
PROCESSO	- A. I. N° 279464.0009/21-6
RECORRENTE	- BRASKEM S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0156-04/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0408-12/23-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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 4ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0156-04/22-VD, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado, em 15/09/2021, para exigir do estabelecimento autuado, Inscrição Estadual nº 69.512.867, o ICMS de R\$ 331.865,71, acrescido da multa de 60%, inerente aos meses de janeiro a dezembro de 2019, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, onde se comprovou que o contribuinte escriturou no livro CIAP materiais de uso ou consumo usados na reposição de itens de desgaste natural da planta e/ou atividades de manutenção de equipamentos de sua unidade industrial.

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

VOTO

[...]

No mérito, a acusação fiscal encontra-se assim descrita: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento”

De acordo com os documentos acostados aos autos e informações inseridas no Auto de Infração constato que a glosa do crédito decorreu do fato de a fiscalização entender que as operações escrituradas pelo sujeito passivo no CIAP, seriam materiais de uso e consumo utilizados na reposição de itens de desgaste natural da planta e/ou atividade de manutenção de equipamentos em sua unidade industrial.

O contribuinte alega que os bens listados nos demonstrativos que deram sustentação a acusação constituem-se em partes e peças empregadas em substituição a outras, durante operações de inspeção e manutenção rotineiras, realizadas periodicamente em sua planta fabril e que no seu entender afiguram essenciais para garantir a regularidade e a continuidade das atividades de fabricação de seus produtos finais, ampliando a sua vida útil, na medida em que preservam a integridade das máquinas e equipamentos que guarnecem sua unidade fabril, garantindo seu pleno funcionamento por mais um ciclo produtivo, em mais de um exercício, os quais participam, efetivamente, do seu processo produtivo, pelo que geram direito ao crédito do ICMS, por se tratar de Ativo imobilizado.

Para sustentar a sua tese apresenta definições sobre bens do ativo imobilizado inseridas no Manual de Contabilidade Tributária, Comitê de Pronunciamentos Contábeis através do Pronunciamento Técnico CPC 27, etc.

Por sua vez, rebatendo a alegação defensiva, o autuante esclarece que o critério utilizado para glosa do crédito dos itens foi o de que ele atendesse simultaneamente a três condições/critérios: (i) O tipo de ativo fosse

caracterizado como um componente e não um bem; (ii) a função estivesse relacionada a um componente e não a um bem, com uma finalidade transitória, temporal, restrito, associada a uma atividade de natureza frequente e/ou periódica e/ou habitual como serviços de manutenção e não vinculados a atividade fim da empresa; (iii) o códigos dos centros de custo associados a um componente, e não a um bem, e cuja função estivesse dentro dos critérios anteriormente descritos(atividade de manutenção na Planta industrial em funcionamento ou em paradas gerais da planta e/ou cujas áreas não tivessem vinculação com o seu processo produtivo.

O autuado é uma empresa industrial e de acordo com os demonstrativos que deram sustentação ao presente lançamento tratam-se de peças de reposição, a exemplo de: flange rolamento, anel, válvula, adaptador, conector, material serviço manutenção mecânica. Mangueira de incêndio, tubo de aço, chumbador, etc.

O próprio sujeito passivo admite que tais itens são utilizados como peças de reposição, nas manutenções periódicas realizadas na unidade produtiva, conforme sua peça recursal, em trecho abaixo reproduzido:

“os produtos listados pela fiscalização nos Anexos do Auto de Infração foram adquiridos para operações rotineiras de manutenção do maquinário de seu parque fabril, essenciais para garantir a integridade e funcionalidade das máquinas e equipamentos que o compõem e, consequentemente, a produção dos produtos de acordo com as especificações desejadas.”

Como se sabe, as manutenções periódicas realizadas nos maquinários, estes, classificados como ativo imobilizado, são consideradas preventivas, e se referem a gastos que não aumentam a vida útil do bem, portanto, classificado como peças de reposição ou material de uso e consumo.

Já os Projetos de Investimentos são gastos em máquinas/instalações que provocam melhorias no desempenho, aumento de produção, redução de custo, visando o retorno do investimento, e neste caso, classificado como Ativo Imobilizado.

No caso sob análise, os itens autuados não se enquadram como bens do ativo imobilizado, pois não restou comprovado que o seu emprego gerou aumento da vida útil dos bens. Consequentemente, devem ser classificadas como despesas pois comprovadamente foram destinadas à manutenção dos maquinários da empresa.

Assim sendo, o seu tratamento contábil deve ser o de material de uso ou consumo, sendo vedado o aproveitamento do crédito fiscal a elas correspondentes, como assim procedeu à fiscalização.

Ressalto que este tem sido o entendimento deste órgão julgador ao apreciar questão idêntica à presente, envolvendo o mesmo autuado, através do Acórdão JJF nº 0271/04/20, cuja decisão foi mantida na 2ª Instância, conforme se observa no voto vencedor, proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira através do Acórdão nº 0173-11/21, que a seguir transcrevo:

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

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

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

Já a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal tem decisão nesse mesmo sentido, conforme Acórdão nº 0301-12/18, aprovado também por decisão não unânime (4x2), com relatoria de Luiz Alberto Amaral de Oliveira.”

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Irresignado com a Decisão da JJF, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 166 a 183 dos autos, na qual salienta que, no exercício das suas atividades, adquire diversos bens destinados à manutenção de equipamentos do seu parque fabril, bens esses que integram o seu ativo imobilizado, apropriando-se dos créditos fiscais correspondentes, conforme legislação, cujos lançamentos o Fisco pretende impor o estorno sob a alegação de serem apenas peças de reposição, mesmo que vinculadas à manutenção de equipamentos integrantes do processo produtivo.

O apelante sustenta que não assiste razão ao Fisco, posto que os bens listados constituem-se em partes e peças empregadas em substituição a outras, durante operações de inspeção e manutenção

rotineiras, realizadas periodicamente na planta fabril, e que se afiguram essenciais para garantir a regularidade e a continuidade das atividades de fabricação de seus produtos finais, ampliando a vida útil, na medida em que preservam a integridade das máquinas e equipamentos, garantindo seu pleno funcionamento por mais um ano produtivo, gerando direito de crédito ICMS, motivo de registra-los no ativo imobilizado, em estrita observância às normas técnicas de contabilidade, do que transcreve art. 179, IV da Lei nº 6.404/76, pronunciamento nº 7 do IBRACON, Pronunciamento Técnico CPC 27 para defender a contabilização de partes e peças no seu ativo imobilizado, para concluir que não se trata de uma mera orientação, mas sim de regramento contábil mandatório, concernente às melhores práticas contábeis e aliado ao regramento internacional.

Assim, por esta razão, todos os gastos com “realização regular de inspeções importantes” e com peças sobressalentes usadas em substituição a outras durante reparos periódicos, devem assim seguir a contabilização estabelecida nos itens 8 e 14 do CPC 27, a qual foi fielmente observada pelo recorrente quando do registro contábil dos diversos bens adquiridos para aplicação nos serviços executados durante as paradas, eis que tratam de bens de elevado valor e de máximo grau de complexidade e relevância para o parque fabril.

Aduz que as descrições dos projetos relacionados às peças cujos créditos foram desconsiderados pela fiscalização não deixam dúvidas acerca da utilização destes bens para manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na atividade produtiva, tais como compressores e silos, conforme exemplifica, assim como alguns Projetos de Parada relacionam-se a gastos essenciais com a adequação da planta fabril às normas regulamentares de segurança e meio ambiente, de cumprimento obrigatório, a exemplo: manutenção de caldeiras e vasos de pressão que guarnecem a plante industrial, de acordo com a periodicidade trazida pela NR 13 do Ministério do Trabalho.

Noutros dizeres, o recorrente afirma que todos os bens reportados nos anexos ao Auto de Infração são aplicados ou utilizados durante a execução de diversos serviços de manutenção e em Paradas também realizadas para este fim, de forma mais ampla e programada, diretamente sobre as máquinas e equipamentos que compõem o ativo imobilizado, os quais são inequivocamente empregados na produção das mercadorias, do que passa a tecer considerações normativas acerca da legitimidade do direito ao creditamento do ICMS decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, salvo se esses bens forem empregados em atividades alheias ao objeto social do estabelecimento, cujo conceito traz à tona e não se confunde aos analisados.

Por fim, apesar de o recorrente entender que tais argumentos são suficientes a demonstrar o equívoco da fiscalização e da JJF, diz ser de extrema importância trazer o voto divergente ínsito no Acórdão CJF nº 0119-12/20-VD, o qual transcreve.

Assim, para comprovar o quanto defendido, requer a realização de diligência a fim de avaliar as funcionalidades dos bens, com o que será confirmada a improcedência da infração.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Dr. Daniel Peixoto Figueiredo que exerceu o seu direito regimental de sustentação oral.

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 0156-04/22-VD, que julgou o Auto de Infração Procedente, lavrado em 15/09/2021, para exigir o ICMS de R\$ 331.865,71, inerente aos meses de janeiro a dezembro/2019, sob a acusação de utilização indevida de crédito de ICMS referente a aquisição de material para uso ou consumo do estabelecimento, escriturado no CIAP (Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente), usados na reposição de itens de desgaste natural da planta e/ou atividades de manutenção de equipamentos de sua unidade industrial, não constituindo-se itens do Ativo Imobilizado.

De início, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de diligência pois entendo suficientes para a formação da convicção dos membros do colegiado e para o deslinde da lide os elementos constantes no processo.

Quanto às razões de mérito, o recorrente defende que os bens listados constituem-se em partes e peças empregadas em substituição a outras, durante operações de inspeção e manutenção rotineiras, realizadas periodicamente na planta fabril, e que se afiguram essenciais para garantir a regularidade e a continuidade das atividades de fabricação de seus produtos finais, ampliando a vida útil, na medida em que preservam a integridade das máquinas e equipamentos, garantindo seu pleno funcionamento por mais um ano produtivo, gerando direito de crédito ICMS, motivo de registrar-los no ativo imobilizado, em estrita observância às normas técnicas de contabilidade.

Da análise dos autos, especialmente dos exemplares dos demonstrativos às fls. 16 a 33, insitios nos arquivos contidos em mídia eletrônica (CD à fl. 35), que especificam os itens que ensejaram a glosa dos créditos, por considerá-los como material para uso ou consumo do estabelecimento, cuja cópia foi entregue ao autuado – fls. 37/38, verifica-se que a exigência decorre das aquisições de materiais para uso e consumo, a exemplo de: *adaptador, anel, balde, bucha, cartucho, chapa, chumbador exp aco, conector união, conjunto de pistão, contator 3p, correia, cotovelo, curva, derivante p/ comb incêndio, diafragma, disjuntor, elemento de filtro, fita, flange, grampo, graxa, guia, juntas diversas, mangueira incêndio, material serviço: instrumentação caldeiraria e manutenção mecânica, meia luva, niple reto, parafusos diversos, perfil, porca sext, prensa cabo, rele prot térmica, retentor, rolamento, selo, tampão, tê latão, tela, tubo aco válvula galv e vergalhão.*

Do 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 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¬icia=32626>).

Assim, por inexistir projetos comprovando que tais itens foram utilizados em novos maquinários ou em ampliação da planta industrial, o tratamento fiscal deve ser de material de uso/consumo, sendo vedado o aproveitamento do crédito fiscal correspondentes, conforme art. 33, I, c/c o art. 20 da LC 87/96 e jurisprudência deste Conselho de Fazenda, Acórdãos CJFs nºs: 0323-11/13, 0301-12/18;

0287-11/20-VD, 0370-11/20-VD, 0079-12-21-VD e 0349-12/21-VD, sobre a mesma matéria. Diante de tais considerações, concluo que as razões recursais são incapazes à reforma do Acórdão recorrido.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço licença para divergir do Relator, no que diz respeito ao mérito do auto de infração em que se acusa utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, tendo-se indicado valores atinentes a bens adquiridos e escriturados como a compor a conta do “ativo fixo”, mas que por serem utilizados em paradas de manutenção (peças de reposição) devem ser considerados “bens de uso ou consumo do estabelecimento”.

Não há controvérsia de que se trata de peças e componentes de reposição de máquinas e equipamentos. Também não há controvérsia de que não se trata de máquinas e equipamentos que, na sua individualidade, sejam típicos bens do ativo imobilizado.

Observo, que a discussão é antiga neste Conselho, e por ocasião do julgamento que redundou no Acórdão CJF nº 0119-12/20-VD, no qual fiquei vencido graças ao voto de qualidade, exarei voto divergente cuja linha de sustentação é a seguir transposta para estes autos.

Reconheço que há longa tradição dos órgãos desta Secretaria de Fazenda, **sem amparo em disposição legislativa expressa e que esteja atualmente em vigor neste Estado**, de não admitir a classificação contábil de “peças de reposição” (em geral debatida ao lado de “partes” e “ferramentas”, e em cotejo ainda com “peças sobressalentes”) de máquinas e equipamentos do parque fabril dos contribuintes com bens tangíveis cujo valor seja apropriável à conta “ativo permanente”.

Cito, por exemplo, o Parecer nº 22886/2013, de 09/09/2013, que, em conclusão, admite o crédito de “peças sobressalentes”, mas afasta nos demais casos – isso **sem citar uma linha de referência ou fundamentação para além da opinião do parecerista**. Assim, *magister dixit*:

PARECER Nº 22886/2013 DATA: 09/09/2013

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

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

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

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

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

RESPOSTA

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

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

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

Respondido o questionamento apresentado, informamos que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec. nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida.

É o parecer.

Parecerista: CRISTIANE DE SENA COVA

GECOT/Gerente: 12/09/2013 – CRISTIANE DE SENA COVA

DITRI/Diretor: 19/09/2013 – JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA

O caso dos autos nos parece mais uma vez paradigmático por contemplar exclusivamente peças de reposição (ou seja, não há controvérsia fática quanto a natureza dos bens), e por contemplar exclusivamente peças que são empregadas em máquinas e equipamentos indiscutivelmente integrantes do parque fabril da empresa, indiscutivelmente vinculadas à atividade produtiva, indiscutivelmente apropriadas, as máquinas e equipamentos, à conta “Ativo Permanente” do estabelecimento.

Portanto, a discussão que nos surge é essencialmente técnico-normativa. É dizer: “peças de reposição” de máquinas e equipamentos que compõem o ativo permanente do estabelecimento devem ser classificadas como “bens de uso ou consumo”, ou devem ser classificadas como bens do “ativo permanente”?

Evitarei tecer considerações sobre as notas distintivas dessas categorias, pois são próprias das Ciências Contábeis, que apenas aspiro a estudar. Todavia, fico impressionado como paira uma nuvem de dúvidas em tal matéria! Basta mencionar que cada ente federativo, recorrendo a fontes das mais diversificadas (aplicação analógica da legislação federal; aplicação de normas técnicas da contabilidade; aplicação de princípios gerais do direito etc.) tentam buscar norte para fundamentar seu entendimento – coisa algo diferente do Parecer acima citado, cujo déficit argumentativo, com toda licença, é evidente. *Magister dixit!*

Pois bem, retornando à zona que me parece mais confortável, a do Direito, é que me posiciono de modo singelo: se as peças de reposição, enquanto bens, são acessórios das máquinas e equipamentos, é muito difícil a quem desde os primórdios do curso de graduação é relembrado do brocado latino *accessorium sequitur suum principale* (o acessório segue o principal).

Ora, se é verdade que o bem (máquina e equipamento) é classificado, seja para fins de exata compreensão de sua participação econômica na empresa, seja para os fins de demonstração financeira e contábil-fiscais daí decorrentes, como bem integrante do “ativo permanente” (mais um anacronismo da legislação tributária, já que a conta “ativo permanente”, a rigor da Lei nº 11.941/2009, integra atualmente o grupo de contas “ativo não circulante”), como admitir que um bem que lhe é acessório deve ostentar classificação econômico-patrimonial diversa? A princípio, parece ferir a natureza das coisas admitir-se tal disparidade.

Desconheço argumento que o justifique, salvo a sanha arrecadatória dos entes federativos em considerar todo e qualquer ativo como bem de uso ou consumo, a fim de negar o crédito fiscal.

Obviamente, tal procedimento gera uma incerteza incompatível com a busca da preservação da boa-fé dos investidores privados, e mais uma vez, ao espírito da Lei das Liberdades Econômicas (Lei Federal nº 13.874, de 20/09/2019), ainda que atento à ressalva do art. 1º, § 3º, desse diploma, pois para além do Direito Tributário, o que há de se preservar aqui é a boa-fé na livre iniciativa, um mandamento que deflui da Constituição e do próprio Estado de Direito.

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 provoca juízos de valor questionáveis por parte tanto dos contribuintes, quanto dos agentes de fiscalização.

Inspiro-me, Senhor Presidente, nos precedentes do Supremo Tribunal Federal. Quando provocado a decidir se “peças de aeronaves”, adquiridas do exterior para serem aplicadas em aeronaves mantidas no Brasil sob o regime de *leasing*, estariam sujeitas ao ICMS-Importação, o Pretório Excelso não tergiversou: aplicou o mesmo raciocínio (de que peças de reposição de aeronaves são acessórios das aeronaves) para afastar a incidência:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II DA CB. LEASING DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. 1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de leasing não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário. 2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto --- diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil --- é sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. 3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por elas construídas. 4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provimento e Recurso Extraordinário de TAM - Linhas Aéreas S/A que se julga prejudicado. (RE 461968, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-087 DIVULG 23-08-2007 PUBLIC 24-08-2007 DJ 24-08-2007 PP-00056 EMENT VOL-02286-14 PP-02713 RDDT n. 145, 2007, p. 228 RDDT n. 146, 2007, p. 151-156)

Ademais, o tema convida à consulta de outras fontes normativas, onde o conceito de “peças de reposição” é veiculado pela 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 um ano, as despesas correspondentes devem ser capitalizadas, a fim de servir de base a depreciações futuras.

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

Louvo-me das lições, com que a Ilustre Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, nos têm brindado, ao recordar em seus votos que o Pronunciamento Técnico NBC TG 27- ATIVO IMOBILIZADO, 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. Nessa linha, aliás, é a argumentação do Recorrente.

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.

Diante de todo o exposto, e considerando que os créditos decorrem da aquisição de autênticos ativos imobilizados, não há que se falar na exigência do correlato estorno perseguido pelo autuante.

Portanto, diante da ausência de norma expressa que vede tal classificação no âmbito da legislação do Estado da Bahia (e do déficit argumentativo das decisões em sentido contrário); diante das normas técnico contábeis e de legislação tributária correlata; diante das normas do Direito das Coisas, que conclama atribuir aos bens acessórios o mesmo destino dado ao bem principal; considerando ainda o precedente do STF sobre não incidir ICMS-Importação sobre as peças de reposição dos bens internalizados sob o regime de *leasing*, é que dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e reconhecer que a recorrente, amparada nas regras que disciplinam o Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), utilizou corretamente o ICMS destacado na razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), sobre os itens que compõem o seu Ativo Imobilizado.

É o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279464.0009/21-6, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 331.865,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Antonio Dijalma Lemos Barreto e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS