

A. I. N° - 279196.0001/20-3  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
AUTUANTES - RICARDO TABCHOURY DE BARROS SANTOS e JOSÉ FRANCISCO DOS SANTOS  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 03.01.2022

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0159-05/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. O lançamento em lide resultou da complementação de cobranças lançadas em outros Autos de Infração. 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 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. Indeferido o pedido para realização de diligência ou perícia técnico-contábil nestes autos. Acolhida tão somente a decadência do crédito tributário lançado no mês de janeiro de 2015. Demais arguições de extinção do crédito tributário pela decadência, rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 17/02/2020, para exigir ICMS no valor total histórico de R\$ 32.240,20, contendo a seguinte imputação fiscal:

**Infração 01 – 01.02.02** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Ocorrência verificada nos meses de janeiro a dezembro de 2015 e de janeiro a outubro de 2016. Valor do débito acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Os autuantes complementaram o descritivo da infração com o seguinte texto:** “*Na revisão fiscal realizada nos demonstrativos de débitos dos trabalhos de fiscalização que resultaram na lavratura dos Autos de Infração nº 279196.0007/17-1 e 279196.0008/17-8, ocorreu alteração dos valores para maior, onde após julgamento procedente dos Autos de Infração realizado pela Junta de Julgamento Fiscal foi sugerido que tais valores fossem objeto de novo lançamento de ofício. Desta forma, foi lavrado o presente Auto de Infração com a respectiva diferença cujo valor histórico corresponde a R\$32.240,20. A infração em questão refere-se à utilização indevida do crédito por parte do contribuinte que nas aquisições de material de uso e consumo efetuou o lançamento dos mesmos erroneamente no seu livro CIAP como se fosse ativo permanente. Os demonstrativos de débito estão presentes nos Anexos I, I-A Revisão, I-A, II Revisão, II, III Revisão e III, como também cópias dos autos de infração e Acórdãos (Anexos IV e V).*”

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração através de intimação pessoal, em 19/02/2020.

Em 20/10/2020, o contribuinte, por seus advogados, constituídos através dos instrumentos juntados às fls. 151 a 154 deste PAF e na forma do Estatuto Social da Companhia, protocolizou a sua defesa

administrativa, pontuando inicialmente a tempestividade da peça impugnatória, considerando os sucessivos Decretos Estaduais que procederam à suspensão da contagem dos prazos no âmbito do processo administrativo fiscal.

A inicial defensiva foi subscrita pelo advogado Francisco Donizetti da Silva Junior, OAB/Ba nº 33.970.

Suscitou o contribuinte, decadência parcial dos créditos tributários lançados no Auto de Infração, embasado em duas circunstâncias.

A primeira delas é que o auto de infração foi lavrado em 18/02/2020, e cientificado à autuada em 19/02/2020. Porém, nele se cobra o valor de R\$2.271,71 relativo à competência do mês de janeiro de 2015, o qual já se encontra fulminado pela decadência.

Trata-se de autuação de *estorno* de créditos fiscais de ICMS, que foram escriturados e aproveitados pela Petrobras quanto a itens que os autuantes consideraram itens de uso e consumo do estabelecimento. Desse modo, incide no caso concreto a hipótese do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, já que a escrituração de créditos no CIAP e respectivo aproveitamento para fins de dedução do ICMS a recolher no mês se enquadraria no caso de lançamento por homologação.

Considerando que os autuantes somente lavraram o auto posteriormente à própria data de “vencimento” apontada no auto, resta decaído o crédito tributário correspondente ao valor de R\$2.271,71 relativo à competência do mês de janeiro de 2015, devendo a respectiva cobrança ser declarada insubsistente.

Além da decadência que abrange a totalidade da parcela de janeiro de 2015, a defesa destacou que os autuantes procederam com a cobrança de estorno de crédito de ICMS também já decaído, por conta da forma como foi feita a composição do crédito tributário nas planilhas de cálculo. Para demonstrar esse ponto, a defesa passou a analisar as planilhas anexadas ao Auto de Infração.

Inicialmente o contribuinte consignou que o presente auto de infração remete a diferenças identificadas quando do refazimento de demonstrativos de autos de infração anteriores, nos quais também se apuravam diferenças de ICMS pelo estorno de crédito fiscal aproveitado pelo estabelecimento. No auto nº 279196.0007/17-1 foram estornados créditos do exercício de 2015. Já no auto nº 279196.0008/17-8, o estorno se refere aos créditos do exercício de 2016. Ambas as autuações anteriores foram lavradas em dezembro de 2017.

Nesse sentido, partindo-se da análise do exercício de 2015, na planilha intitulada “Diferença Crédito Indevido CIAP 2015 - Infração 01 Anexo I.xls”, os autuantes demonstram que a composição do presente auto de infração se dá pelo confronto entre o valor “CredIndevido Original” (colunas mescladas T-X), oriundo do auto de infração de 2017, e o valor “CredIndevido Revisado” (colunas mescladas N-O).

O valor do “CredIndevido Original” está apurado na planilha intitulada “Crédito Indevido CIAP 2015 - Infração 01 Anexo II Revisado.xls”. A forma pela qual os autuantes apuraram o valor da base de cálculo para aplicar um percentual de estorno incide na mesma cobrança de créditos decaídos que foi apontada pela Petrobras no auto de infração nº 279196.0007/17-1, cuja planilha de cálculo está no arquivo intitulado “Crédito Indevido CIAP 2015 - Infração 01 Anexo II.xlsx”.

Nessa planilha “Crédito Indevido CIAP 2015 - Infração 01 Anexo II.xlsx”, correspondente ao auto de infração anterior, a Petrobras já havia indicado que os autuantes compilaram na *coluna I* os valores de créditos fiscais de ICMS sob o título “ParcIndevTot”, a partir de fevereiro de 2011. E utilizaram esse saldo acumulado da coluna I como base para cálculo da parcela exigida na autuação, aplicando o percentual indicado na coluna K (“PercTribExport”).

O primeiro mês exigido na autuação anterior também era janeiro de 2015, quando foram cobrados R\$109.136,20 (célula L-162). Este valor foi obtido pela aplicação do percentual de estorno de 41,98% (célula K-162) sobre o total de créditos acumulados de R\$259.971,88 (célula J-162). Ocorre que o

valor acumulado de R\$259.971,88 (célula J-162) corresponde ao somatório total entre fevereiro de 2011 e janeiro de 2015.

Detalhou a defesa que os créditos fiscais aproveitados pela Petrobras até dezembro de 2012 encontravam-se decaídos para fins de exigência em dezembro de 2017, data de lavra do auto de infração anterior. Por isso, já não deveriam compor o total de créditos acumulados, sobre o qual incide a presente cobrança. Assim, em vez de utilizar todo o valor acumulado entre fev./2011 e jan./2015, que totalizaria R\$259.971,88, somente poderiam ser empregadas as parcelas acumuladas de jan./2013 e jan./2015, o que totalizaria R\$116.179,68. Sobre este valor, e não sobre aquele apontado na célula J-162, é que deveria incidir o percentual de estorno de 41,98%.

Aponta a defendant que a mesma circunstância incide no presente caso, pois o primeiro mês exigido na corrente autuação é, também, janeiro de 2015, quando são cobrados R\$111.407,90 (célula AS-304). Este valor foi obtido pela aplicação do percentual de estorno de 41,98% (célula AP/AQ-304) sobre o total de créditos acumulados revisados de R\$265.383,29 (célula AK/AN-304).

Ocorre que o valor acumulado de R\$265.383,29 (célula AK/AN-304) ainda corresponde ao somatório total entre fevereiro de 2011 e janeiro de 2015.

Reiterou o contribuinte que os créditos fiscais aproveitados pela Petrobras até dezembro de 2012 na autuação original já se encontravam decaídos para fins de exigência quando da autuação anterior (dezembro de 2017), sendo que o corte decadencial é ainda mais intenso quanto às diferenças ora cobradas, já que o presente auto data de fevereiro de 2020.

Assim, se no auto anterior não deveriam compor o total de créditos acumulados as parcelas entre fevereiro de 2011 e dezembro de 2012, neste auto de diferenças não podem entrar na composição as parcelas de fevereiro de 2011 até janeiro de 2015.

Ao invés de utilizar todo o valor acumulado entre fev./2011 e jan./2015, que totalizaria R\$265.383,29, somente poderiam ser empregadas as parcelas acumuladas de fevereiro a dezembro de 2015. Sobre este valor, e não sobre aquele apontado na célula AK/AN-304, é que deveria incidir o percentual de estorno de 41,98%, o qual servirá de parâmetro para obter o valor da diferença que seria devida em face da autuação anterior.

Destacou, na sequência, que na diligência inserida à fl. 732 do PAF do auto de infração 279196.0007/17-1 os autuantes confirmaram na época que o contribuinte “de fato, creditou-se” do valor de R\$6.641,39, no mês de fevereiro de 2011 e nos 47 meses subsequentes, de modo que “os efeitos da equivocada classificação como ativo se estenderam de fevereiro de 2011 a janeiro de 2015, num total de 48 eventos”.

Entende que tal informação torna indene de dúvidas que houve a exigência indevida, pois os creditamentos ocorridos entre fevereiro de 2011 e dezembro de 2012 já haviam sido fulminados pela decadência, e não poderiam compor o total acumulado de créditos glosáveis em janeiro de 2015, como feito pelos autuantes, no anexo do auto de infração de 2017. Considerando que a mesma metodologia foi aplicada no presente auto para identificar as diferenças ora cobradas, o equívoco se mantém na presente autuação.

Inclusive, na mesma diligência os autuantes alegaram que nas linhas subsequentes do demonstrativo de 2017, a partir da competência de fev./2015, foi abatida a parcela correspondente de fev./2011, o mesmo ocorrendo nos meses seguintes. A subtração de fato ocorre, mas o problema é que todos os créditos entre fevereiro de 2011 e novembro de 2012 encontravam-se fulminados pela decadência já na época do auto anterior. Assim, apesar de subtraírem o valor correspondente a fevereiro de 2011, os autuantes mantiveram na autuação os valores acumulados entre março de 2011 e novembro de 2012, que já haviam decaído desde a autuação anterior.

Mais à frente a defesa declarou, mais uma vez, que o mesmo se verifica, também, no presente auto de infração, com o agravante já mencionado de ser o corte decadencial das diferenças retrospectivas a janeiro de 2015. Assim, no cálculo de fevereiro de 2015, em vez de utilizar todo o

valor acumulado entre mar./2011 e fev./2015, que totalizaria R\$260.449,33, somente poderiam ser empregadas no cálculo do valor original autuado em 2017 as parcelas acumuladas de jan./2013 a fev./2015, e observado quanto às diferenças cobradas neste auto de 2020 o corte decadencial de fevereiro de 2015.

Sobre este valor, e não sobre aquele apontado na célula AK/AN-310, é que deveria incidir o percentual de estorno de 41,47% (célula AP/AQ-310). O mesmo raciocínio pode ser aplicado em todos os meses seguintes, tendo em vista que no cálculo de março de 2015 os autuantes mantiveram as parcelas de abr./2011 a dez./2012.

Uma vez demonstrado que as diferenças apuradas com relação a 2015 contemplam valores já decaídos, observou que o mesmo ocorre em relação às diferenças indicadas para o ano de 2016, expostas na planilha “Diferença Crédito Indevido CIAP 2016 - Infração 01 Anexo I.xls”, que remetem de forma semelhante ao auto de infração nº 279196.0008/17-8, cuja apuração está contida na planilha “Crédito Indevido CIAP 2016 - Infração 01 Anexo II Revisado.xls”.

Para o ano de 2016, valem exatamente as mesmas considerações já demonstradas para 2015, já que no levantamento anterior e na revisão que se seguiu os autuantes também utilizaram para cálculo do estorno uma parcela acumulada correspondente ao período de fevereiro de 2011 a dezembro de 2015, sendo que os valores aproveitados entre fevereiro de 2011 e dezembro de 2012 já se encontravam decaídos quando da lavratura do auto 279196.0008/17-8, e mais ainda decaídos no caso das diferenças apuradas no corrente auto de infração, cujo corte decadencial fulmina até a competência de janeiro de 2015.

Desse modo, a defesa sustenta que o presente auto de infração acaba por exigir da Petrobras o pagamento de crédito de ICMS que já havia decaído na data de lavratura da autuação original e mais ainda da presente autuação, o que contraria o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Por essas razões pede que este tópico da peça defensiva seja acolhido, para se determinar o refazimento do demonstrativo, de modo a excluir-se do total acumulado de créditos originais as parcelas de fevereiro de 2011 a dezembro de 2012, e do presente demonstrativo de diferenças as parcelas de fevereiro de 2011 até janeiro de 2015, reconhecendo-se a improcedência parcial do auto de infração.

Na sequência a defesa passou a tratar do tópico relativo às razões para a decretação da IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO 01.

Inicialmente, discorreu que a glosa do crédito fiscal dos itens constantes nos autos de infração 279196.0007/17-1 e 279196.0008/17-8 revela que os autuantes consideraram que “O contribuinte creditou-se no CIAP de ICMS relativo a material de uso/consumo (a exemplo de porcas, arruelas, juntas, anéis, tubos, joelhos, luvas, rolamentos, retentores, mangueiras etc.) como se ativo fosse”. Essa conclusão, segundo a defesa, se mostra manifestamente equivocada, conforme exposto linhas à frente.

Discorreu a defendente que a Petrobras possui como objeto social a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento e o comércio de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas a energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins.

Que os bens destinados ao ativo imobilizado do Contribuinte constituem direitos que tenham por objeto bens corpóreos com vida útil superior a 12 (doze) meses e destinados à manutenção das atividades fim 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. São bens que possuam características físicas e classificação contábil correspondente ao ativo imobilizado.

Discorreu na sequência que os artigos 19, 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96 garantem, expressamente, o direito ao crédito de ICMS decorrente da entrada de bens para composição do ativo imobilizado, ante ao atendimento das seguintes condições: a) apropriação do crédito em 48 (quarenta e oito) meses, a contar da data de entrada do bem no estabelecimento, observadas as limitações de creditamento mensais, essas últimas quando aplicáveis; b) o bem não seja alheio à atividade fim do contribuinte.

Assim, o direito ao crédito do ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado do contribuinte está relacionado à utilização dos bens na sua atividade fim, materializada em seu objeto social, ou seja, sua efetiva utilização na produção e comercialização de mercadorias ou prestação de serviços sujeitos à tributação do ICMS. Ressaltou, inclusive que há diversos precedentes do STJ, julgados posteriormente à LC nº 87/96, que ratificam a nova ordem legal - posterior ao Convênio nº 66/88 - que consagra o direito ao crédito do ICMS conforme a essencialidade do bem e sua aplicação na atividade fim do contribuinte.

Voltando a abordar o caso concreto, afirmou estar caracterizada a precariedade do ato administrativo que materializou o lançamento tributário (auto de infração), pois o Fisco, ao restringir o direito ao crédito, afirma, por via oblíqua, tratar-se de material para uso ou consumo, visto que, atualmente, é a única destinação da mercadoria que não confere direito ao crédito imediato ao contribuinte. Se não é insumo ou ativo permanente, logo, será uso e consumo. Entende que essa dedução lógica carece de fundamentação fática e legal (premissa menor e premissa maior - subsunção).

Ou seja, recai sobre a Fazenda Estadual o ônus probatório ao afirmar que se trata de material para uso ou consumo ou alheio à atividade do estabelecimento. Em outras palavras, a fiscalização não deve e não pode se utilizar do “senso comum” para autuar o contribuinte e afirmar que tais bens são de uso ou consumo.

Enfatizou que o princípio da legalidade obriga, sem margem de escolha ao servidor público a necessidade de justificação da decisão, mediante fundamentação fática e legal que acobertem o ato punitivo e que no caso em exame, não se encontra no presente ato administrativo qualquer fundamentação que poderia conduzir ao entendimento de que tais bens são “alheios” à atividade fim do contribuinte.

Observou, em continuidade das suas razões, que a Fiscalização considerou bens de uso e consumo diversos itens que, na verdade, são bens do ativo imobilizado, exatamente conforme qualificado pela Contribuinte, porque foram adquiridos com o intuito de preservar ou ampliar o rendimento operacional de um conjunto registrado no imobilizado. Neste ponto, o auto de infração se encontra em manifesto descompasso com as normas legais aplicáveis ao caso, precipuamente em afronta à Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio da Resolução nº 1.177 DE 24.07.2009 (D.O.U. nº 04/08/2009), cujo inteiro teor transcreveu na peça defensiva (fls. 145 verso e 147).

Argumenta que do cotejo entre os itens descaracterizados pela Fiscalização e as disposições legais sobre a matéria são suficientes para infirmar a validade do auto de infração. As mercadorias ali relacionadas enquadram-se no conceito de ativo imobilizado, porque são mantidas para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços e, concomitantemente, o uso das mesmas ocorre por período superior a um ano (NBC T 19.1, item “6”).

Destacou que os itens autuados 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.

Consequentemente, nos termos da NBC T 19.1, itens “7” e “8”, o correto é contabilizá-las no ativo imobilizado, cuja aquisição permite à Contribuinte utilizar o imposto cobrado nas operações

anteriores para compensar com o valor devido naquelas que realizar, desde que observada a sistemática do art. 20, § 5º da LC 87/96, como ocorreu no caso em exame.

Pontuou ainda que a proposição levantada na informação fiscal para sustentar, na parte em questão, a legitimidade da Infração 1, também é inconciliável com a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TC 16.1 - Estoques, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio da Resolução nº 1.170 de 29.05.2009 (D.O.U. nº 12/06/2009), norma também transcrita na peça de defesa, entre as fls. 147, verso e 148.

Ponderou que a NBC TC 16.1 é taxativa ao afirmar que os “estoque usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria”, exatamente como acontece com os bens adquiridos para preservar ou ampliar o rendimento operacional de um conjunto registrado no imobilizado, pertencem àquela conta contábil (Estoques/Ativos)

Assim, os bens relacionados na Infração 1 são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços e, concomitantemente, serão utilizados por período superior a um ano, não havendo alternativa, senão lhes atribuir a natureza de ativo imobilizado.

Consequentemente, reiterou a defendant, nos termos da NBC T 19.1, itens “7” e “8”, o correto é contabilizá-las no ativo imobilizado, cuja aquisição permite à PETROBRAS utilizar o imposto cobrado nas operações anteriores para compensar com o valor devido naquelas que realizar, desde que observada a sistemática do art. 20, § 5º, da LC 87/96, como ocorreu no caso.

Por conseguinte, foi incorreto o procedimento da Fiscalização de reclassificar as mercadorias em tela para enquadrá-las entre os bens de uso e consumo, exclusivamente para vedar o uso dos créditos respectivos. Sustenta o contribuinte que a Infração nº 1 deve ser declarada insubstancial.

Mais à frente a contribuinte destacou a NECESSIDADE de que seja produzida nos autos PROVA PERICIAL E DILIGÊNCIA. Frisou que os fatos e fundamentos apresentados na defesa são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de subsidiar a infração em foco, porquanto inúmeras inconsistências foram comprovadas tanto nos demonstrativos quanto nos fundamentos legais das imputações.

Entende ter dirimido as dúvidas acerca da matéria controvertida, porém, nada obstante, os casos deste jaez encontram solução definitiva nos arts. 123, § 3º, 145, caput, e 150, II do RPAF, que autorizam a Contribuinte a requerer a perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos conflituosos da demanda, e ao final, o mérito da lide.

Afirmou ainda que a perícia é o único meio disponível para resolver a controvérsia, visto que a complexidade das operações industriais demanda conhecimento técnico especializado. Especificamente, essa modalidade de prova visa examinar e identificar em que medida cada uma das mercadorias qualificadas pela Fiscalização como bens de uso e consumo participam (ou não) do processo produtivo ou integram o ativo imobilizado do estabelecimento.

Diante da previsão legal, disse ser indispensável a realização de perícia para os fins acima mencionados, a fim de que seja infirmada a acusação de que houve utilização indevida de crédito fiscal (Infração 01), demonstrando-se, ao final, a legitimidade do procedimento do Contribuinte.

Apresentou quesitação que se encontra reproduzida à fl. 149, verso e declarou que a PETROBRAS se reserva o direito de indicar o seu assistente técnico no momento processualmente adequado.

Ao finalizar a peça impugnatória o contribuinte formulou os seguintes pedidos:

**01** - requereu a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais (RPAF, arts. 126 e 127), oportunizando-se ao Contribuinte manifestar-se acerca delas, se for o caso (*idem*, art. 127, §7º), a fim de resguardar o contraditório.

**02** - no julgamento, requer que a presente impugnação seja acolhida, para **julgar improcedente a Infração nº 01**, pois inexiste violação do art. 29, parágrafo 1º, Inciso II e Art. 53, Inciso III da Lei

Estadual nº 7.014/1996, já que a Petrobras não cometeu infração, tendo recolhido regularmente o ICMS na forma da legislação tributária.

**03** – Requereu ainda a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de **pericial contábil e técnica**, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.

**Documentos juntados na inicial defensiva:** a) instrumentos de representação dos advogados da empresa; b) cópias dos decretos estaduais que suspenderam a contagem dos prazos no âmbito do processo administrativo fiscal; c) cópia do Termo de Diligência Fiscal relacionado ao Auto de Infração nº 279196.0007/17-1; d) mídia digital contendo o inteiro teor da defesa em formato eletrônico.

Após o devido processamento da peça defensiva os autos foram encaminhados para os autuantes visando a prestação do INFORMATIVO FISCAL, peça que foi juntada ao PAF entre as fls. 222 a 229, protocolada em 18/06/2021.

Inicialmente os autuantes discorreram que seguindo orientação do Relator dos processos fiscais nº 2791960007/17-1 e 2791960008/17-8, em que foram revisados os lançamentos das diferenças existentes após as devidas diligências fiscais, foram apurados resíduos de valores objeto de lançamentos complementares, realizadas para sanar os equívocos detectados nos demonstrativos de débito originários. Este é um dos lançamentos complementares.

Em seguida, passaram a enfrentar as arguições de decadência suscitadas na peça defensiva.

A autuada alegou extinção de crédito pela decadência referente aos valores lançados, tomado como base a data de acúmulo dos valores no livro CIAP - Controle do Crédito do ICMS do Ativo Permanente e não da efetiva apropriação do crédito.

Afirmaram que todos os dados utilizados na autuação foram extraídos do CIAP do próprio contribuinte e dentro do prazo decadencial, portanto, não faz nenhum sentido as alegações apresentadas pelo contribuinte em sua impugnação fiscal.

Quanto ao mérito os autuantes relataram que já existem várias decisões proferidas favoráveis à matéria autuada e que as argumentações apresentadas pela autuada em sua defesa são de extrema fragilidade pois, se baseiam basicamente em procedimentos contábeis sem levar em consideração em nenhum momento o arcabouço jurídico que fundamenta e disciplina a utilização do crédito fiscal objeto da presente lide.

Na sequência, discorreram que os materiais sob os quais incidiram as glosas dos créditos são todos meras peças/acessórios de reposição – reconhecidos textualmente pela autuada - que integram a estrutura física de máquinas ou equipamentos demandando a necessária troca por desgaste, visto serem submetidos às naturais intempéries de um processo industrial, a exemplo de porcas, arruelas, juntas, anéis, tubos, joelhos, luvas, rolamentos, mangueiras etc, citados nos demonstrativos que compõem o Auto de Infração. Que todos os materiais descritos na peça acusatória estão voltados apenas à manutenção da planta petroquímica da autuada, nunca podendo ser considerado produto intermediário, matéria-prima, catalisador ou material de embalagem, conforme art. 96 do RICMS-Ba.

Ponderaram em seguida que classificar os materiais elencados no demonstrativo fiscal inserido às fls. 32 a 73 do presente processo como ativo imobilizado utilizando o simples parâmetro de tempo de vida útil superior por mais de um período (um ano) e o custo do bem é uma atitude desconexa com a real situação desses bens e que não se pode definir um material para efeitos de utilização de crédito fiscal usando somente conceitos contábeis, ainda mais quando estes parâmetros não se aplicam a boa parte dos bens em exame, haja vista, durarem menos de um ano e possuírem valores de custo relativamente baixos quando comparado a de um verdadeiro ativo imobilizado, geralmente de custos relevantes.

Pontuaram que materiais a exemplo de porcas, arruelas, juntas, anéis, tubos, joelhos, luvas, rolamentos, mangueiras, etc. serem classificados como ativo imobilizado é procedimento totalmente descabido tendo em vista as características evidentes destes materiais que são de partes e peças de um todo, não se podendo confundir uma parte com o todo, pois cada um tem propriedades e funções diferentes tanto do ponto de vista fiscal como fabril.

Os referidos itens foram classificados pela fiscalização na condição de bens que não dão direito a crédito, apesar de fazerem parte do processo produtivo do estabelecimento empresarial, pois se destinam à manutenção dos equipamentos, sendo alguns utilizados pelos operários na realização de suas atividades laborais. Porém, mesmo nessas circunstâncias, não é possível atribuir aos mesmos, características de essencialidade.

Transcreveram as disposições contidas no art. 309 do RICMS/2012, que especificam as condições para o aproveitamento de créditos fiscais nas entradas de ativos fixos nos estabelecimentos de contribuintes do ICMS, reiterando que a definição do que venha a ser a material de consumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos, sendo necessário se precisar de que forma os materiais são empregados nas atividades desenvolvidas pela empresa.

Linhos à frente disseram que materiais classificados como de uso e consumo são empregados pelo estabelecimento fora do processo produtivo. A título de exemplo citaram os materiais de limpeza e gastos gerais de escritório. Consideram-se também de uso ou consumo aqueles materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração, não integram o produto final, como é o caso de peças de reposição e manutenção, como fardamento de operários, porcas, arruelas, juntas, anéis, tubos, joelhos, luvas, rolamentos, mangueiras, parafusos, ferramentas etc., de acordo com o demonstrativo dos autuantes às fls. 11 a 60 dos autos. Neste caso, embora esses bens participem do processo industrial não integram o produto final, sendo considerados materiais de uso/consumo.

Dando continuidade à análise específica dos produtos albergados pela infração 01, afirmaram ser evidente que os mesmos não participam da cadeia de produção do produto acabado, não sendo assim possível a utilização do crédito fiscal em vista da adoção do regime do crédito físico pelo legislador pátrio. Ademais, os bens objeto das glosas não são consumidos integralmente no processo produtivo e são utilizados em várias operações de produção do produto acabado, vinculados tão somente a manutenção e funcionamento das instalações da fábrica, tendo como consequência o desgaste natural do seu uso. Nessas circunstâncias, os mesmos se enquadram perfeitamente na definição de bens de uso e consumo ou de materiais de reposição.

Mais à frente os autuantes afirmaram que o regime do crédito físico operacionalizou o princípio da não-cumulatividade. De acordo com esse regime os bens que não passam a uma etapa seguinte do ciclo econômico, ou seja, que não integram o produto final de alguma forma não podem gerar direito ao crédito fiscal sob pena de violar mortamente o regime do crédito físico adotado pelo legislador brasileiro.

No caso concreto declararam que provavelmente a autuada quer se valer é do crédito financeiro, instituído pela lei complementar nº 87/96 como sendo um benefício fiscal, logo o crédito físico se caracteriza como um direito fundamental e o crédito financeiro como um benefício legal. Portanto, tem o legislador complementar a faculdade, conforme a conveniência e oportunidade, de conceder, ou não, o creditamento por se tratar de benefício fiscal. Dessa forma, a simples argumentação de que os produtos utilizados como uso consumo são essenciais ao processo produtivo da empresa sem satisfazer as demais condições do crédito físico não se sustenta para efeito de apropriação do crédito na conta corrente fiscal.

Outro exemplo citado pelos autuantes no sentido de afastar a tese defensiva da essencialidade dos bens para efeito de apropriação de créditos foi relacionado às aquisições de materiais de limpeza utilizados no chão de fábrica e na limpeza dos equipamentos. Se a limpeza não for feita diariamente o ambiente fabril ficará em algum momento inóspito ao ponto de não se poder

trabalhar no local, impossibilitando obtenção do objeto fim da empresa que é a fabricação do produto acabado. Demonstramos, dessa forma, a essencialidade dos produtos de limpeza no ambiente fabril, porém, nem por isso garantiu a impugnante o direito ao crédito fiscal nas aquisições destes materiais.

Quanto ao pedido de diligência formulado na inicial, os autuantes afirmaram que a postulação empresarial não faz nenhum sentido, pois seria só protelar o trâmite normal do processo, haja vista, não ser necessário um perito técnico para constatar o óbvio de que partes/peças não podem ser confundidas com o próprio equipamento.

Na parte final da peça informativa os autuantes ressaltaram que a matéria posta em discussão nesta lide já foi apreciada e julgada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, que proferiu decisão a favor da exigência do crédito tributário através do Acordão nº 0301-12/18, transscrito às fls. 227/228 dos autos e relacionado ao *Auto de Infração* nº 279196.0006/17-5.

Ao concluir a peça informativa os autuantes formularam pedido para que o julgamento seja pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Em despacho exarado à fl. 232 dos autos, após avaliação dos elementos existentes neste processo, conclui que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento.

Apresento na sequencia o meu voto.

É o Relatório.

## VOTO

O lançamento em lide, resultou da complementação de cobranças lançadas nos Autos de Infração nº 279196.0007/17-1 e 279196.0008/17-8, em que ocorreram alteração dos valores lançados para maior, após julgamento pela procedência, realizado pela Junta de Julgamento Fiscal, através dos Acórdãos nº 0159-01/2019 e 0132-01/2019. Nas referidas decisões, foi sugerido que os novos valores apurados fossem objeto de outro lançamento de ofício. Desta forma, foi lavrado o presente Auto de Infração com a respectiva diferença, cujo valor histórico corresponde a R\$ 32.240,20.

No mérito, o Auto de Infração em lide versa sobre a utilização indevida de créditos de ICMS por parte do contribuinte, nas aquisições de material de uso e consumo, tendo o mesmo efetuado o lançamento escritural desses créditos, segundo a fiscalização, erroneamente, no seu livro CIAP como se fossem bens do ativo permanente, com posterior compensação dos valores na conta corrente do imposto.

As mercadorias objeto da glosa dos créditos fiscais foram relacionadas pela Auditoria nos Demonstrativos anexados entre as fls. 32 a 93 deste PAF. Trata-se da aquisição de porcas, arruelas, buchas, juntas, anéis, tubos, joelhos, rolamentos, retentores, mangueiras, conectores, tês, cabos, chaves, placas, válvulas, flanges, eletrodutos, niples, parafusos, sobressalentes, entre outros itens, cujo consumo ocorre periodicamente no estabelecimento empresarial, por força das atividades de manutenção dos equipamentos fabris da companhia.

Antes de ingressar nas razões de mérito, cabe inicialmente consignar que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF (DECRETO nº 7.629/99). Base imponível e cálculo do imposto apurados e demonstrados pelos autuantes na peça acusatória, em atendimento aos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores se encontram nos demonstrativos de débito contidos na mídia digital – CD de dados – doc. fl. 116). O inteiro teor dessas peças processuais foi entregue ao contribuinte quando da notificação do lançamento. Por sua vez, houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação que foram considerados infringidos. Registre-se ainda, que a descrição das infrações na peça acusatória foi clara e determinada. Ademais, o contribuinte contraditou todos os termos da acusação fiscal,

exercendo na plenitude o seu direito de defesa e contraditório. Inexistem, portanto, vícios que impeçam este colegiado de proferir a decisão de mérito, no tocante às exigências fiscais objeto desta lide administrativa.

A impugnante postulou a realização de perícia fiscal no presente feito, consubstanciando seu pedido nas disposições do RPAF, aprovado pelo DECRETO Nº 7.629/1999, por entender que a matéria posta em discussão envolve certa complexidade, fazendo-se necessária a elaboração de prova pericial técnica, cujo requerimento visa desconstituir a suposta indevida utilização de crédito fiscal, e fazer a prova de que os produtos elencados no demonstrativo de débito anexo do Auto de Infração são indispensáveis ao processo produtivo do estabelecimento autuado. Formulou na inicial quesitos técnicos e aventou a possibilidade de apresentar assistente, se deferida a produção da prova pericial.

De logo, indefiro o pedido de produção da prova requerida pela defesa, pois vislumbro presentes nos autos elementos fático-probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca da exigência fiscal, conforme será melhor detalhado no exame de mérito da acusação fiscal.

O contribuinte suscitou uma questão prejudicial: a decadência de parte dos créditos tributários lançados no Auto de Infração, com fundamento no disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, e embasado em duas circunstâncias.

A primeira delas é que o auto de infração foi lavrado em 18/02/2020, e cientificado à autuada em 19/02/2020. Porém, nele se cobra o valor de R\$ 2.271,71, relativo à competência do mês de janeiro de 2015, o qual já se encontra fulminado pela decadência.

Além da decadência que abrange a totalidade da parcela de janeiro de 2015, a defesa destacou que os autuantes procederam com a cobrança de estorno de crédito de ICMS também já decaído, por conta da forma como foi feita a composição do crédito tributário nas planilhas de cálculo deste Auto de Infração, através do refazimento de demonstrativos de autos de infração anteriores, nos quais também foram apuradas diferenças de ICMS pelo estorno de crédito fiscal aproveitado pelo estabelecimento. No auto nº 279196.0007/17-1, foram estornados créditos do exercício de 2015. Já no auto nº 279196.0008/17-8, o estorno se refere aos créditos do exercício de 2016.

Ambas as autuações anteriores foram lavradas em dezembro de 2017, e na sua composição apresentam valores de créditos fiscais apropriados entre fevereiro de 2011 a janeiro de 2015, que repercutiram em períodos subsequentes, porém, não mais passíveis de cobrança neste e nos autos de infração anteriores.

Detalhou a defesa, que os créditos fiscais aproveitados pela Petrobras até dezembro de 2012 encontravam-se decaídos para fins de exigência em dezembro de 2017, data de lavra do auto de infração anterior. Por isso, já não deveriam compor o total de créditos acumulados sobre o qual incide a presente cobrança, sendo que o corte decadencial é ainda mais intenso quanto às diferenças ora lançadas, já que o presente Auto data de fevereiro de 2020.

No que se refere ao crédito tributário lançado no mês de dezembro de 2015, no valor principal de R\$ 2.271,71, assiste razão ao contribuinte. As discussões em torno da decadência dos tributos lançados por homologação, modalidade em que se enquadra o ICMS, atualmente se encontram pacificadas neste CONSEF, seguindo a diretriz traçada no Incidente de Uniformização da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE) nº 2016.194710-0, que adotou a linha de entendimento consolidada no STF, através da Súmula Vinculante nº 08.

Conta-se o prazo de decadência a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o valor do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

No caso em exame, o crédito tributário indevido lançado na escrita fiscal da empresa, com repercussão na conta corrente fiscal do imposto em janeiro de 2015, foi lançado de ofício pela

Fazenda Pública em 17/02/2020, portanto, após o transcurso de 5 (cinco) anos da data em que se operou a redução do valor recolhido através da compensação do valor do crédito de ICMS.

Relativamente aos créditos lançados na escrita entre fevereiro de 2011 e janeiro de 2015, com repercussão econômica nos períodos subsequentes – mês de fevereiro e seguintes do exercício de 2015 e meses do exercício 2016 – improcedem os argumentos defensivos. Isto porque o lançamento escritural de crédito indevido isoladamente não estabelece o início do marco temporal da decadência em relação ao ICMS, tributo sujeito a lançamento por homologação, nos termos do Art. 150 § 4º do CTN. O simples lançamento escritural do crédito de ICMS não configura descumprimento de obrigação principal, que somente se concretiza no momento em que os créditos indevidos são compensados com débitos do imposto, situação em que se opera a repercussão financeira em desfavor da Fazenda Pública, e possibilita ao fisco proceder o lançamento de ofício, para a cobrança dos valores indevidamente reduzidos pelo sujeito passivo na conta corrente fiscal do imposto.

No caso concreto, os créditos cujas repercussões ocorreram entre 28 de fevereiro de 2015 a 31 de dezembro de 2016 não foram extintos pela decadência, considerando que o lançamento de ofício foi formalizado em 17/02/2020, com ciência ao contribuinte em 19/02/2020, ainda dentro do prazo de 5 anos da data de ocorrência do fato gerador.

Nessa linha de entendimento, improcede o segundo argumento defensivo relacionado à prejudicial de mérito denominada pelo contribuinte de **“Decadência parcial das competências acumuladas”**.

No mérito, conforme já exposto linhas acima, o presente lançamento de ofício se refere à glosa de créditos fiscais escriturados pela autuado no livro CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente), relativamente a materiais de uso consumo indevidamente contabilizados como bens do ativo imobilizado e listados no PAF entre as fls. 32 a 93.

A controvérsiaposta nesta lide não é nova, e vem sendo objeto de outras autuações lavradas contra o mesmo contribuinte.

Na nossa avaliação, restou evidenciado que os itens objeto do lançamento fiscal eram aplicados em atividades de manutenção das unidades produtivas da companhia, e não na própria atividade principal a que se dedica a empresa, compreendendo a extração, produção e refino de petróleo e gás. O próprio contribuinte admitiu que tais itens são utilizados como peças de reposição, nas manutenções periódicas realizadas na unidade produtiva, conforme consta da sua peça defensiva em trecho abaixo reproduzido (fl. 147, verso):

*“....são sobressalentes, peças e reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, que ocorrem em intervalos superiores a um ano.*

Desse modo, sustenta que nos termos da NBC T 19.1, os itens 7 e 8, tais itens também devem ser considerados como ativo imobilizado.

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 instaneamente ou em poucas bateladas 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.

Mesmo considerando que as atividades de manutenção sejam imprescindíveis para o desenvolvimento das finalidades da empresa, implica necessariamente em incluir os bens aplicados nessas finalidades, na categoria daqueles classificados como de uso e consumo do estabelecimento, sem direito ao crédito de ICMS, pelo menos até 01/01/2033, nos termos da Lei Complementar nº 171/2019.

Não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito fiscal no

regime de compensação do ICMS, mas a efetiva participação ou afetação dos materiais ou bens na produção, ingressando estes nas etapas de extração/industrialização/produção, ou fazendo parte do produto final, seja por adesão ou seja pelo consumo total ou parcial ao longo de todos os ciclos do processo produtivo.

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no julgamento do Recurso Extraordinário RE nº 354376/MG, de certa forma reproduziu a tese aqui defendida, no que se refere ao regime de creditamento do ICMS, conforme trecho abaixo transscrito:

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

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

Por todo o exposto, é de se concluir que os itens descritos como ferramentais: peças de reposição, sobressalentes, materiais de escritório e assemelhados, são típicos materiais de consumo final da PETROBRAS, nada tendo a ver com as atividades de extração e refino de petróleo e gás, nem sequer interagindo com esses insumos. Inclusive grande parte dos itens referenciados neste voto são utilizados de forma mais intensiva nos procedimentos de manutenção, durante as paradas técnicas da fábrica, quando a atividade produtiva da empresa é temporariamente suspensa visando as intervenções nas máquinas e equipamentos das unidades de produção.

Por sua vez, as razões acima expostas representam a linha de entendimento consolidada na jurisprudência deste Conselho de Fazenda Estadual, conforme Acórdãos a seguir citados, todos originários de Decisões de 2ª instância, no reexame da mesma matéria em grau de recurso envolvendo PAFs onde a PETROBRAS figurou na condição de contribuinte autuado: CJF nº 0370-11/20; CJF nº 0287-11/20; CJF nº 0299-12/20; CJF nº 0208-12/20; CJF nº 0018-11/20; CJF nº 204-11/19; CJF nº 0301-12/18; CJF nº 0057-11/20; e, CJF nº 0323-11/13.

Assim, não restou evidenciado na peça impugnatória o direito sustentado pela defesa, de apropriação dos créditos fiscais em relação aos bens listados na autuação, sendo incabível a aplicação a este caso das disposições do art. 20 § 5º da Lei Complementar nº 87/96.

Nosso voto, portanto, é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, acolhendo tão somente a exclusão da cobrança relativa ao crédito tributário lançado em 30/01/2015, extinto pela decadência.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração n.º 279196.0001/20-3, lavrado contra - **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor principal de R\$ 29.968,49, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42 inc. VII “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, em 18 de novembro de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR