

**PROCESSO** - A. I. Nº 269139.0003/21-5  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0087-02/22-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/12/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0346-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a materiais de uso e consumo. Comprovado que tais itens se referem a materiais vinculados à manutenção de equipamentos – são ferramentais, partes e peças de reposição destinados à manutenção periódica das máquinas e equipamentos do setor fabril da empresa - sem direito a crédito fiscal. Indevido lançamento de créditos fiscais. Item subsistente. Rejeitadas preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 2ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0087-02/22-VD, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado, em 14/12/2021, para exigir o ICMS de R\$ 470.674,79, acrescido da multa de 60%, inerente aos meses de janeiro a maio e julho a setembro de 2018; março, abril e setembro a novembro de 2019, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Consta ainda que a infração decorreu da:

*“Apropriação indevida de créditos fiscais de ICMS, nos exercícios de 2018 e 2019, na EFD - Apuração do ICMS, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo no período de dezembro de 2014 a outubro de 2019, consideradas pelo contribuinte aquisições de bens pertencentes ao ativo imobilizado. Na aquisição, tais bens são contabilizados em conta de estoque (Imobilizado), 1302403001 - MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, como se fossem imobilizados, porém transferidos para contas de Resultado e Ativo Circulante quando requisitados do estoque considerado como ativo imobilizado.”*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, diante das seguintes considerações:

**VOTO**

[...]

*A defesa preliminarmente argui nulidade do lançamento, alegando ilegitimidade passiva, sob o argumento que não se trata de uma filial pertencente à PETROBRAS, mas de “um consórcio, denominado BCAM 40 – Campo Manati (Inscrição Municipal 068.079.716)” e considera que a formação de um consórcio não pode criar uma pessoa jurídica, um novo sujeito de direitos e obrigações, tampouco de se constituir em um estabelecimento, como se depreende do art. 278, § 1º, da Lei Federal nº 6.404/76, vez que a natureza jurídica do consórcio é de contrato entre pessoas distintas para a exploração de um empreendimento.*

*Nesse mesmo sentido, aduziu a defesa que não houve a utilização do crédito de ICMS no CNPJ 33.000.167/0068-19, uma vez que se trata de CNPJ para constituição da FILIAL CONSÓRCIO, que tem como finalidade o gerenciamento das operações do consórcio BCAM-40.*

*Importante registrar que a autuada figura como líder e operadora em um consórcio, que tem por objeto a exploração, avaliação, desenvolvimento e produção de petróleo e de gás natural nas áreas outorgadas à PETROBRÁS, mediante Contrato de Concessão pela Agência Nacional de Petróleo – ANP, conforme informado no Regime Especial concedido por meio do Parecer nº 1.343/2006 e posteriores renovações a exemplo do Parecer nº 14.278/2013, cuja ementa segue transcrita:*

*ICMS. Regime Especial. Constituição de filial denominada FILIAL CONSÓRCIO, com CNPJ e inscrição*

estadual próprios, para fins de gerenciar as operações do consórcio denominado BCAM-40. Pelo deferimento. Efeitos retroativos a novembro de 2012, com validade até 30 de junho de 2015. Revogação do Parecer GECOT/DITRI nº. 1343/2006, alterado pelos Pareceres de nºs 14491/2006 e 1016/2009.

O citado parecer, na sua Cláusula primeira, autoriza a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS, a constituir uma filial, denominada de FILIAL CONSÓRCIO, com CNPJ nº 33.000.167/0068-19 e inscrição estadual nº 68.079.716, que terá como finalidade o gerenciamento das operações do consórcio denominado BCAM-40, ficando ainda, na qualidade de operadora, responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, nos termos deste Regime Especial. Portanto, a autuada, contrariamente a interpretação da defesa, se trata de uma filial da PETROBRAS.

No regime especial originalmente concedido, assim como naqueles vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, Parecer nº 34.938/2016, a autuada assumiu a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, conforme acima transcrito.

Segundo a Lei nº 6.404/76, o consórcio é a associação temporária entre empresas, sem personalidade jurídica própria, para a execução de determinado empreendimento, possibilitando que as empresas que antes, isoladamente, não teriam condições executar determinada obra ou empreendimento, possa se reunir com uma ou mais empresas e em conjunto com o objetivo de viabilizar os meios para a consecução de um fim comum, ou para somar recursos para contratarem com terceiros a execução de determinados serviços, obras, ou concessões.

A Lei nº 6.404/76, define o que vem a ser o consórcio, assim dispondo nos artigos 278 e 279. No que interessa no momento, segue transcrito o art. 278, § 1º:

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

Constato que a liderança e responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, foi assumida pela filial da PETROBRÁS, ora autuada, no contrato de constituição do consórcio, e confirmado perante a Secretaria da Fazenda, quando do requerimento da inscrição estadual e da concessão dos regimes especiais para determinação dos procedimentos especiais para cumprimento de obrigações tributárias.

Assim, não há como negar a responsabilização da autuada pela infração apurada no presente lançamento.

Friso que o sujeito passivo autuado não é o Consórcio BCAM 40 – Campo Manati, uma vez que efetivamente este não tem personalidade jurídica, mas a filial da PETROBRAS, denominada de FILIAL CONSÓRCIO, com CNPJ nº 33.000.167/0068-19 e inscrição estadual nº 68.079.716, cuja finalidade é o gerenciamento das operações do Consórcio BCAM-40, operadora, responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, nos termos do Regime Especial concedido pela administração tributária da Bahia.

[...]

A defesa, apesar de argumentar que o aproveitamento dos créditos foi das consorciadas, não apresenta nos autos o nome da parte que deveria compor a relação jurídica, apenas assevera que “a utilização de crédito fiscal de ICMS não é realizada pelo consórcio, tampouco, integralmente, pela PETROBRAS. “, ignorando o fato que a atuação tem como o polo passivo a pessoa jurídica criada pela PETROBRAS, nos termos da autorização da SEFAZ com a finalidade de operacionalizar as obrigações fiscais do Consórcio.

Destarte, rejeito a arguição de nulidade do lançamento sob a alegação de ilegitimidade passiva.

Em preliminar prejudicial de mérito, a defesa argui decadência que para as exigências referentes aos créditos transferidos na competência 08/2018 para o parceiro GEOPARK Brasil, referentes às competências 12/2014 a 03/2018, totalizando R\$ 74.862,76, sob o argumento que deste valor, aqueles relativos a créditos de 2014 a 2016 já passaram mais de 5 anos, portanto, ante o disposto do art. 150, § 4º, do CTN, não poderia a Fazenda Pública proceder ao lançamento, já decaído.

[...]

No caso em apreço, a ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 22/12/2021, quando do recebimento da notificação para quitação do débito ou apresentação de defesa.

Assim, considerando a Súmula 12 do CONSEF, que determina: “Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”, o lançamento se aperfeiçoou naquela data da notificação.

A infração acusa o contribuinte de aproveitamento indevidamente de crédito fiscal do ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo no período de dezembro de 2014 a outubro de 2019, consideradas como se fora aquisições de bens pertencentes ao ativo imobilizado, sendo considerada a ocorrência dos fatos

geradores de janeiro de 2018 a novembro de 2019, para fins do presente lançamento.

Cabe aqui relembrar a informação fiscal prestada por um dos autuante acerca desse item quando o Auditor Fiscal, assim se posicionou: "...apropriação dos créditos de ICMS pela autuada, relativos às entradas ocorridas no período de dezembro de 2014 a março de 2016, relativo a entradas de bens registrados nos CFOPs 1.551, 2.551, 2.552 e 3.551, lançadas na EFD (...) ocorreu somente em agosto de 2018. "

Ademais os fatos apurados ocorreram entre janeiro de 2018 e novembro de 2019, assim não há que se falar em decadência à luz da regra prevista no art. 150, § 4º, tampouco daquela prevista no art. 173, inc. I todos do CTN, de forma que fica afastada a decadência arguida.

A autuada requer a realização de perícia, por entender que seria o "...único meio disponível para resolver a controvérsia, visto que a complexidade das operações industriais demanda conhecimento técnico especializado. Especificamente, a 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."

Os autuantes, rechaçaram tal pretensão informando que a "A autuação refere-se a aquisições de bens registrados na EFD com os CFOPs 1.551, 2.551, 2.552 e 3.551, no período de dezembro de 2014 a outubro de 2019, sendo estes lançamentos sem a apropriação dos créditos de ICMS, e que no período de janeiro de 2018 a novembro de 2019, tiveram os créditos fiscais de ICMS apropriados na EFD e em seguida transferidos para as empresas consorciadas.", ou seja, a escrituração contábil dos itens arrolados pela fiscalização, servem de prova robusta para a acusação, o que dispensa a realização de perícia requerida.

Ressalto que a fiscalização, não questiona se os bens arrolados se encontram ou não, inseridos na atividade fim da autuada ou de que se trata ou não de objetos destinados à manutenção das atividades da autuada, portanto, não tem cabimento realizar perícia com este objetivo, uma vez que esses aspectos não foram questionados.

Acrescente-se o fato que na fiscalização, foi procedido o exame completo de todas as notas fiscais emitidas pela PETROBRAS, assim como o seu respectivo lançamento nas escritas contábil e fiscal.

Pelo exposto, com base no art. 147, inc. I, alínea "b" do RPAF/99, indefiro o pedido de diligência e nego o pedido de perícia com base no art. 147, inc. II, alínea "b" do citado RPAF/99.

Adentrando no mérito, necessário pontuar que a defesa fundamenta seus argumentos nos pontos a seguir reproduzidos nas exatas colocações da autuada:

- 1) Não "houve a 'utilização do crédito de ICMS' no CNPJ 33.000.167/0068-19, uma vez que se trata de CNPJ para constituição da 'FILIAL CONSÓRCIO', que tem como finalidade o gerenciamento das operações do consórcio BCAM-40.";
- 2) Os "créditos fiscais do ICMS foram partilhados entre os consorciados e apropriados por estes, no mês seguinte ao da competência, conforme Livros Registros de Apuração, a quem competirá aproveitar o crédito do ICMS, de conhecimento desta SEFAZ-BA."
- 3) O "Consórcio BCAM-40 não efetuou o ato material 'utilizar crédito de ICMS' sob o qual repousa a autuação, tampouco a PETROBRAS se creditou dos valores imputados no Auto de Infração."
- 4) Os "créditos de ICMS tomados pela ora Autuada no que se refere aos bens utilizados na consecução da atividade fim da PETROBRAS não apenas possui fiel embasamento constitucional e legal (...), mas também no próprio RICMS estadual, sendo a sua escorreita compreensão e observação serem necessárias para o deslinde do caso concreto. ";
- 5) O "crédito é dado ser feito em relação a tudo relacionado a mercadorias destinadas ao ativo permanente, não admitindo, tão somente, e aqui a condição legal, com base em prova em contrário (ônus fiscal, da qual em nenhum momento se desincumbiu) ";
- 6) O "dispositivo se amolda adequadamente à classificação utilizada pela PETROBRAS, como sendo ativo permanente, com o consequente inafastável direito de crédito de ICMS, na medida em que diretamente vinculados a sua atividade fim estabelecida em lei federal";
- 7) Os "bens classificados como ativo que estejam atrelados à atividade fim do estabelecimento, como se dá no caso concreto, imprescindíveis que são à atividade empresarial do contribuinte, ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade. ".
- 8) O "processo produtivo de uma empresa que opere na produção de óleo e gás requer investimentos extremamente elevados, além de tratar-se de um processo longo. (...) os bens objeto da autuação encontram-se inseridas na atividade fim e por se tratar de objetos que se destinam à manutenção das atividades da Companhia, devem ser assim classificadas como Ativo Imobilizado no seio da atividade-fim empresarial. Portanto, permitem direito ao crédito do ICMS. "

Os autuantes, justificam em parte a pretensão fiscal arguindo que as "...aquisições registradas na escrituração

fiscal com os CFOPs 1.551, 2.551, 2.552 e 3.551, foram também lançados na sua escrituração contábil, ECD, na conta 1302403001 - Materiais para Investimento, que é uma conta de Ativo Imobilizado, mas que uma grande parte dos valores lançados nesta conta são transferidos para Resultado, ou seja, não são bens do Ativo Imobilizado...”

Importante e oportuno tecer comentários sobre as Contas de Resultado. Essa conta contábil representa as receitas e as despesas de uma entidade, e, portanto, demonstram se houve lucro ou prejuízo em determinado exercício. Faz parte das demonstrações contábeis, obrigatórias para fins fiscais, se constituindo em importante insumo para análise da saúde financeira da companhia.

Se insere na Teoria Patrimonialista, são contas transitórias, cujo saldo é zerado ao fim de cada período e o seu resultado transferido para as contas patrimoniais (contabilizam os Ativos, correspondentes aos Bens e Direitos, e os Passivos, indicando a existência das Obrigações e do Patrimônio Líquido da instituição).

Compõem as contas de resultados as receitas, tidas como ganhos decorrentes da venda de produtos ou mercadorias, ou da prestação de algum serviço, responsáveis por aumentar os ativos ou minimizar os passivos de uma companhia e as despesas que correspondem a todos os gastos que não se enquadram no processo de transformação ou produção de bens e produtos, relacionadas aos valores despendidos com a estrutura administrativa e comercial da empresa.

Assim, as contas de resultado são compostas por um resumo dos resultados operacionais e não operacionais da empresa em um determinado período que servirá de base para as análises contábeis, financeiras e econômicas, assim como parâmetro para a distribuição de lucros (dividendos), participação de colaboradores no resultado, análise de endividamento, liquidez, riscos, entre tantas outras aplicações práticas. No tocante ao aspecto tributário, são inúmeras as situações que geram efeitos futuros e que devem ser reconhecidas tempestivamente nas Demonstrações Financeiras, de forma a apresentar um resultado (lucro/prejuízo) adequado e demonstrar os passivos e ativos contingentes da pessoa jurídica.

Os três itens que constam nas principais contas de resultado, são (I) as receitas; (II) os custos; e, (III) as despesas.

As receitas representam recursos oriundo da venda dos serviços ou produtos pela empresa, impacta diretamente as contas patrimoniais, vez que afetam o ativo, da entidade.

Os custos, por sua vez, são os gastos decorrentes da atividade-fim da companhia, abrangendo a aquisição de matéria-prima, manutenção de maquinário, ou seja, desembolsos diretamente relacionados à produção.

Já as despesas, cobrem gastos administrativos. Por suas naturezas, os custos e as despesas, alteram o do passivo da entidade.

O Ativo Imobilizado é formado pelo conjunto de bens necessários à manutenção das atividades da entidade, caracterizado pela tangibilidade, abrangendo edifícios, máquinas etc. além dos custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados.

São classificados ainda, no imobilizado, os recursos aplicados ou já destinados à aquisição de bens de natureza tangível, mesmo que ainda não em operação, tais como construções em andamento, adiantamentos para aquisição de bens em consórcio, importações em andamento, entre outros.

Portanto a constatação pelo Fisco de que a autuada na sua Escrituração Contábil, na conta 1302403001 - Material para Investimento, que é uma conta de Estoque, do Ativo, a quase totalidade dos valores lançados foram transferidos para a conta Resultado, denota o equívoco da autuada vez que tais transferências normalmente não ocorrem, excetos nos casos especificados em lei.

O Ativo imobilizado compreende os ativos tangíveis que: (a) são mantidos para uso na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços, para locação, ou para finalidades administrativas; (b) têm a expectativa de serem utilizados por mais de doze meses; (c) haja a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e, (d) possa o custo correspondente ser mensurado com segurança.

Saliento que os valores referentes às operações com os CFOPs 1.551 e 2.551 (Compra de bem para o ativo imobilizado), 2.552 (Transferência de bem do ativo imobilizado) e 3.551 (Entrada de produtos destinados ao uso ou consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves exclusivamente em tráfego internacional com destino ao exterior), ocorridas no período fiscalizados, foi motivo de solicitação pelos fiscais junto a autuada, cujos valores informados serviram de base para as transferências de créditos acumulados de ICMS (Ativo), ocorridas entre janeiro de 2018 e novembro de 2019, para as empresas consorciadas, cujos valores não estavam segregados por notas fiscais ou operações, fato inclusive admitido pela autuada.

O fato efetivamente denota que a autuada ao vento da sua conveniência, ora considera os valores referentes as operações com os CFOPs citados como despesas, ora como ativo imobilizado.

Voltando aos pontos fulcrais da defesa, lembro que a fiscalização autuou o estabelecimento local inscrito no CNPJ/MF sob o nº 33.000.167/0068-19, com Inscrição Estadual nº 068.079.716, situado na Fazenda Usina São

*Paulo, s/n, no município de São Francisco do Conde/BA, por se tratar do estabelecimento eleito pelas empresas consorciadas, diga-se, todas sediadas no estado do Rio de Janeiro, como a finalidade de gerenciar as operações do consórcio denominado BCAM-40, ficando ainda, na qualidade de operadora, responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, nos termos do Regime Especial, concedido pela SEFAZ.*

*Ultrapassada a questão da ilegitimidade passiva, já afastada, lembro que a autuada, se apropriou sim, dos créditos indevidos, efetivamente não os utilizou, mas os transferiu para as consorciadas, nos termos, repito, previstos no Regime Especial concedido pelo Parecer DITRI nº 34.938/2016 na Cláusula quarta:*

*Cláusula quarta - A FILIAL CONSÓRCIO, mensalmente, deverá emitir notas fiscais de partilha dos créditos fiscais, tendo como destinatárias as consorciadas, proporcionalmente às suas participações no consórcio.*

*Parágrafo único. Os créditos fiscais referentes às aquisições dos bens do imobilizado e de partes e peças adquiridas para a sua formação, deverão ser apropriados pelas consorciadas à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), a partir do início da produção, de acordo com o registro no Livro de Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente - CIAP, conforme previsão regulamentar.*

*Cláusula quinta - A partilha mensal da produção ensejará a emissão de nota fiscal de entrada pelas consorciadas, sem destaque do ICMS, proporcionalmente às suas participações no consórcio.*

*Em momento algum da defesa há a indicação específica de um item ou operações sobre o qual ou sobre os quais, tenha a autuada apontado características dessas mercadorias ou bens que indiquem possíveis equívocos dos fiscais em considerá-los bens de uso e consumo, sendo as alegações nesse sentido expressas de forma genérica, ainda que fundamentada em vasta doutrina e jurisprudência, por fim resguardada sob o manto da dúvida a ser esclarecida somente por meio de perícia fiscal, já descartada, tampouco houve por parte dos fiscais a referência a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*Concluo, após o exame dos elementos constantes nos autos que os argumentos da defesa são incapazes de elidir a infração, por serem em alguns aspectos distorcidos diante das apurações e constatações registradas pela fiscalização, assim como pela falta de objetividade dos argumentos da defesa, de forma que os procedimentos da fiscalização se mostraram corretos e fundamentados na legislação.*

*Esta questão não é nova, tendo já sido apreciada neste CONSEF. Nesse sentido cito os julgamentos dos Autos de Infração nos 269272.0001/11-1 269139.0013-19-5 que resultaram nos Acórdãos CJF 0384/12-11 e Acórdão JJJ nº 0043-01-21, respectivamente, cuja decisão se alinha com o entendimento aqui expressado.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 94 a 127 dos autos, na qual, preliminarmente, arguiu a nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade passiva eis que o autuado não se trata de uma filial pertencente à PETROBRAS, mas sim de um consórcio, denominado BCAM 40 – Campo Manati (inscrição 68.079.716), formado pelos seguintes consorciados:

PETROBRAS (CNPJ nº 33.000.167/0001-01): 35%; QUEIROZ GALVÃO (CNPJ 11.253.257/0001-71): 45%; GEOPARK BRASIL (CNPJ 17.572.061/0001-26): 10% e BRASOIL MANATI (CNPJ 08.845.5534/0001-20): 10%.

Aduz que a formação de um consórcio não tem o condão de criar uma pessoa jurídica (isto é, um novo sujeito de direitos e obrigações), tampouco de constituir um estabelecimento (isto é, um conjunto de bens para a exploração de uma atividade econômica), como se depreende do art. 278, § 1º da Lei Federal nº 6.404/76, pois a natureza do consórcio é de **contrato** entre pessoas distintas para a exploração de um empreendimento.

Segundo o recorrente, significa que as atividades desempenhadas pelo “consórcio” são realizadas efetivamente pelas sociedades consorciadas; o “consórcio”, por não ter personalidade jurídica, não é concessionário dos direitos de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural. Os concessionários de tais direitos são precisamente as empresas consorciadas. Assim, não por outro motivo, a SEFAZ/BA, reconhecendo a natureza especial do Consórcio BCAM 40 – Campo Manati, concede-lhe um regime jurídico especial com a finalidade de operacionalizar as obrigações fiscais: **a)** de 1/1/2015 a 30/6/2015, o **Parecer nº 14.278/2013**, oriundo do Processo nº 02531320130; **b)** de 1/7/2015 a 31/12/2015, o **Parecer nº 34.938/2016**, oriundo do Processo nº 16793120155.

Aduz que, quanto ao aproveitamento de crédito de ICMS, os Pareceres nºs 14.278/2013 e 34.938/2016

possuem redações idênticas, e reproduz apenas uma delas:

*Cláusula quarta - A **FILIAL CONSÓRCIO**, mensalmente, deverá emitir notas fiscais de partilha dos créditos fiscais, tendo como destinatárias as consorciadas, proporcionalmente às suas participações no consórcio.*

*Parágrafo único Os créditos fiscais referentes às aquisições dos bens do imobilizado e de partes e peças adquiridas para a sua formação, deverão ser apropriados pelas consorciadas à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), a partir do início da produção, de acordo com o registro no Livro de Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente - CIAP, conforme previsão regulamentar.*

Ou seja: a utilização de crédito fiscal de ICMS não é realizada pelo consórcio, tampouco, integralmente, pela PETROBRAS. Os créditos de ICMS escriturados pelo consórcio são distribuídos proporcionalmente entre os seus participantes, sendo que tais saldos repercutirão na apuração do ICMS de cada uma das sociedades empresariais consorciadas.

Assim, ao contrário do indicado no Acórdão recorrido, não houve a “utilização do crédito de ICMS” no CNPJ nº 33.000.167/0068-19, já que se trata de CNPJ para constituição da “FILIAL CONSÓRCIO”, que tem como finalidade o gerenciamento das operações do consórcio BCAM-40, cujos créditos do ICMS foram partilhados entre os consorciados e apropriados por estes, no mês seguinte ao da competência, a quem competirá aproveitar o crédito do ICMS, de conhecimento da SEFAZ-BA.

Pelo exposto, o Consórcio BCAM-40 não efetuou o ato material (“utilizar crédito de ICMS”) objeto da autuação, tampouco a PETROBRAS se creditou dos valores imputados no Auto de Infração, estando evidente a ilegitimidade passiva, do que requer a declaração de nulidade da autuação.

Também requer a nulidade da Decisão de 1ª Instância por ausência de determinação de realização de perícia, por afrontar ao art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal, diante da complexa matéria e em busca da verdade material fiscal, com rigor jurídico e contábil, cujo procedimento gerará título certo e exigível, já que o Auto de Infração é lacônico, incerto e subjetivo, o que por certo acarretará reconhecimento judicial de nulidade do título por ausência de liquidez. Cita extensa jurisprudência e doutrina sobre o tema e, ao final, requer a nulidade da Decisão recorrida por ofensa às garantias constitucionais, determinando-se o retorno do PAF à JJF para realização da perícia requerida.

O recorrente, ainda, alega a necessária aplicação do instituto da decadência dos tributos lançados por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, eis que a própria SEFAZ/BA evidenciou em sua análise os créditos transferidos na competência 08/2018 para o parceiro GEOPARK BRASIL, referentes às competências 12/2014 a 03/2018, totalizando R\$ 74.862,76. Deste valor, aqueles relativos a créditos dos anos de 2014 a 2016 já estavam alcançados pela decadência na época da presente autuação, visto que já se passaram mais de 5 anos, prazo legal.

Diz que, sendo o Auto de Infração cientificado em 22.12.2021, considera-se o prazo de 5 anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. Assim, inexoravelmente restam homologadas as operações efetuadas pela autuada antes do dia 22.12.2016 e, portanto, decaído o direito do Fisco de proceder o lançamento até ali, pois, no período apurado, houve os devidos recolhimentos de ICMS pela PETROBRAS ao Estado da Bahia, conforme requisitos à aplicabilidade do art. 150, § 4º do CTN.

No mérito, reitera que, segundo a Lei das S/A (Lei nº 6.404/76), o consórcio não tem personalidade jurídica própria e, portanto, em regra, o consórcio não pode ser qualificado como contribuinte do ICMS. Assim, designa-se como tal, cada pessoa jurídica consorciada individualmente considerada.

E, no caso específico do ICMS, o crédito fiscal a ser apropriado pelas empresas consorciadas está condicionado ao cumprimento de exigência quanto à transferência do mesmo mediante emissão de notas fiscais autorizadas pelo fisco, devendo respeitar o percentual de participação de cada um dos membros do consórcio.

Neste aspecto, em procedimento prévio de fiscalização, foram apresentados os devidos pareceres autorizativos para realização dos procedimentos de emissão das notas fiscais de transferência, quanto aos créditos fiscais registrados no CIAP, bem como os procedimentos para registro nos

livros fiscais, em cumprimento às obrigações acessórias, e que a emissão da nota fiscal de transferência de créditos está amparada no Parecer DITRI/GETRID nº 34938/2016.

Sustenta que a PETROBRAS possui como objeto 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. E que os bens destinados ao ativo imobilizado constituem direitos que tenham por objeto bens corpóreos com vida útil superior a 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.

Diz que os artigos 19, 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96 garantiram, expressamente, o direito ao crédito de ICMS decorrente da entrada de bens para composição do ativo imobilizado, ante o atendimento das seguintes condições: *i*) apropriação do crédito em 48 meses, observadas as limitações de creditamento mensais, essas últimas quando aplicáveis e *ii*) o bem não seja alheio à atividade fim do contribuinte.

Assim, segundo o recorrente, o direito ao crédito do ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado 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 (conforme diversos precedentes do STJ, julgados posteriores à LC nº 87/96, que ratificam a nova ordem legal - posterior ao Convênio ICM 66/88 - que consagra o direito ao crédito do ICMS conforme a essencialidade do bem e sua aplicação na atividade fim do contribuinte).

Em seguida passa a tecer considerações sobre a atividade fim da PETROBRÁS, do que invoca a Lei nº 9.478/97, de modo a concluir que os referidos bens, em verdade, não podem ser considerados alheios à atividade fim do estabelecimento, pois representam etapas indissociáveis do processo industrial de produção e refino do petróleo, devendo o Auto de Infração ser julgado improcedente.

Aduz, também, que o Auto de Infração fere o art. 2º da Lei das Sociedades Anônimas de nº 6.404/76 e com isso fere também o art. 110 do CTN, quando altera conceitos jurídicos preestabelecidos, desprezando o fato de que o direito tributário é uma disciplina de superposição e não pode alterar conceitos, institutos e a natureza jurídica erigida pelos outros ramos jurídicos, afetando-os com a finalidade de estabelecer incidência tributária, especialmente no que se refere ao regramento nacional do Setor de Petróleo e Gás do Brasil, do que invoca o princípio da legalidade, repisando que a atividade fim da Petrobrás engloba todas as atividades relacionadas à Indústria do Petróleo, na forma da Lei e, portanto, também por esse motivo, o Auto de Infração já nasceu *contra legem*.

Alega, ainda, que o ativo permanente diz respeito a bens vinculados à atividade fim da Petrobrás, com direito de crédito, nos termos do art. 155, II, § 2º, I da Constituição Federal e arts. 19 e 20 da LC 87/96, eis que as aludidas mercadorias são imprescindíveis para a consecução das finalidades da atividade industrial desenvolvida pelo contribuinte. Portanto, os bens constantes das notas fiscais auditadas além de fazerem parte do ativo imobilizado da Petrobrás, são todos afeitos à atividade do estabelecimento, logo, a exação fiscal afronta a norma constante na Lei Kandir.

Invoca o princípio constitucional da não cumulatividade, insito no art. 55, § 2º, II da CF/1988, repetido no art. 20 da LC 87/96, pelo qual dispõe sobre o creditamento dentre outros do ativo permanente, que, a teor do art. 110 do CTN, ativo deve ser compreendido como sendo o conjunto de bens e direitos, inclusive aqueles do art. 83 do Novo Código Civil, dos quais a entidade é titular e que, contabilmente, o ativo permanente recebe esta denominação porque permanecem na empresa e constituem-se em meio de manutenção de suas atividades, cujas únicas restrições ao creditamento são isenção e não-incidência.

Assim, concluiu que não pode concordar com o Auto de Infração, pois, a partir da vigência da LC 87/96, os bens classificados como ativo e que estejam atrelados à atividade fim do estabelecimento, como no caso concreto, imprescindíveis que são, ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade. Cita doutrina e jurisprudência.

Requer, finalmente, por todos estes elementos e aqueles já demonstrados com a defesa e outras manifestações interpostas, que sejam preliminarmente reconhecidas as nulidades referenciadas e, acaso ultrapassadas, no mérito afastada a exação pretendia, com todos os seus consectários, julgando-se improcedente o Auto de Infração, ante a ausência de tipicidade da conduta e ainda por falta de supedâneo quer fático quer jurídico para a autuação.

Registra a presença do advogado do autuado na sessão de julgamento de videoconferência que fez sustentação oral, o Dr. José Marcondes Sérulo Nóbrega Júnior.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, através do Acórdão nº 0087-02/22-VD, que julgou o Auto de Infração Procedente, lavrado em 14/12/2021 e cientificado o sujeito passivo em 22.12.2021, para exigir o ICMS de R\$ 470.674,79, inerente aos meses de janeiro a maio e julho a setembro de 2018; março, abril e setembro a novembro de 2019, sob a acusação de utilização indevida de crédito de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, já que o contribuinte, relativamente às operações com materiais de consumo contabilizados na conta de estoque (imobilizado), 1302403001 – MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, quando requisitados do estoque, transfere para contas de Resultado e Ativo Circulante, não constituindo-se itens do Ativo Imobilizado.

De início, quanto à preliminar de ilegitimidade passiva sob a alegação de que o estabelecimento autuado não se trata de uma filial pertencente à PETROBRÁS, mas de consórcio denominado BCAM 40 – Campo Manati (Inscrição nº 68.079.716), **há de esclarecer** que a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, CNPJ nº 33.000.167/0068-19, assumiu a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, sob Inscrição Estadual nº 68.079.716, conforme estabelece a cláusula primeira do Regime Especial, aprovado pelo Parecer nº 34.938/2016, a seguir transcrito:

*Cláusula primeira – A empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS fica autorizada a constituir as seguintes filiais, doravante denominadas de FILIAIS CONSÓRCIO, que terão como finalidade o gerenciamento das operações dos respectivos consórcios, ficando ainda, na qualidade de operadoras, responsáveis pelo cumprimento das obrigações fiscais dos consórcios, nos termos deste Regime Especial:*

[...]

V – BCAM-40 – CNPJ nº 33.000.167/0068-19 e Inscrição Estadual nº 68.079.716 – Consorciadas:

[...]

Por sua vez, o art. 278, § 1º da Lei nº 6.404/76 (Lei da Sociedade Anônima), estabelece que:

*Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.*

*§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.*

Já o art. 279, incisos IV e VI da citada Lei, estabelecem que:

*Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão:*

[...]

*IV – a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;*

[...]

VI – normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver; (...)

Portanto, diante destas diretrizes, a PETROBRÁS, CNPJ nº 33.000.167/0068-19 e Inscrição Estadual nº 68.079.716, é que tem a função de gerir as operações do Consórcio BCAM 40 - Campo Manati, sendo a responsável tributária pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, nos termos do Regime Especial, aprovado pelo Parecer nº 34.938/2016 (cláusula primeira), como consignado na Decisão recorrida, a seguir transcritos, por assim concordar:

*“Constato que a liderança e responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, foi assumida pela filial da PETROBRÁS, ora autuada, no contrato de constituição do consórcio, e confirmado perante a Secretaria da Fazenda, quando do requerimento da inscrição estadual e da concessão dos regimes especiais para determinação dos procedimentos especiais para cumprimento de obrigações tributárias.*

*Assim, não há como negar a responsabilização da autuada pela infração apurada no presente lançamento.”*

Rejeitada a preliminar de nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade passiva.

No tocante a arguição de nulidade da Decisão recorrida sob o argumento de que a JJF não deferiu a realização de perícia, afrontando ao art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal, diante da complexa matéria e em busca da verdade material fiscal, cujo procedimento geraria título certo e exigível, já que o Auto de Infração é lacônico, incerto e subjetivo, *temos a ressaltar* que indefiro a preliminar de nulidade da Decisão recorrida, visto que a decisão de deferir ou não o pedido para realização de diligência ou perícia cabe, inicialmente, ao relator do processo, com posterior anuência do órgão julgador, e decorre de sua análise sobre a necessidade de tal procedimento para a formação da sua convicção e dos demais julgadores, diante dos elementos contidos nos autos, cabendo-lhe consignar os motivos do indeferimento no acórdão, cuja decisão denegatória não implica, necessariamente, violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa e muito menos em supressão de instância, desde que justificados, conforme ocorrera, consoante excerto a seguir:

*“A autuada requer a realização de perícia, por entender que seria o “...único meio disponível para resolver a controvérsia, visto que a complexidade das operações industriais demanda conhecimento técnico especializado. Especificamente, a 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.”*

*Os autuantes, rechaçaram tal pretensão informando que a “A autuação refere-se a aquisições de bens registrados na EFD com os CFOPs 1.551, 2.551, 2.552 e 3.551, no período de dezembro de 2014 a outubro de 2019, sendo estes lançamentos sem a apropriação dos créditos de ICMS, e que no período de janeiro de 2018 a novembro de 2019, tiveram os créditos fiscais de ICMS apropriados na EFD e em seguida transferidos para as empresas consorciadas.”, ou seja, a escrituração contábil dos itens arrolados pela fiscalização, servem de prova robusta para a acusação, o que dispensa a realização de perícia requerida.*

*Ressalto que a fiscalização, não questiona se os bens arrolados se encontram ou não, inseridos na atividade fim da autuada ou de que se trata ou não de objetos destinados à manutenção das atividades da autuada, portanto, não tem cabimento realizar perícia com este objetivo, uma vez que esses aspectos não foram questionados.*

*Acrescente-se o fato que na fiscalização, foi procedido o exame completo de todas as notas fiscais emitidas pela PETROBRÁS, assim como o seu respectivo lançamento nas escritas contábil e fiscal.*

*Pelo exposto, com base no art. 147, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, indefiro o pedido de diligência e nego o pedido de perícia com base no art. 147, inc. II, alínea “b” do citado RPAF/99.”*

Portanto, entendeu o órgão julgador que não haveria necessidade para realizar diligência ou perícia em decorrência de que *“... o exame completo de todas as notas fiscais emitidas pela PETROBRÁS, assim como o seu respectivo lançamento nas escritas contábil e fiscal.”*

Ademais, os próprios arquivos, em mídia eletrônica (fl. 14), em especial “ANEXO 2 ENTRADAS”, na coluna “AG”, entregue ao contribuinte (fl. 16), discriminam os itens objetos da exação, cujos créditos foram apropriados pelo sujeito passivo na EFD e, em seguida, transferidos para as empresas consorciadas, o que se torna desnecessária a pretensa diligência/perícia para análise.

Inerente a alegação da prejudicial de mérito de decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, de que a própria SEFAZ evidenciou que os créditos transferidos para a GEOPARK BRASIL, partes são relativos aos anos de 2014 a 2016 e estavam alcançados pela decadência à época da autuação, *também rejeito*, pois os créditos que são objeto da ação fiscal, efetivamente, foram lançados para apuração do ICMS a partir do período de janeiro de 2018, conforme “*DEMONSTRATIVO DOS VALORES LANÇADOS A CRÉDITO NA APURAÇÃO DO ICMS NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2018 A DEZEMBRO DE 2019*” (Anexo 1 CR ICMS lançados Apuração do ICMS). Em consequência, quando da ciência do Auto de Infração pelo sujeito passivo, em 22.12.2021 (fls. 16 e 105), não havia decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário.

Quanto às razões de mérito, verifica-se que a acusação é de “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento*”.

O apelante diz que o crédito fiscal a ser utilizado pelas empresas consorciadas está condicionado ao cumprimento de exigência quanto à transferência do mesmo mediante emissão de notas fiscais autorizadas pelo fisco, respeitando-se o percentual de participação de cada membro do consórcio.

Porém, a exação não decorreu devido a emissão de nota fiscal de transferência do estabelecimento, sob Inscrição Estadual nº 68.079.716, para as empresas do Consórcio BCAM 40 – Campo Manati, como prevê exatamente o Regime Especial contido no Parecer DITRI/GETRIB nº 34.938/2016, mas, sim, em razão de que parte dos créditos fiscais de ICMS que foram apropriados na EFD do estabelecimento autuado são indevidos, por se configurarem como material para uso ou consumo, como veremos.

Registre-se que, para haver transferência proporcionais dos créditos fiscais aos consorciados, inexoravelmente, tem de haver creditamento pelo **responsável tributário** junto ao Estado da Bahia que, segundo atribuição do referido Parecer é, nos termos do Regime Especial, o estabelecimento autuado, denominado de “BCAM-40 – CNPJ nº 33.000.167/0068-19 e Inscrição Estadual nº 068.079.716”.

Da análise dos autos, especialmente da coluna “AG” do “Anexo 2 Entradas (...) IE 68079716”, intitulado “DEMONSTRATIVO DAS NOTAS DE ENTRADAS COM CFOPS 1551 e 2551 ...”, arquivo ínsito em mídia eletrônica (CD) à fl. 14 dos autos (cópia entregue ao autuado – fl. 16), verifica-se que a exigência da glosa do crédito indevido decorre das aquisições de materiais para uso e consumo, a exemplo de: *anéis diversos; arruelas diversas; assento p/ válv contra Fischer; atuador pneum rotativo; base p/ turbo gás; bateria p/ turbo gás; bomba dosadora, buchas diversas; bujão p/ tubo hex; cabo montado p/ turb gás; cadeira Class giratória; calço junta p/ válv; capacitor potência; cartucho específico de bomba; chave espec p/ válv; cj junta/anel p/ atuador pneum; cj plug-haste p/ válv; CLP modular; colmeia do intercooler / motor CUMMINS; colmeia radiador p/ motor MWM; compressor hermético, cone de vedação; cj p/manut p/ atuador pneum; cj inst / manut; diafragma p/ atuador / válv; elemento filtrante p/ turbo; flange cego / encaixe; gaxeta p /valv; haste p/ válv; inserto p/ valv; joelho 90 gr; jg juntas e gaxetas; junt circ p/ flang; junta anel oval; junta espec p/ atuador e p/ valv; junta perm; kit vedação; kit manut p/ válv; kit reparo diversos; mancal espec p/ válv; manômetro; mola específica da bomba BUSCH; niple c/ red; palheta espec bomba; parafuso estojo diversos; pino p/ valv; placa orifício; plug p/ válv; retentor p/ válv; rolamentos diversos; sede p/ válv; tê; tubo e válv diversas.*

Registre-se que os dados constantes do aludido demonstrativo (Anexo 2) foram obtidos através do Registro C170 da EFD, enviada pelo contribuinte à SEFAZ e a partir de janeiro de 2018 (linha 16).

O sujeito passivo alega tratar-se de bens do ativo permanente vinculados à atividade fim da Petrobrás, com direito de crédito, nos termos do art. 155, II, § 2º, I da Constituição Federal e arts. 19 e 20 da LC 87/96, eis que as aludidas mercadorias são imprescindíveis para a consecução das finalidades da atividade industrial desenvolvida pelo contribuinte.

Contudo, o exame de tais itens revela que se constituem bens de uso e consumo, pois tratam-se

de sobressalentes, peças reposição e ferramentais utilizados em conexão com equipamentos principais do maquinário fabril do estabelecimento.

Registre-se que o ativo imobilizado é integrado por aqueles bens destinados à manutenção da atividade da companhia, o que significa 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, sem qualquer autonomia. Consequentemente, os itens consumidos em tal atividade não podem ser tratados como bens do ativo imobilizado.

Portanto, indubitavelmente, tais itens não se enquadram 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 de jogos de juntas, parafusos e kit reparo p/ válvula. Suas aquisições não representam uma agregação de valor ao patrimônio social imobilizado para consecução das atividades do recorrente.

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

O tratamento contábil deve ser o de material de uso ou consumo, sendo vedado o aproveitamento do crédito fiscal a elas correspondentes, conforme jurisprudência deste Conselho de Fazenda, Acórdãos CJF nºs: 0323-11/13, 0301-12/18; 0287-11/20-VD, 0370-11/20-VD, 0079-12-21-VD, 0142-12/22-VD e 0349-12/21-VD, sobre a mesma matéria.

Diante de tais considerações, rejeito as preliminares de nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade passiva, da Decisão recorrida e da prejudicial de mérito de decadência. No mérito, concluo que as razões recursais são incapazes à reforma do Acórdão recorrido.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Em que pese a usual e costumeira perspicácia do relator na prolação de seus votos, peço-lhe vênha para discordar, *in casu*, da fundamentação trazida em seu correlato voto, para Negar Provimento ao presente Recurso Voluntário.

Isto porque, conforme já venho me manifestando em processos semelhantes, volto a mencionar que 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, para 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 podem ser atribuídas 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, peças de reposição e ferramentas. 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.

Ocorre que não obstante os critérios acima expostos, é de se concluir que no presente Recurso Voluntário a postura da recorrente não foi proativa, na medida em que não se desincumbiu do ônus probante que lhe é atribuído junto ao Processo Administrativo Fiscal.

É certo afirmar que os argumentos de defesa trazidos aos autos, sinalizam para fortes indícios para a verossimilhança nas alegações recursais.

Isto porque a recorrente explica que a escrituração contábil feita em observância aos critérios do custo de aquisição, cujo valor é lançado em contas do “Grupo 4”, inclusive na “40 – Transitórios”, e posteriormente alocadas para as contas de Ativo, de Passivo ou de Patrimônio Líquido por meio de liquidação, que consideram o conjunto da classe de custo e o objeto de custo.

Apesar da explicação lógica dada pela recorrente quanto aos lançamentos em conta transitória contábil, não há nos autos provas incontroversas que os referidos bens lançados em conta transitória, de fato, cumpriam com os requisitos estabelecidos pela nossa norma legal quanto à definição de um Ativo Imobilizado.

Do quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Este é o voto.

#### **VOTO DISCORDANTE**

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. 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, peças de reposição e ferramentas. 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. Assim, conforme lista de produtos trazida no voto do ilustríssimo Relator, faço exclusão apenas do produto *cadeira Class giratória*.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269139.0003/21-5**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 470.674,79**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO\* - Conselheiros(as): Fernando Antonio Brito de Araújo, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas\*, Marcelo Mattedi e Silva, Henrique Silva de Oliveira\* e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de novembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO EM SEPARADO\*

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - VOTO DISCORDANTE

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS