sescon, Sindicont, entre outras entidades, professor da IOB desde 1990 nas áreas tributárias, contábeis e administrativas, em diversos artigos sobre a contabilidade do Ativo Imobilizado que podem ser acessados através dos links <http://www.afxcode.com.br/manutencao-e-reparos-bens-do-ativo-imobilizado/> e <http://www.afxcode.com.br/contabilizacao-ativo-imobilizado/> (ambos acessos realizados em 04/05/2017), há que se fazer a exata distinção entre os conceitos de manutenção, pequenos reparos e reformas de bens do ativo imobilizado para a análise do eventual aumento da vida útil do referido bem.

6. Segundo o citado professor, ‘manutenção de bens do Ativo Imobilizado refere-se a serviços de manutenção preventiva ou corretiva com troca de peças, tais como revisão sistemática e periódica do bem, na qual são feitas limpeza, lubrificação, substituição de peças desgastadas etc. Normalmente esse tipo de manutenção não está vinculado ao aumento de vida útil do bem, mas é necessário ao seu funcionamento normal, dentro de padrões técnicos de qualidade, normas de segurança etc. Em alguns casos, peças para substituição e materiais necessários para a manutenção são mantidos em almoxarifado, (estoque de peças de manutenção), porém é necessário distingui-los dos kits de reposição ou manutenção que acompanham alguns equipamentos por ocasião de sua aquisição, que integram o Ativo Imobilizado. Os Kits de reposição que acompanham a máquina ou equipamentos também devem ser controlados, pelos menos, fisicamente, no almoxarifado pelo fato de não ter sido atribuído um valor, pelo fornecedor do equipamento. Quando esse Kit for destacado na Nota Fiscal, com o respectivo valor, deve ser controlado físico e contabilmente na Conta de Estoque de Peças de Manutenção’.

7. Quanto ao conceito de pequenos reparos, o professor Honório sustenta que são ‘reparos de bens do Ativo Imobilizado, conserto ou substituição de partes ou peças em razão de quebra ou avaria do equipamento, por

imperícia ou outro problema técnico qualquer, necessários para que o bem retorne à sua condição normal de funcionamento, feito de forma isolada, o que normalmente não envolve acréscimo da vida útil da máquina ou equipamento. São admitidos como custo ou despesa operacionais, dedutíveis na determinação do lucro real, os gastos com reparos e conservação de bens e instalações destinados tão-somente a mantê-los em condições eficientes de operações, e que não resultem em aumento da vida útil do bem prevista no ato de aquisição (RIR/99, art. 346 e seu § 1º), tais como troca de piso e azulejos, peças sanitárias, troca de lâmpadas, troca de portas e janelas, pinturas de paredes internas ou externas, etc. Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis quando estes forem intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249/95, art. 13, III c/c a IN SRF nº 11/96, art. 25)'.

8. No que diz respeito às reformas, segundo o professor Futida, elas 'representam todos os gastos para dar melhor forma a: corrigir, reconstruir, aumentar a área útil. É a ação, ato ou efeito de reformar, mudar a forma (em sentido amplo) de uma construção, edificação ou outro bem imobilizado. Exemplo: reforma de um apartamento, reforma de um telhado, reforma do escritório, tudo isto sem alterar a estrutura de um prédio ou do bem em reforma, reforma de uma máquina, um veículo, etc.'.

9. Para ilustrar, o professor apresenta o seguinte exemplo prático:

'Vejam os exemplos de um caminhão adquirido novo (zero quilômetro), o qual necessita periodicamente de trocas de óleo, de pastilhas e lonas de freio, de discos de embreagem, de rolamentos diversos, de amortecedores e de molas, de pneus etc. Essas são manutenções que devem ser feitas para o bom funcionamento do veículo, mas que não aumentam sua vida útil. O próprio Código Nacional de Trânsito prevê a necessidade de o veículo estar em bom estado para poder circular.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

11. De todo o exposto, podemos inferir que:

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

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

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

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

- a) Consomem-se imediatamente no processo produtivo;
- b) Integram o produto final (insumos de produção).

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

- c) Desgastam-se ao longo do processo produtivo, sendo que os mesmos devem ser substituídos, após certo tempo, porque perderam suas propriedades;
- d) Compõem partes e peças do ativo imobilizado, ainda que relativo a maquinário de produção, quando da sua reposição periódica por desgaste ou quebra.

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

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

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

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

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

Já a 2ª turma daquele Órgão Julgador, em decisão 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, reforço.

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

Do mesmo, destaco o seguinte trecho:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

RESPOSTA

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

imobilizado.

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

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

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

Não se pode, pois, falar 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, 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, voto pela procedência do lançamento.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 280 a 295), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual explicou que os bens listados nos anexos do Auto de Infração se constituem em partes e peças empregadas em substituição a outras durante operações de inspeção e manutenção rotineiras, realizadas periodicamente na sua planta fabril, e se afiguram essenciais para garantir a regularidade e a continuidade das suas atividades de fabricação dos produtos finais, ampliando a sua vida útil, na medida em que preservam a integridade das máquinas e equipamentos que guarnecem sua atividade fabril, garantindo seu pleno funcionamento por mais um ciclo produtivo, em mais de um exercício, os quais participam, efetivamente, do seu processo produtivo, pelo que geram direito ao crédito do ICMS.

Aduziu que registrou os bens em seu ativo imobilizado em estrita observância às normas técnicas de contabilidade, tendo em vista que tais produtos reúnem, inequivocamente, os requisitos para esse fim, nos termos do Art. 179, IV da Lei nº 6.404/76, o Pronunciamento nº 7 do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, os Itens 8 e 14 do Pronunciamento Técnico CPC nº 27.

Registrou que os gastos incorridos nos projetos de parada têm por objeto a realização de inspeção e manutenção de máquinas e equipamentos integrantes do seu parque fabril, efetivamente usadas nas atividades de produção, tais como compressores e agitadores, conforme comprovam as Autorizações para Execução dos Empreendimentos anexadas.

Disse que 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, com base no princípio da não-cumulatividade, no bojo do Art. 155, § 2º, I da Constituição Federal de 1988, no Art. 20 e seu §10 da Lei Complementar nº 87/96, nos Arts. 309 e 310, IX, e seu parágrafo único, II, do RICMS/12, e nos Arts. 93, V, “a” e 97, IV, “c” do RICMS/97.

Informou que são alheios às atividades do estabelecimento os bens utilizados em atividades meramente administrativas ou comerciais, conquanto não são empregados direta ou indiretamente nas atividades produtivas, tais como são os papéis para escritório, copos plásticos, canetas, etc.

Afirmou que a Decisão recorrida afastou a aplicação dos bens em debate na sua atividade industrial lastreando-se apenas nas informações virtuais constantes da EFD e nos parcos relatos da Fiscalização, que nada trouxeram acerca da questão prática da matéria e de extrema importância para o deslinde da discussão, colacionando o voto divergente do Acórdão CJF nº 0119/12-20-VD, em consonância com suas peças defensivas, apontando inclusive as

incongruências do Parecer nº 22.886/2013 da SEFAZ/BA.

Requeru a realização de diligência fiscal, nos termos dos Arts. 123, § 3º e 145 do RPAF/99, a fim de avaliar as aquisições dos bens em tela, atestando sua funcionalidade, bem como a confirmação da total improcedência deste Auto de Infração.

Pedi pela juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligências fiscais para a constatação dos fatos alegados e análise dos documentos colacionados.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Daniel Peixoto Figueiredo - OAB/BA nº 49.203.

VOTO

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

Destaco que não foram apresentadas novas provas e/ou documentos até a data deste julgamento.

Denego o pedido de diligência, por considerar que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, afinal, não há discussão a respeito de que os materiais objeto da autuação são peças de reposição.

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

“VOTO

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

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

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

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

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

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

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

“... As mercadorias ali relacionadas enquadram-se no conceito de ativo imobilizado, porque são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços e, concomitantemente, cujo uso ocorre por período superior a um ano (NBC T 19.1, item “6”). Enfim, são sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, que ocorrem em intervalos superiores a um ano (grifos acrescidos).”

Ora, o ativo imobilizado é integrado por aqueles bens destinados à manutenção da atividade da companhia, o

que quer significar que não se destinam à revenda nem à industrialização, mas representam um patrimônio corpóreo, que não se destrói pelo uso, já que possuem vida útil superior a um ano. Precisam, por conseguinte, ter uma individualidade própria, não podendo ser tratado como tal algo que represente um item sobressalente, ou uma peça, componente de um bem maior, que se destine à mera reposição.

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

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

Quanto aos pequenos reparos, são atividades de “conserto ou substituição de parte ou peças em razão de quebra ou avaria do equipamento, por imperícia ou outro problema técnico qualquer, necessários para que o bem retorne à sua condição normal de funcionamento, o que normalmente não envolve acréscimo da vida útil”. (extraído do site <http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil¬icia=32626>).

Como se vê, as mercadorias 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 “cantoneiras”, “buchas”, “juntas” e etc. Suas aquisições não representam uma agregação de valor ao patrimônio social imobilizado para consecução das atividades da Recorrente.

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

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

Esta é posição também prevalente no referido Acórdão CJP nº 0119/12-20-VD, bem como em outras decisões, a exemplo do Acórdão CJP nº 0029-12/21-VD.

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

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

VOTO DIVERGENTE

Em que pese a usual e costumeira perspicácia do relator na prolação de seus votos, peço-lhe vênha para discordar, *in casu*, do entendimento esposado em seu correlato voto.

A definição de ativo fixo em contraposição ao conceito de materiais de uso e consumo é de suma importância, tendo em vista que embora a legislação permita o uso dos créditos em relação aos primeiros, veda expressamente o creditamento nas aquisições dos últimos.

Não obstante, e ainda que permitido na legislação de regência o crédito do ICMS nas aquisições de ativos fixos, é notória a dificuldade para delimitar os critérios normativos que os identificam, o que prejudica a apropriação de créditos pelos contribuintes, assim como provoca julgamentos incorretos por parte dos autuantes, pois acabam por inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

Ademais, importante adentrar nos conceitos associados à nossa legislação tributária e contábil. É que conforme prevê o §1º, do art. 354 do RIR/2018, se dos reparos, conservação ou da substituição de partes e peças, resultar aumento da vida útil do bem em mais de 1 ano, as despesas correspondentes devem ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

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

Sinalizo, inclusive, para o Pronunciamento Técnico NBC TG 27- ATIVO IMOBILIZADO. A referida norma disciplina a classificação das partes e peças, concluindo que estes podem ser atribuídos ao valor contábil de um item do Ativo Imobilizado, desde que o custo tenha sido incorrido e os critérios de reconhecimento tenham sido atendidos.

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

Diante de todo o exposto, e considerando que os créditos decorreram da aquisição de autênticos ativos imobilizados, não há que se falar em glosa do crédito fiscal oriundo da aquisição das partes e peças adquiridas para composição do ativo da recorrente.

Este é o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, mantendo a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279464.0004/19-2**, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o Autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$128.707,79**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Eduardo Ramos de Santana e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros (as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, José Raimundo Oliveira Pinho e Carlos Henrique Jorge Gantois.

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

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS