

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 269200.0012/20-4
<b>RECORRENTE</b>	- PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3 <sup>a</sup> JJF n° 0070-03/21-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT NORTE / IFEP
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 18/07/2023

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0176-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO. Operações não passíveis de creditamento. Indevido o lançamento dos créditos fiscais no livro CIAP, destinado ao controle dos ativos fixos e a posterior compensação na conta corrente do imposto. É vedado o crédito fiscal nas entradas de materiais como: peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas do estabelecimento. Acolhido o resultado da diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3<sup>a</sup> JJF N° 0070-03/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 28/09/2020, para exigir ICMS no valor histórico de R\$7.112.785,81, em razão de uma única infração, descrita da forma a seguir.

*Infração 01. 01.02.01. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a mercadoria adquirida para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2017.*

A 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 19/05/2021 (fls. 95 a 101) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### “VOTO

*Embora o defensor não tenha alegado objetivamente, qualquer vício de forma no presente Auto de Infração que resultasse em sua nulidade, compulsando os elementos que compõem este processo, observo que se verifica, no próprio corpo do auto de infração, a descrição detalhada dos motivos que resultaram em sua lavratura. A descrição dos fatos, o enquadramento legal e os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração permitem o conhecimento da acusação imputada e do débito tributário lançado, possibilitando assim, o pleno exercício do direito de defesa. O fato descrito no Auto de Infração está materialmente comprovado no demonstrativo e CD acostados aos autos, que deixa claro, as mercadorias sobre as quais, o Autuado teria se apropriado do crédito fiscal destacado nas notas fiscais, no registro CIAP, como se fossem mercadorias do Ativo Permanente.*

*Constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei n° 7.014/96 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, inociorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.*

*Quanto à solicitação de perícia técnica, denego, por entender ser desnecessária a remessa dos autos com este objetivo, visto que a matéria de ordem fática quanto à aferição dos bens na atividade operacional da empresa foi esclarecida e confirmada pelo Autuante. Ademais, entendo que os elementos presentes no auto de infração são suficientes para o deslinde da questão, pois se trata de fato vinculado à escrituração comercial contábil e fiscal ou a documentos que estão na posse do autuado, cuja prova poderia ter sido acostada aos autos. É de responsabilidade do Autuado, a apresentação dos documentos necessários para comprovação das alegações expostas, visto que teve a oportunidade de apresentar qualquer documento quando da apresentação de sua impugnação.*

*Dessa forma, os elementos acostados aos autos são suficientes para a formação do convencimento por parte dos Julgadores, para a decisão da lide. Indefiro, portanto, o pedido de perícia técnica, com fulcro no art. 147, II do*

*Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.*

No mérito, conforme a descrição dos fatos, o autuado foi acusado de utilização indevida de créditos fiscais de ICMS, referente a mercadoria adquirida para integrar o ativo permanente do estabelecimento.

O defensor alegou que a autuação se encontra contaminada por diversos equívocos, com fundamento nos quais, houve o lançamento de tributo indevido e deveria ser julgada improcedente. Sustentou que o procedimento da empresa com relação ao direito ao crédito de ICMS decorrente da entrada de bens para composição do ativo imobilizado, atende as 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.

Em sede de informação fiscal, o Autuante esclareceu que fazem parte do levantamento fiscal quatro grupos de materiais, que quando das aquisições, o defensor alegou que utilizou dos créditos fiscais nas entradas, conforme destacado na descrição dos fatos da infração, e que são: 1) peças de reposição; 2) ativo não destinado diretamente à produção de energia elétrica, atividade fim do estabelecimento da autuada; 3) falta de comprovação da natureza do bem, ou seja, a autuada não discriminou sua finalidade dentro da instalação industrial; e 4) falta de comprovação da origem dos créditos constantes do registro de controle do crédito do ativo permanente anterior ao exercício de 2016.

Compulsando os autos, especialmente a defesa, verifico que o defensor alegou que não contestou objetivamente qualquer desses grupos elencados pela fiscalização. Centrou sua defesa sustentando de forma genérica, que os materiais, alvo da autuação, possuem natureza de ativo imobilizado, visto que aumentariam a vida útil dos equipamentos a que se incorporaram, não trazendo a luz deste processo, qualquer prova que corrobore esta alegação.

Importante registrar, que o sujeito passivo tem direito a se creditar dos valores referentes a entradas de bens destinados ao seu ativo imobilizado, respeitando as regras definidas no art. 20, § 5º, inciso I da LC nº 87/1996. Entretanto, nestes casos, necessário se faz que o contribuinte comprove através das notas fiscais e respectiva escrituração fisco-contábil, o real destino de tais mercadorias.

Observo que embora a legislação fiscal estadual não contemple regra específica a respeito da matéria, os conceitos trazidos pela Ciência Contábil, classifica como elementos do custo de um item do ativo imobilizado, quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local em condição necessária para o mesmo ser capaz de funcionar na forma pretendida pela administração, além dos componentes de desmontagem e remoção do item e de restauração e montagem do local (sítio) no qual este está localizado.

A lei nº 6.404/76, no art. 179, item IV, conceitua como contas a serem classificadas no Ativo Imobilizado, os direitos que tenham por objetivo bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

Desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade. Portanto, o Ativo imobilizado é o item tangível que: a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; b) se espera utilizar por mais de um período.

Sendo assim, classificam-se como material permanente do ponto de vista da Ciência Contábil, bens que são utilizados para compor o maquinário de seu parque fabril, com a finalidade de ampliá-lo, modernizá-lo ou prolongar a vida útil de determinadas máquinas e equipamentos.

Observo que na situação presente, o próprio defensor, em sua impugnação, declara que a autuação recaiu sobre materiais, como: peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas.

Neste contexto, as peças de reposição, quando não destinadas a ampliar a vida útil do ativo ao qual irão se agregar, em mais de um ano, são consideradas materiais de uso/consumo e em conformidade com a legislação de regência, não dão direito a crédito.

Ressalte-se também, que não podem ser classificados como ativo fixo, por não possuírem as características inerentes àquele grupo de bens, tratando-se, na realidade, de materiais de uso e consumo do estabelecimento que se desgastam com o tempo, mas não tão rápido o bastante para serem considerados produtos intermediários, nem tão lento o bastante, para serem classificados como ativo fixo. Assim, é inadmissível o uso do crédito fiscal relativo a tais entradas. Possibilitar o direito ao crédito nas aquisições destes materiais seria afrontar a vedação legal, a despeito da utilidade para o desenvolvimento da atividade econômica do defensor.

Reitero, mais uma vez, que a natureza do grupo de produtos listados no Auto de Infração e citado pelo Autuado na sua defesa, é de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos. O posicionamento pacificado neste Conselho de Fazenda, é de que as partes e peças de reposição e ferramentais, destinados à manutenção periódica das máquinas e equipamentos do setor fabril, é no sentido de que os mesmos, não se classificam como bens do ativo, mas sim, como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento.

Para corroborar esse entendimento, vale transcrever trecho do Parecer nº 22886/2013 da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (DITRI):

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

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

*Sendo assim, caberia ao Autuado apontar e comprovar, através de documentos fiscais e registro em sua contabilidade, que os materiais adquiridos e relacionados pelo Autuante foram escriturados em conta do imobilizado, e repercutiu incrementando a vida útil dos bens do ativo principal objeto da reposição das peças, tendo havido a correspondente ampliação no prazo de amortização dos bens em questão.*

*Saliente ainda, que a jurisprudência deste CONSEF é pacífica sobre o entendimento exposto. Os Acórdãos JJF nº 0115-05/16 e 0013-02/16, todos originários do CONSEF, dão essa interpretação, ao tratarem da classificação de partes e peças de reposição como materiais de uso e consumo.*

*Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos qualquer fato ou prova que tivesse o condão de modificar ou descharacterizar o presente lançamento de ofício.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, nos termos apurados pelo Autuante.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 111 a 129 (verso), mediante o qual aduz o seguinte.

Preliminarmente, alega nulidade da decisão de 1ª Instância por ausência de determinação de realização de perícia, dada a complexidade da matéria em exame. Argumenta que o Acórdão ora impugnado reconhece a necessidade de ser demonstrado “o real destino de tais mercadorias”, o que obviamente seria alcançado mediante realização da perícia, mas foi a mesma denegada.

Além disso, frisa que para que se instaure um procedimento apto a gerar título líquido, certo e exigível, o Auto de Infração é lacônico, incerto e subjetivo, e por certo acarretará reconhecimento judicial de nulidade do título por ausência de liquidez. Transcreve julgado do STJ em apoio aos seus argumentos. Sustenta que, da ausência de liquidez e certeza, defluem evidentes violações aos princípios do contraditório e da ampla defesa, já que impossibilitado o conhecimento exato, pelo contribuinte, da forma e dos critérios utilizados para se aferir o valor que lhe é exigido.

Afirma restar claro que a não realização da prova requerida importará em grave dano à empresa autuada, uma vez que a SEFAZ-BA pretende se creditar de valor a que não faz jus. A não realização da perícia, na medida em que a mesma não foi realizada, mediante exame técnico-contábil, claramente trouxe prejuízos à Autuada, que assim deixa de ver reconhecida a correção de seu próprio Demonstrativo, em contraposição àquele confeccionado pelos agentes da própria SEFAZ/BA.

Discorre acerca dos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, também, no âmbito administrativo, transcrevendo as doutrinas de Hugo de Brito Machado, Ana Paula de Oliveira Adriano, Paulo de Barros Carvalho, Alexandre Ferreira e Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas.

Argumenta que a perícia e/ou diligência é imprescindível para o deslinde da questão sob apreciação administrativa (processo fiscal), com fins, inclusive, de demonstrar que a SEFAZ/BA está comprometida com os princípios da justiça e da verdade, respeitando o contraditório não apenas formal, mas também material e garantindo a ampla defesa. Ressalta que a realização da perícia pugnada deve ser efetivada através do exame de todas as Notas Fiscais emitidas pela PETROBRÁS, com fito de serem esclarecidas e aferir devidamente a classificação dos bens sob análise, inexistindo qualquer interesse em omitir quaisquer informações relativas às Notas Fiscais emitidas e que constam do Auto de Infração.

Afirma pretender demonstrar que não há razão alguma na autuação, injustamente sofrida, levada a cabo pelo Fisco Estadual, e comprovar com efetividade o direito da Recorrente, identificando nas referenciadas Notas Fiscais emitidas pela empresa os bens e as operações, o que representa elemento de fulcral importância para a real compreensão da relação ora analisada.

Explica que, em que pese ser este um ônus do Fisco, mas em respeito ao princípio da verdade material inafastável no âmbito do PAF, a ora autuada já resguarda o seu direito fundamental de juntar a posteriori mais outros documentos que representam e comprovam os argumentos defensivos ora apresentados, renovando, neste toar, o requerimento de realização de perícia, com fins de correta subsunção legal da situação fática apresentada.

Deste modo, considerando que a perícia propugnada não foi efetiva e materialmente realizada, atentando consequentemente contra a segurança jurídica e mesmo contra a boa-fé do Contribuinte, bem assim considerando que a manutenção da exação conforme consta do Auto de Infração implicará verdadeiro enriquecimento sem causa por parte do Estado da Bahia, requer a este Conselho que declare a nulidade da Decisão ora recorrida, por ofensas às garantias constitucionais, sendo determinado o retorno dos presentes autos à 1ª Instância Administrativa, para efetiva realização da perícia requerida.

No mérito, destaca que a atividade-fim da PETROBRÁS está intrinsecamente atrelada ao que está disposto na lei, sendo patente que, no âmbito da indústria do petróleo, inúmeras atividades são gregárias ao processo industrial encontrando fundamento de validade nas definições constantes da Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo), da qual transcreve os vários artigos.

Explica que, desde a sua origem, há aproximadamente 70 anos, a atividade-fim da PETROBRÁS envolve a exploração - o que abrange inexoravelmente as etapas de perfuração, lavra, pesquisa, cimentação, etc. - e produção de petróleo e gás. Assim, considerando o fato de que a Lei Complementar, vigente há mais de 25 anos, estabelece ser direito do Contribuinte utilizar-se de créditos de ICMS vinculados à aquisição de bens e mercadorias a serem utilizadas na atividade fim do estabelecimento (art. 20 e 21, da referenciada Lei), conclui restar clara e inexoravelmente demonstrada a legitimidade dos créditos aproveitados pela PETROBRAS, no caso concreto, onde todos os bens que constam do rol da autuação são efetivamente utilizados na atividade fim da Autuada. E, neste contexto, destaca que tais aquisições não se referem à exceção do art. 20, § 1º da LC 87, na medida em que foram, de fato, utilizados na atividade fim da PETROBRÁS (que advém da Lei nº 9.478/97, como já visto).

Alega que os bens autuados são, em verdade, necessários à indústria do petróleo, portanto, não podem ser considerados alheios à atividade fim do estabelecimento, pois representam etapas indissociáveis do seu processo industrial. Assim, de logo já defende a ausência absoluta de base jurídica que aproveite o Auto de Infração ora combatido, principalmente quando a norma vincula o aproveitamento de créditos legalmente constituídos unicamente à sua vinculação à atividade fim do estabelecimento, devendo o Auto de Infração lavrado ser julgado improcedente, com a consequente determinação de seu arquivamento.

Ademais, alega que o Auto de Infração fere o art. 2º, da Lei das S/A (Lei 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. Neste contexto, registra o princípio tributário da estrita legalidade, na melhor forma disposta no art. 5º, II, e 150, I, ambos da Constituição Federal de 1988, este último tratando com especificidade as exações tributárias. Transcreve a doutrina de Roque Carrazza em apoio à sua tese.

Quanto ao conceito de ativo permanente, ensina tratar-se de bens vinculados à atividade fim da PETROBRAS, garantindo-lhe o direito de crédito, nos termos do art. 155, inciso II, § 2º, I da Constituição Federal de 1988. Explica que classificou as aludidas mercadorias como ativo permanente, pois é isso que elas são, na medida em que estão atreladas à atividade-fim desta

Empresa, imprescindíveis para a consecução das finalidades da atividade industrial desenvolvida por esta Contribuinte. Esclarece também que os bens constantes das notas fiscais auditadas, além de fazerem parte do ativo imobilizado da Petrobras, são todos afeitos à atividade do estabelecimento, de modo que pretender, como faz o Fisco de maneira simples, que tais bens não gerem o direito ao respectivo crédito do ICMS é afrontar a norma constante na Lei Kandir, que expressamente autoriza tal procedimento, e, com muito mais robustez, o tratamento constitucional dado à matéria pelo art. 155, II, § 2º, I da CF/1988, com o complemento dos arts. 19 e 20 da LC 87/1996, rompendo a não cumulatividade. Nesse sentido, transcreve a doutrina de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, além de Sacha Calmon Navarro Coelho.

Ressalta que o entendimento exposto no Auto de Infração se revela como sendo exatamente o oposto da jurisprudência pacífica e consolidada, pelo que se refuta tal compreensão, de modo que, tanto quanto sejam analisados cada caso concreto, cada item e cada situação - como há de ser demonstrado através de perícia a ser realizada, já requerida e denegada -, para observar que os bens são inerentes ao processo produtivo da PETROBRÁS e à consecução do objeto social (leia-se, da atividade-fim) desta Companhia, com o seu respectivo crédito tributário.

Discorre acerca do princípio constitucional da não cumulatividade, colacionando as doutrinas de Rubens Miranda de Carvalho, José Eduardo Soares de Melo, Roque Carrazza, Marco Aurélio Greco e Aroldo Gomes Mattos.

Aduz, por fim, que é compreensão reiterada e pacífica da jurisprudência que, ao contrário do que está disposto no Auto de Infração, a partir da vigência da LC 87/96, os bens classificados como ativo e 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, abrangendo a integralidade de aquisições, e correlatos custos e despesas, tidas como necessárias e essenciais à atividade empresarial, sem os quais ela não conseguirá se desenvolver ou ser desempenhada adequadamente, lembrando que o aproveitamento dos créditos é direito subjetivo do contribuinte (art. 155, II, § 2º, I da CF/1988, c/c arts. 19 e 20 da LC 87/1996). Ou seja, a autuação sofrida exorbita os estreitos limites da legalidade, visto que a norma constitucional não contém essa restrição, que tampouco aparece no sentido pretendido pelo Auto de Infração *sub oculi* nem mesmo no art. 20, § 1º da LC 87/96, eis que jamais se pode considerar como alheios às atividades de exploração, desenvolvimento e produção na indústria de petróleo e gás, produtos e bens que estão diretamente atinentes às atividades desenvolvidas pela PETROBRAS, na forma da lei.

Registra que o Acórdão prolatado no Agravo em Recurso Especial Nº 142.263 - MG (2012/0021774-3), pelo STJ, publicado no dia 26.02.2013, por unanimidade, fez prevalecer o entendimento já consolidado no C. STJ, no sentido de que a LC 87/96 ampliou a possibilidade de creditamento, não mais valendo o entendimento que existia em consonância com o antigo e ultrapassado Convênio ICMS nº 66/1988, como ainda quer fazer prevalecer o Agente Fiscal. Transcreve o julgado citado em apoio aos seus argumentos.

Argumenta que os créditos de ICMS tomados pela Recorrente, no que se refere aos bens utilizados na consecução da sua atividade fim, não apenas possuem fiel embasamento constitucional e legal, mas também na própria legislação local (RICMS/BA), devendo a sua escorreita compreensão e observação serem necessárias para o deslinde do caso concreto. Transcreve dispositivos regulamentares em apoio ao seu ponto de vista.

Por fim, tece considerações contábeis, ensinando 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 possuem características físicas e classificação contábil correspondente ao ativo imobilizado. Nesse contexto, explica que os registros no Livro CIAP seguem o art. 20, § 5º da LC nº 87/1996, que regulamenta a apropriação e utilização dos créditos fiscais do ICMS cobrado nas operações anteriores com bens destinados ao

ativo imobilizado, a partir do registro da Nota Fiscal de entrada da mercadoria.

Explica, assim, que, por determinação legal, adquire e registra no Livro CIAP os bens que possuem a natureza de ativo imobilizado, conforme definição prevista nas normas contábeis, em especial no Pronunciamento Técnico nº 27 – Ativo Imobilizado, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio da Resolução nº 1.055/05, cuja definição assim reproduz.

*“6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:*

[...]

*Ativo imobilizado é o item tangível que:*

*(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e*

*(b) se espera utilizar por mais de um período.*

*Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens”.*

Explica que, consequentemente, no Livro CIAP dos exercícios fiscalizados, identificam-se bens destinados ao ativo imobilizado, cujas aquisições ocorreram em período em que os créditos fiscais deles originados são apropriados, a partir da entrada no estabelecimento, pelos 48 meses subsequentes (art. 20, § 5º, inciso I da LC nº 87/1996), destacando 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 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; e b) o bem não seja alheio à atividade fim do contribuinte”*.

Assim, conclui que 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 (com diversos precedentes do STJ, julgados posteriores 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).

Conclui, assim, que, 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 teor transcreve.

Alega que o cotejo entre os itens descaracterizados pela Fiscalização e as disposições legais sobre a matéria são suficientes para infirmar a validade do auto, já que as mercadorias ali relacionadas se enquadram no conceito de ativo imobilizado, porque são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços e, concomitantemente, cujo uso ocorre por período superior a um ano (NBC T 19.1, item “6”). Enfim, são sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, que ocorrem em intervalos superiores a um ano. Consequentemente, nos termos da NBC T 19.1, itens “7” e “8”, entende ser correto contabilizá-las no ativo imobilizado, cuja aquisição permite ao 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.

Arremata a sua peça recursal, asseverando que não há justa causa para que seja esta Companhia posta nesta situação, já que não cometeu qualquer ilícito, tendo agido segundo a legislação posta, considerada em sua sistematicidade, não gerando qualquer prejuízo para o Estado da Bahia. Por todos estes elementos e aqueles já copiosamente demonstrados com a defesa e outras

manifestações interpostas, que restaram não respondidos, deve ser afastada a exação ora pretendida, com todos os seus consectários, sendo decidida por este D. Conselho pela improcedência do Auto sob comento.

Assim, por tudo que foi exposto, requer seja preliminarmente reconhecida a nulidade referenciada, e acaso ultrapassada esta prefacial, adentrando-se no mérito, seja, enfim, o Auto de Infração em tela julgado improcedente, determinando-se seu consequente arquivamento, segundo as razões ora asseveradas, ante a ausência de tipicidade da conduta, e ainda por falta de supedâneo quer fático quer jurídico para a Autuação.

Termos em que pede deferimento.

Pautado para julgamento na sessão do dia 18/10/2021, presente o autuante, após debates e questionamentos acerca da metodologia utilizada na ação fiscal, foi esclarecido que o Sujeito Passivo foi regularmente auditado, ao longo dos últimos exercícios, bem como que um dos motivos da autuação foi a falta de comprovação da origem do saldo escriturado no Livro CIAP, com data anterior a janeiro de 2015.

Assim, considerando que o art. 232 do RICMS/12 desobriga o Sujeito Passivo de manter documentos fiscais relativos a aquisições anteriores a cinco anos e que a Petrobrás foi regularmente fiscalizada nesse período pregresso, esta 1<sup>a</sup> CJF deliberou por converter o feito em diligência, ao Autuante, com vistas a que adotasse as seguintes providências: *“1) Naquilo que se refere ao saldo do Livro CIAP, anterior a janeiro de 2015, pede-se que se adote como válido o saldo legitimado pelas últimas auditorias fiscais, acolhendo-se o creditamento no montante de 1/48 sobre os valores já auditados e não glosados, independentemente de nova apresentação de documentos; 2) Quanto à função exercida por cada um dos bens objeto de glosa, pede-se que a Petrobrás seja intimada a apresentar relatório descritivo (que alega possuir), com o detalhamento do uso de cada item que defende enquadrar-se no conceito de ativo imobilizado, concedendo-lhe um prazo de vinte dias; 3) Após o atendimento da intimação, pede-se examinar o relatório entregue com vistas a avaliar se possui o condão de elidir, ainda que parcialmente, a presente autuação; 4) Por fim, pede-se que seja elaborado novo demonstrativo de débito, considerando a reavaliação feita e o saldo legitimado do Livro CIAP, solicitada no item ‘1’ acima”.*

Às folhas 147/149, foi cumprida a diligência solicitada, tendo o diligente prestado as seguintes informações.

Explica que a resposta oferecida pela empresa Recorrente (em atendimento à intimação expedida) reafirma os termos expostos em sua peça defensiva, não infirmando a autuação, uma vez que corrobora o entendimento de que as operações objeto da autuação correspondem a aquisições de materiais destinados ao uso/consumo do estabelecimento, já que restou incontrovertido que se trata de peças de reposição para substituição de outras por desgaste normal pelo uso.

Quanto ao contido no item “1” da solicitação de diligência, explica que foi verificado que os valores de ICMS reconhecidos como utilizáveis pela autuada, nas suas operações de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, na proporção de 1/48 do imposto destacado nos documentos fiscais de entrada, foram apurados no Auto de Infração nº 269200.0001-18-0.

Com base no que se encontra lá consignado, foi elaborado o demonstrativo “ANEXO\_03\_Crédito\_CIAP\_Reconhecido\_AI\_269200.0001-18-0\_após\_dilig.xls”, no qual foram apurados os valores de crédito de ICMS oriundos das aquisições de ativo imobilizado, ocorridas no período anterior a janeiro de 2015.

Apresenta novo demonstrativo de débito à folha 149, reduzindo os valores lançados.

Às folhas 170/172, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, tecendo as considerações que seguem. Inicialmente, rememora e reitera que a linha defensiva da Companhia se baseia, precipuamente, no fato de que esta adimpliu suas obrigações legais que constam da legislação atinente, em especial no que se refere à Constituição Federal de 1988 e à Lei Complementar nº 87/1996, e ao próprio RICMS/BA, que conjuntamente regram a tomada de créditos de ICMS.

Destaca que foi enviado à Companhia o resultado da diligência empreendida por ilustre Auditor Fiscal, que lhe foi solicitada pela 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, onde se corrobora a compreensão fiscal que ensejou a lavratura do Auto de Infração em testilha no sentido de equivocadamente considerar que as mercadorias adquiridas pela Companhia são materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento e que por isso não lhe asseguram o direito ao crédito fiscal de ICMS respectivo. Além disso, da diligência fiscal resultou a elaboração de um novo demonstrativo do auto de infração, para os fins de impingir redução no valor cobrado, em razão do reconhecimento de que o crédito fiscal decorrente da aquisição de determinadas mercadorias já fora anteriormente admitido por este próprio CONSEF quando do julgamento do Auto de Infração nº 269200.0001/18-0 correlato à aquisição de ativo imobilizado, ocorrida no período entre 01/01/2011 e 31/12/2014 e que o período de apropriação do crédito em 1/48 avança também sobre o período de 01/01/2015 a 30/11/2017.

Pontua que a Companhia até coaduna com a redução do valor da cobrança resultante da aludida diligência em função de se ter levado em consideração que o direito ao creditamento fiscal na aquisição de determinadas mercadorias já chegou a ser reconhecido anteriormente pelo CONSEF. Contudo, insiste em sua defesa e a reitera integralmente em relação à cobrança remanescente, pois, ao contrário do que está disposto no Auto de Infração, a partir da vigência da LC 87/96, os bens classificados como ativo e 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.

Tem, portanto, por evidente que tais mercadorias integram sim o processo produtivo da autuada, de modo que a apropriação do crédito fiscal, no particular, possui fundamento legal, como bem demonstrado pela defesa, valendo o destaque do Acórdão prolatado no Agravo em Recurso Especial nº 142.263 - MG (2012/0021774-3), pelo STJ, cujo teor transcreve.

Com essas premissas, tem que os créditos de ICMS tomados pela PETROBRÁS no que se refere aos bens utilizados na consecução da sua atividade fim, não apenas possui fiel embasamento constitucional e legal acima indicados, mas também na própria legislação local, sendo a sua escorreita compreensão e observação necessárias para o deslinde do caso concreto.

Além disso, renova o requerimento para que seja elaborada detida perícia para demonstrar a essencialidade das mercadorias correlatas no processo produtivo da Companhia, bem como para se comprovar que se trata mesmo de bens que compõem o ativo imobilizado da PETROBRÁS. Além disso, a perícia requerida também servirá para responder aos quesitos já apresentados na Defesa Administrativa. É que casos deste jaez encontram solução definitiva nos arts. 123, § 3º, 145, caput, e 150, II do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/1999), que autorizam a Contribuinte a requerer a perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos e, ao final, o mérito da demanda.

Ante o exposto, reitera integralmente as suas manifestações e defesa já apresentadas aos autos do presente processo administrativo fiscal, coadunando com a redução do valor da cobrança resultante da aludida diligência em função de se ter levado em consideração que o direito ao creditamento fiscal na aquisição de determinadas mercadorias já chegou a ser reconhecido anteriormente pelo CONSEF, mantendo sua oposição à cobrança remanescente requerendo seja o Auto de Infração julgado integralmente improcedente, pois inexiste violação da legislação tributária, não tendo ocorrido a infração imputada, pois houve o aproveitamento de forma legítima do crédito fiscal de ICMS, na forma da legislação tributária.

Por fim, reitera o seu requerimento de produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de perícia contábil e técnica, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos quando for deferida a respectiva perícia, para que sejam respondidos os quesitos formulados no âmbito da defesa administrativa, ora renovados.

Considerando a necessidade de avaliar a forma como o Sujeito Passivo contabilizou a aquisição das mercadorias objeto do presente lançamento, esta 1<sup>a</sup> CJF deliberou, em busca da verdade material, por converter o presente PAF em diligência, com vistas a que auditor estranho ao feito adote as seguintes providências:

1. *Intimar o Sujeito Passivo, concedendo-lhe um prazo de sessenta dias, para apresentar prova do registro dos bens autuados na sua escrita contábil, na conta do “ATIVO IMOBILIZADO”, identificando o livro, a folha e o registro de cada um dos bens objeto da presente autuação;*

Às folhas 179, foi emitido o Parecer ASTEC nº 010/2023, oportunidade em que o diligente informa ter intimado o Sujeito Passivo e reproduz a resposta dada pela empresa, cujo conteúdo coincide com as suas duas últimas manifestações.

Pautado para julgamento na sessão do dia 20/06, presente o representante do Sujeito Passivo, Dr. José Marcondes Sérvelo, OAB-SE nº 3817.

## VOTO

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, ao fundamento de que houve cerceamento do direito de defesa, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como seu auxiliar.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a”, do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido.

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

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

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a ideia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos* (grifo acrescido);  
...”

Assim, entendo que a Junta fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto à alegação de nulidade ao fundamento de que os autuantes não provaram a destinação dos bens, penso que tal questão tem relação direta com o mérito do presente julgamento e como tal será tratada, no momento adequado de apreciação das provas.

Rejeito, assim, a arguição de nulidade processual suscitada.

Quanto à alegação de que o Auto de Infração é lacônico, incerto e subjetivo também não merece prosperar, pois a autoridade acresceu outros elementos à descrição do tipo infracional, explicitando, à folha 02, os motivos da glosa dos créditos, de forma minuciosa, oportunidade em que enquadrou os itens autuados em quatro categorias distintas, quais sejam: “1) peça de reposição do ativo já em uso, sem elevação da vida útil do bem; 2) ativo não utilizado para geração de energia elétrica (atividade fim do estabelecimento; 3) bens sem comprovação da sua natureza, sem participação na atividade fim do estabelecimento; e 4) créditos lançados sem comprovação da origem”.

Assim, rejeito a alegação de nulidade suscitada.

Quanto à solicitação de diligência, tal pleito foi atendido com a conversão do PAF ao autuante que refez o demonstrativo de débito e reduziu o valor lançado, conforme será mencionado adiante, sendo desnecessária nova providência nesse mesmo sentido.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a mercadoria adquirida para integrar o ativo permanente do estabelecimento, ...*”. Consta que o Contribuinte se apropriou de créditos relativos a: “*1) peças de reposição do ativo já em uso, sem elevação da vida útil do bem; 2) ativo não utilizado para geração de energia elétrica (atividade fim do estabelecimento; 3) bens sem comprovação da sua natureza e sem participação na atividade fim do estabelecimento; e 4) créditos lançados sem comprovação da origem*”.

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

O exame do demonstrativo de débito, acostado às folhas 14/322, revela que os créditos glosados se relacionam a “válvulas”, “rolamento”, “filtro”, “cabo”, “junta”, “anel”, “porca”, “anilha”, “bateria”, “bico”, “big bag”, “caixa passagem”, “chapa”, “conector”, “diafragma”, “disjuntor”, “escova”, “grampo”, “luminária”, “luva”, “mangueira”, “pino”, “placa”, “relé”, “tubo” e muitos outros itens cujo consumo ocorre periodicamente por força das atividades de manutenção desenvolvidas pela empresa.

A própria Recorrente admite que tais itens são utilizados como peças de reposição, nas manutenções periódicas realizadas na unidade produtiva, conforme se lê à folha 128, em trecho abaixo reproduzido.

*“... 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 (grifo acrescido), nos termos da NBC T 19.1, itens “7” e “8”, entende ser correto contabilizá-las no ativo imobilizado, cuja aquisição permite ao 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.”*

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

É importante destacar que os gastos com manutenção, envolvem “*revisão sistemática e periódica do bem, na qual são feitas limpeza, lubrificação, substituição de peças desgastadas. Normalmente esse tipo de manutenção não está vinculado ao aumento de vida útil do bem, mas é necessário ao seu funcionamento normal, dentro de padrões técnicos de qualidade, normas de segurança etc. Em alguns casos, peças para substituição e materiais necessários para a manutenção são mantidos em almoxarifado, porém é necessário distingui-los dos kits de reposição ou manutenção que acompanham alguns equipamentos por ocasião de sua aquisição, que integram o ativo imobilizado*

(extraído do site <http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil&noticia=32626>).

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

Quanto aos pequenos reparos, são atividades de “*conserto ou substituição de parte ou peças em razão de quebra ou avaria do equipamento, por imperícia ou outro problema técnico qualquer, necessários para que o bem retorne à sua condição normal de funcionamento, o que normalmente*

*não envolve acréscimo da vida útil". (extraído do site*

Como se vê, as mercadorias autuadas não se enquadram, indubitavelmente, como bens do ativo imobilizado, pois seu emprego não gera aumento da vida útil dos bens dos quais fazem parte. Representam, isto sim, itens de despesas, destinados à manutenção de estruturas ou bens da companhia, como é o caso das “arruelas”, “buchas”, “juntas” e etc. Suas aquisições não representam uma agregação de valor ao patrimônio social imobilizado para consecução das atividades da Recorrente.

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

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

Já a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal tem decisão nesse mesmo sentido, conforme Acórdão nº 0301-12/18, aprovado também por decisão não unânime (4x2).

Considerando que a diligência fiscal realizada reduziu o valor lançado para R\$5.967.498,24, acolho o demonstrativo de débito acostado à folha 149, dando PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
jan/15	R\$ 229.331,11
fev/15	R\$ 260.322,46
mar/15	R\$ 262.534,32
abr/15	R\$ 263.113,80
mai/15	R\$ 263.103,78
jun/15	R\$ 261.642,98
jul/15	R\$ 263.089,88
ago/15	R\$ 265.750,71
set/15	R\$ 265.747,95
out/15	R\$ 265.450,63
nov/15	R\$ 262.144,26
dez/15	R\$ 263.404,75
jan/16	R\$ 131.288,46
fev/16	R\$ 83.712,66
mar/16	R\$ 76.988,35
abr/16	R\$ 67.801,64
mai/16	R\$ 68.586,59
jun/16	R\$ 75.687,35
jul/16	R\$ 84.226,78
ago/16	R\$ 92.713,61
set/16	R\$ 97.717,34
out/16	R\$ 98.516,73
nov/16	R\$ 98.490,94
dez/16	R\$ 97.707,52
jan/17	R\$ 97.553,79
fev/17	R\$ 96.124,83
mar/17	R\$ 94.647,95
abr/17	R\$ 95.110,25
mai/17	R\$ 94.815,99
jun/17	R\$ 146.283,03
jul/17	R\$ 170.466,24
ago/17	R\$ 171.211,46
set/17	R\$ 186.822,96
out/17	R\$ 215.114,71
nov/17	R\$ 210.919,17
dez/17	R\$ 189.353,26

<b>TOTAL</b>	<b>R\$</b>	<b>5.967.498,24</b>
--------------	------------	---------------------

### VOTO DIVERGENTE

Em que pese a convicção demonstrada pelo ilustre relator, permito-me do mesmo discordar na apreciação do Auto de Infração em comento.

Processo similar, diferenciando do presente apenas quanto ao período autuado, foi por este conselheiro relatado, referente ao Auto de Infração nº 298929.0002/22-2, de cujo voto me sirvo para justificar a minha divergência, que a seguir transcrevo:

Vislumbro na presente lide o “velho” embate entre o “entendimento” do autuante, acatado pela Junta Julgadora, e o que está identificado na legislação pertinente e na jurisprudência de tribunais superiores sobre o que venha a seu “material de uso e consumo”, “peças de reposição” e “bens do ativo imobilizado”.

Inicialmente, devo situar a atividade da Recorrente para que se possa entender quais materiais, que tiveram os créditos do ICMS glosados, são em realidade bens do seu ativo imobilizado e, por consequência, geram este direito.

O cadastro da Recorrente nos registros da SEFAZ assim se apresenta:

#### Consulta Básica ao Cadastro do ICMS da Bahia

##### Dados da empresa

###### Identificação

**CNPJ:** 33.000.167/0024-06

**Inscrição Estadual:** 065.636.403 NO

**Razão Social:** PETROLEO BRASILEIRO S A  
PETROBRAS

**Nome Fantasia:** PETROBRAS

**Natureza Jurídica:** SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA

**Unidade de Atendimento:** SGF/DIRAT/GERAP/CORAP NORTE

**Unidade de Fiscalização:** IFEP SERVICOS

###### Endereço

**Logradouro:** RODOVIA BA 523

**Número:** -

**Complemento:** KM 3,5

**Bairro/Distrito:** MATARIPE

**CEP:** 43970-000

**Município:** SAO FRANCISCO DO CONDE

**UF:** BA

**Telefone:** (71) 33486805

**E-mail:** ATENDIMENTOFISCO.NNE@PETROBRAS.COM.BR

**Referência:** NA ÁREA DA TERMOBAHIA

**Localização:** ZONA URBANA

##### Informações Complementares

**Data de Inclusão do Contribuinte:** 08/03/2005

###### Atividade Econômica Principal:

3511501 - Geração de energia elétrica

###### Atividade Econômica Secundária

3530100 - Produção e distribuição de vapor, água quente e ar condicionado

8299799 - Outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente

**Unidade:** UNIDADE PRODUTIVA

###### Forma de Atuação

- ESTABELECIMENTO FIXO

**Condição:** NORMAL

**Forma de pagamento:** C/CORRENTE FISCAL

**Situação Cadastral Vigente:** ATIVO

##### Endereço de Correspondência

**Endereço:** RODOVIA BA 523

**Complemento:** KM 3,5

**Referência:**

**Número:** -

**Bairro:** MATARIPE

**CEP:** 43970000

**Município:** SAO FRANCISCO DO CONDE

**UF:** BA

**Informações do Contador**

**Classificação CRC:** Profissional

**CRC:** 28157 -BA **Tipos CRC:** Originario

**Nome:** ANDERSON SILVA SILVEIRA

**Responsável pela organização contábil**

**Classificação CRC:** Profissional

**CRC:**

**Tipos CRC:** Originario

**Nome:**

**Endereço**

**Endereço:** AVENIDA REPUBLICA DO CHILE 65 SETOR CONTRIB

**Número:** 65

**Bairro:** CENTRO

**Município:** RIO  
DE JANEIRO

**UF:** RJ

**Referencia:**

**CEP:** 20031912

**Telefone:** (21) 21660000

**Celular:** () **Fax:** ()

**E-mail:** CC-RFISC@PETROBRAS.COM.BR

**Nota:** Os dados acima são baseados em informações fornecidas pelo contribuinte, estando sujeitos a posterior confirmação pelo Fisco

**Data da Consulta:** 27/04/2023

Como bem se pode ver, a atividade principal da Recorrente é:

**Atividade Econômica Principal:**

3511501 - Geração de energia elétrica

Tem como atividade secundária:

**Atividade Econômica Secundária**

3530100 - Produção e distribuição de vapor, água quente e ar condicionado

Considerando as atividades acima exercidas pela Recorrente, rui por terra o argumento apresentado pelo autuante em suas informações fiscais que serviram de base para o Acórdão que cita como sendo similares, como abaixo listados:

- Acórdão CJF nº 0114-12/13 – PEDREIRAS CARANGI LTDA.
- Acórdão CJF nº 0246-11/13 – Idem
- Acórdão CJF nº 0186-05/19 – PETROBRAS – Exploração de petróleo e gás.

Os “materiais” e “peças” cujos créditos foram glosados nos processos acima, em especial aqueles referentes à Pedreiras Carangi Ltda., em momento algum possuem similaridade. A atividade desta empresa, como sua própria denominação social identifica, é, com o CNAE **08.10-0-99 - Extração e britamento de pedras e outros materiais para construção e beneficiamento associado**.

A atividade da unidade da PETROBRÁS objeto do Acórdão CJF nº 0186-05/19 é a “**Exploração de petróleo e gás**”.

Considerando que a Junta Julgadora acatou a informação prestada pelo autuante, inclusive negando pedido de diligência efetuado pela Recorrente sob a alegação de ser desnecessária, como afirmado no voto condutor, a seguir transcreto:

*“Em relação à perícia requerida, informo que esta tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o que não é o caso dos autos, já que não é necessário conhecimento especializado para o deslinde da questão, razão pela qual fica indeferida, com fulcro no art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/BA.”*

Demonstra o desconhecimento de que se tratava, em realidade, a lide. Os materiais utilizados na extração de pedras ou na perfuração de poços de petróleo, não podem ser os mesmos que a Recorrente utiliza na atividade de **Geração de Energia Elétrica**, sejam os ativos imobilizados que permitem o exercício da atividade, sejam as peças necessárias ao prolongamento da vida destes ativos.

E este desconhecimento levou a que o julgador de piso, confiante, decidisse e acatasse o “entendimento”, como se vê no trecho abaixo do voto condutor:

*“De acordo com os documentos acostados aos autos e informações inseridas no Auto de Infração constato que a glosa do crédito decorreu do fato da fiscalização entender que as operações escrituradas pelo sujeito passivo no CIAP, seriam materiais de uso e consumo ou não se destinavam à sua área produtiva.”*

É de se destacar o julgado do processo da Petrobrás acima referenciado que tratou dos produtos abaixo destacados, conforme constante do voto condutor a abaixo transcrito:

*“Os produtos cujos créditos fiscais foram estornados na ação fiscal estão inseridos nos demonstrativos juntados pelos autuantes, às fls. 10 a 173, e listados linhas acima, com a menção dos valores apropriados na escrita fiscal da Petrobras. Os primeiros são bens classificados como imóveis por acesso físico, incorporados ao ativo fixo da empresa através de obras de construção dos poços de extração de petróleo e gás: cimento (R\$ 367.761,01); base de concreto (R\$ 131.653,31); piso (R\$ 44.060,86); mourão (R\$ 20.248,33); escória britada (R\$ 11.439,12); portão (R\$ 10.644,41); porta (R\$ 5.779,98); pilar para portão (R\$ 2.669,58); caixa de passagem alvenaria/concreto (R\$ 1.881,98); portão para pedestre (R\$ 527,45); brita (R\$ 442,43); canaleta de concreto (R\$ 297,64); concreto (R\$ 188,75); e, meio-fio (R\$ 71,90), totalizando o montante de créditos glosados a cifra de R\$ 597.666,95. Por disposição expressa do Regulamento do ICMS, vigente à época da ocorrência dos ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF) ACÓRDÃO JJF N° 0186-05/19 20 fatos geradores (2011), os imóveis por acesso físico são considerados bens alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito (art. 97, § 2º inc. III, do RICMS/97). Trata-se de disposição expressa.”*

Passo, agora, a enfocar a legislação pertinente ao tema objeto da autuação.

Baseou-se o autuante no artigo 310, inciso IX do RICMS que afirma não ser possível a utilização do crédito do ICMS: **IX – quando a mercadoria ou bem vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.**

O livro CIAP da Recorrente, referente ao período objeto da autuação foi anexado pelo autuante, Mídia à fl. 12, tendo o mesmo destacado “as mercadorias” que “entendeu” como passível de utilização do crédito do tributo, sendo de se estranhar que estas mercadorias correspondam a tão somente, em volta de 8% (oito por cento) do total adquirido e registrado pela Recorrente, sob a alegação de que não diziam respeito à atividade fim. Saliente-se que no arquivo apresentado não consta a descrição dos itens, apenas valores e as parcelas mensais lançadas.

E isto está demonstrado na planilha acostada ao processo pelo autuante à fl. 06.

Ocorre que a Recorrente apensou ao processo, junto com sua defesa inicial, Mídia fl. 60, o mesmo CIAP apresentado pelo autuante, identificando, porém, os itens, individualmente e indicando a utilização de cada um no seu processo produtivo, onde se pode destacar “mercadorias” que pelo seu valor de aquisição, jamais poderiam ser admitidas como peças de reposição. Mesmo em se tratando de atividade que demanda a utilização de equipamentos “pesados”, o material considerado “peças de reposição” pelo autuante não se enquadra no que determina a legislação.

A título de exemplo, listo a seguir algumas “peças de reposição” cujos créditos foram glosados pelo autuante, com seus valores de aquisição e ICMS total creditado, logicamente utilizável à proporção de 1/48:

PRODUTO	CUSTO AQUISIÇÃO	ICMS CREDITADO
Palheta p/ Turbina Alstom	4.252.435,94	765.438,47
Idem	578.707,72	104.167,39
Idem	6.107.649,50	1.099.376,91
Queimador de Gás Alstom	6.292.222,36	1.132.600,03
Segmento p/Turbina Alstom	2.365.492,00	425.788,56
Idem	2.669.167,17	480.450,09
Conj. Giratório B KSB	424.755,55	76.456,60
Queimador p/ turbina Alstom	521.126,27	93.802,73
<b>Soma do ICMS</b>		<b>4.178.080,78</b>

Vê-se que em apenas oito “peças de reposição”, como afirmado pelo autuante, o ICMS total apropriado pela Recorrente, no prazo de 48 meses, assume o “pequeno” montante de R\$4.178.080,78, o que equivale a uma média mensal de utilização de R.\$87.043,35, quando o maior valor mensal por

ele admitido foi o registrado no mês de janeiro de 2018, no valor de R\$12.429,65.

Além de não se poder enquadrar a utilização do material lançado pela Recorrente como em atividade alheia à atividade do estabelecimento, o enquadramento alegado pelo autuante, o artigo 30, inciso III da Lei nº 7.014/96, expressa o mesmo conceito adotado no RICMS/BA, artigo 310, inciso IX, que não pode servir de base, desde quando o desconhecimento da utilidade das “mercadorias” é flagrante no presente processo.

O enquadramento e identificação do que venha a ser “ativo imobilizado” não pode ficar ao sabor da interpretação de cada autuante ou julgador, eles derivam da legislação própria e esta está definida, tanto em termos fiscais, como contábeis, senão vejamos:

É a Recorrente empresa listada em bolsa, regida por legislação própria, sujeita a auditoria interna e externa, conforme determina a Lei das Sociedades Anônimas, tendo, como tal, que atender às normas societárias e de regência empresarial, em especial no âmbito contábil.

E a Lei nº 6.404/76, em seu artigo 177, assim estabelece:

*“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”.*

Estabelece ainda a mesma lei em seu artigo 179:

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

*(...)*

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

Esta classificação das contas contábeis, onde devem ser alocados todos os movimentos financeiros da empresa, são definidas, como determina a Lei nº 11.638/2007, pelos Pronunciamentos Contábeis. Ressalve-se que o Brasil é signatário dos acordos internacionais que deram origem às Normas Internacionais de Contabilidade as IFRS (International Financial Reporting Standards), de onde se originam os CPCs, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade, pelo Ibracon, pela Audibra ou pela CVM, cada um no âmbito de sua abrangência.

Esta normatização atende ao que estabeleceu a Lei nº 6.385/76, artigo 10-A, que assim determinou:

*“Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.*

*Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.”*

Desta forma, foi delegado ao Conselho Federal de Contabilidade a competência para editar os CPCs, dos quais derivam as NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade, que definem a forma como apropriar e contabilizar todos os eventos patrimoniais das empresas.

A definição do que se deve entender como “ativo imobilizado” está estabelecido por meio da NBC TG 27 – Ativo Imobilizado, aprovado pelo CFC através a Resolução CRC nº 1.177, de 24.07.2009, que assim apresenta:

*“6. Os seguintes termos são usados nesta norma, com os significados especificados:*

**Ativo imobilizado é o item tangível que:**

*(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e*

*(b) se espera utilizar por mais de um período.*

(...)

8. *Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.*

(...)

10. *A entidade deve avaliar, segundo esse princípio de reconhecimento, todos os seus custos com ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção a ele. O custo de item de imobilizado pode incluir custos incorridos, relativos aos contratos de arrendamento de ativo, que são usados para construir, adicionar a, substituir parte ou serviço a item do imobilizado, tais como a depreciação de ativo de direito de uso.*

(...)

13. *Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça reposta desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. O valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa desta Norma (ver itens 67 a 72)".*

Já o Regulamento do Imposto de Renda, atendendo ao que especifica a NBC acima referenciada, estabelece em seu artigo 354:

*“Art. 354. Serão admitidas como custo ou despesa operacional as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, **caput**).*

*§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 3º, inciso II”).*

Como não cabe competência aos Estados ou Municípios definir o que venha a ser “ativo imobilizado”, e sim aos entes federativos superiores, também não cabe ao autuante tentar criar conceitos que só atendem ao seu “entendimento”, o que, caso possível fosse, viria a ferir o que estabelece o Código Tributário Nacional no artigo 110, que assim diz:

*“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.*

A Recorrente, para o exercício da sua atividade industrial, adquire e mantém em estoque peças, partes e materiais a serem acoplados aos bens do seu ativo imobilizado, escrutando-os temporariamente em conta do Ativo Circulante e transferindo-os, quando necessário à operação, para o Ativo Imobilizado, a partir de quando passa a se beneficiar das Depreciações, e, quando passa a utilizar os créditos do ICMS, na proporção de 1/48, conforme estabelecido na legislação própria.

O custo destes bens tem seu reconhecimento nos termos do que determina a NBC TG 16 – Estoques, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, através a Resolução CFC nº 1.170, de 29.05.2009, como abaixo transcrito:

*“Objetivo*

*1. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Este Pronunciamento proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.*

*[...]*

**Definições**

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

*Estoques são ativos:*

*(a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;*

*(b) em processo de produção para venda; ou*

*(c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.*

*[...]*

*Reconhecimento como despesa no resultado*

*[...]*

*35. Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados ao custo de outro ativo devem ser reconhecidos como despesa durante a vida útil e na proporção da baixa desse ativo”.*

Como se vê, em legislação alguma, existe a liberdade de se classificar os bens segundo o “entendimento” de quem naquele momento está com eles lidando, mas, legal e obrigatoriamente, deve-se atentar para o que determinam os estamentos legais que regulam a matéria.

Em vista de tudo que analisei e do que determina a legislação vigente a que está obrigada, não somente a Recorrente, mas, todos os que nesta seara militam, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela recorrente e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269200.0012/20-4, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.967.498,24**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.  
VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: José Rosenvaldo Evangelista Rios, Anderson Ítalo Pereira e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de junho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS