

PROCESSO - A. I. Nº 269194.0011/22-3
RECORRENTE - BRASKEM S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0143-04/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0410-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL ESCRITURADO COMO BEM DO ATIVO FIXO. ATIVO PERMANENTE. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a aquisição de material de uso e consumo. Caracterizado que os itens objeto da autuação se referem a materiais vinculados à manutenção de equipamentos - são partes e peças de reposição destinados à manutenção periódica das máquinas e equipamentos do setor fabril da empresa - sem direito a crédito fiscal. Também tratam de materiais utilizados no sistema de tratamento de água de resfriamento, no laboratório/análise de amostra, nas áreas de manutenção e de controle ambiental/segurança industrial/purga, sendo que grande parte das aquisições ocorreram em período de parada para manutenção/inspeção da planta industrial. Acusação subsistente. Não acolhido o pedido para realização de revisão do lançamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 125 a 145) interposto em face do Acórdão em epígrafe, da lavra da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluíra pela Procedência do Auto de Infração, lavrado em 11/12/2022 e notificado ao Sujeito Passivo (Inscrição Estadual nº 26.653.297) em 16/12/2022 (fl. 22), exigindo ICMS em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal do imposto referente a mercadoria para integrar o ativo permanente do estabelecimento (2018 a 2021) - R\$ 983.582,65, acrescido de multa de 60%, conforme descrição a seguir:

“Infração 01 - 001.002.001: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Infração compõe-se de uma série de itens adquiridos e escriturados como bens do ativo fixo tendo sido, porém, utilizados pelo contribuinte com diversas outras funções, dentre elas, para inspeção, calibração, e testes de equipamentos, revisões e reparos em equipamentos, como material sobressalente, ferramentas para manutenção, e, principalmente, para uso em paradas para manutenção, devendo assim serem consideradas peças de reposição, típicos materiais de uso e consumo. Houve também casos de utilização desses materiais em áreas não ligadas ao processo produtivo propriamente dito, ou seja, em área de tratamento de água de refrigeração, área de segurança (sistema de incêndio) e rede de água potável. Obs.: Com exceção do demonstrativo “CIAP – Glosa pela natureza do item – Resumo do débito”, para todos os outros acostados a esta infração serão impressos apenas sua primeira e última página. A integralidade desses demonstrativos e o relatório fruto de questionamentos desta fiscalização e respostas da autuada constam de CD apensado a este auto de infração. Vide em anexo ÍNDICE DO PAF [...] **Enquadramento legal:** Art. 30, inciso II da Lei nº 7.014/96 C/C art. 310, inciso IX da RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa Aplicada:** Art. 42 inciso VI alínea “a” da Lei 7014/96”.

O auto foi julgado Procedente, consoante fundamentação a seguir transcrita:

VOTO

A exigência tributária consistente no presente Auto de Infração no montante de R\$ 983.562,65, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, está amparada na seguinte acusação:

“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Infração compõe-se de uma série de itens adquiridos e escriturados como bens do ativo fixo tendo sido, porém, utilizados pelo contribuinte com diversas outras funções, dentre elas, para inspeção, calibração, e testes de equipamentos, revisões e reparos em equipamentos, como material sobressalente, ferramentas para manutenção, e, principalmente, para uso em paradas para manutenção, devendo assim serem consideradas peças de reposição, típicos materiais de uso e consumo. Houve também casos de utilização desses materiais em áreas não ligadas ao processo produtivo propriamente dito, ou seja, em área de tratamento de água de refrigeração, área de segurança (sistema de incêndio) e rede de água potável”.

Como se verifica acima, além da acusação apontar a finalidade dos itens adquiridos e que resultaram na glosa dos créditos fiscais que foram considerados como bens de ativo, também consta, de forma explícita, na peça acusatória, que os demonstrativos analíticos relacionados aos itens cujos créditos foram glosados e o relatório fruto de questionamentos realizados pelo autuante e respostas do autuado acerca dessas aquisições, integram o CD apensado pelo autuante ao PAF.

Faço este destaque para contrapor o argumento defensivo de que a autuação ocorreu com base em mera presunção do autuante, não havendo nenhum descritivo da forma de utilização dos bens glosados na planta industrial de forma a justificar a exigência fiscal, o que motivou o pedido de nulidade formulado pelo autuado.

Da análise dos arquivos constantes na mídia de fl. 17, cuja cópia foi entregue ao autuado, ficou comprovado, à fatura, que o lançamento foi precedido de levantamento detalhado por cada produto objeto da autuação, oportunidade em que foi encaminhada correspondência ao estabelecimento do autuado solicitando informações a respeito da função/utilização de cada peça lançada no CIAP, sendo atendido pelo autuado, o que possibilitou ao autuante chegar as conclusões que se encontram consignadas na peça de acusação.

Desta maneira, não se sustenta a afirmativa do autuado de que houve prejuízo ao seu direito de defesa e que se viu obrigado a se defender no “escuro”, posto que, a acusação foi efetuada com lastro em informações fornecidas pelo próprio autuado, consoante acima já citado.

De forma que o lançamento atende perfeitamente ao previsto pelo Art. 142 do CTN e Art. 39 do RPAF/BA, estando, ao meu entender, satisfeitos todos os aspectos de sua formalização, razão pela qual afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado.

Quanto ao mérito, fica afastado o pedido de revisão do lançamento, na medida em que, ao meu entender, já se encontram presentes nos autos todos os elementos necessários à formação do meu convencimento como julgador sobre a matéria em discussão, a qual não é novidade neste órgão julgador e, principalmente, nesta 4ª JF, já que envolve situação recorrente, inclusive envolvendo o próprio autuado, consoante veremos adiante.

Alegou o autuado que os bens que registrou no Ativo Fixo, no período autuado, regra geral foram adquiridos na hipótese de custos subsequentes, com o propósito de: i) modificação de um bem da fábrica para prolongar sua vida útil ou para aumentar sua capacidade; ii) aperfeiçoamento de peças de máquina para conseguir um aumento substancial na qualidade da produção e iii) adoção de novos processos de produção permitindo redução substancial nos custos operacionais anteriormente avaliados.

Analizando as peças constitutivas destes autos chego à conclusão distinta da acima esposada pelo autuado. Isto porque, de forma exemplificativa, tem-se à fl. 11, uma relação de itens de mercadorias adquiridas e lançadas no CIAP a título de Ativo, que não se coadunam como bens do Imobilizado, a exemplo de cilindros, válvulas, chapas, sensores, chaves nível, rolamento, elemento filtro, diafragma, junta, etc., que são típicos materiais adquiridos para uso ou consumo próprio.

Por outro lado, o próprio autuado traz em sua defesa, fls. 40 e 41, elementos indicando que os materiais ali citados foram utilizados durante as paradas para manutenção da planta industrial, o que configura não integrar seu processo produtivo.

A este respeito, considero que o autuante direcionou de forma consistente seu posicionamento, na medida em que esclareceu que alguns dos itens que tiveram a glosa dos créditos foram alocados em áreas secundárias, tais como sistema de tratamento de água de resfriamento (APE PA-BA07 – 00172), área de laboratório/análise de amostra (APE PJ0300035), área de manutenção, área de controle ambiental/segurança industrial/purga (APES PJ-0300011 e PJ-03000205), tendo acrescentado que grande parte das aquisições lançadas indevidamente como bens do Ativo Fixo, mesmo sendo apenas peças para reposição, foram escrituradas, em regra, em parada para manutenção/inspeção, com as seguintes descrições, em diversos APES (Autorização para Execução do Equipamento): adquirir sobressalentes, revisar conjunto rotativo, substituir elementos de vedação estáticos e rotativos, revisar todos os acessórios do conjunto do equipamento, realizar manutenção geral de motores elétricos, realizar manutenção dos instrumentos associados e efetuar pintura geral das instalações dos equipamentos, situações estas que, não foram descaracterizadas pelo autuado, apesar de constarem nas APES que foram apresentadas, portanto, de seu pleno conhecimento.

Aqui, faço o registro de que questão idêntica à presente, já foi enfrentada por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em julgamento envolvendo o próprio autuado, através do Acórdão 0271-04/20, que decidiu pela Procedência do Auto de Infração nº 279464.0007/20-5, onde fui o relator, decisão esta que foi mantida em

segunda instância através da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão nº 0173-11-21-VD, e considerando o fato de manter o mesmo entendimento que exarei no referido julgamento, reproduzo a seguir, o voto que ali proferi e que ora passa a fazer parte deste:

“VOTO

(...)

A acusação posta nos presentes autos está relacionada, em síntese, a utilização irregular de créditos fiscais de ICMS no total de R\$ 442.282,08 referente a mercadorias adquiridas e consideradas pelo autuado para integrar o seu ativo permanente, tendo o autuante tomado por base a escrituração pelo autuado no CIAP de materiais considerados como sendo de uso e consumo usados na reposição de itens de desgaste da planta e/ou atividades de manutenção de equipamentos de sua Unidade Industrial.

De imediato, com fulcro no Art. 147, inciso II do RPAF/BA, indefiro o pedido de realização de diligência fiscal por considerar que se encontram presentes nos autos, à fatura, todos os elementos necessários a formação do meu convencimento na condição de julgador.

Isto posto vejo que o autuado carrou aos autos justificativas que, ao meu sentir, confirmam o posicionamento do autuante de que tais aquisições não podem gerar créditos fiscais de ICMS, quando disse que “os bens, listados nos aludidos Anexos, constituem-se em partes e peças empregadas em substituição a outras, durante operações de inspeção e manutenção rotineiras, realizadas periodicamente na sua planta fabril e que se afiguram essenciais para garantir a regularidade e a continuidade das atividades de fabricação de seus produtos finais, preservando assim a vida útil e a integridade das máquinas e equipamentos que guarnecem sua unidade fabril; pelo que geram direito ao crédito do ICMS”.

Em seguida a afirmação supra, o próprio autuado mencionou que tais aquisições foram utilizadas nos projetos citados à fl. 48, cujas funções/empregos dos materiais ocorreram durante as paradas para manutenção e formação de estoque de peças sobressalentes, reafirmando, ainda, adiante, que todos os bens reportados nos anexos ao auto de infração são aplicados/utilizados durante as paradas para manutenção, diretamente sobre as máquinas e equipamentos que compõem o seu Ativo Imobilizado, os quais, ao seu argumento, são inequivocamente empregados na produção das mercadorias que comercializa.

Diante dos fatos acima delineados dúvidas não restam que tais aquisições, objeto da autuação, se revestem em peças de reposição em substituição aquelas já desgastadas nos equipamentos fabris do autuado, não se constituindo, pois, em Ativo Imobilizado, e, sim, material para uso ou consumo próprio,

Não se pode olvidar que, conforme já assinalado linhas acima, os materiais adquiridos pelo autuado, objeto da autuação, tiveram seu emprego, declaradamente, a título de partes e peças empregadas em substituição a outras desgastadas, durante operações de inspeção e manutenção rotineiras, realizadas periodicamente na planta fabril do autuado, justamente durante as paradas para manutenção, diretamente sobre as máquinas e equipamentos que compõem o seu Ativo Imobilizado.

Neste contexto, diferentemente do entendimento defendido pelo autuado, vejo que devem ser classificados como bens do Ativo Imobilizado as aquisições daqueles bens destinados à geração das atividades da empresa, o que não foi o caso das aquisições objeto da autuação já que se referem a peças de reposição.

As interpretações trazidas em sede defensiva relacionada a Lei das S/A e de Pronunciamentos Técnicos devem ser visualizados eminentemente sob a ótica contábil, à luz do plano de contas utilizado por cada empresa, diferentemente da interpretação que deve ser consignada sob a ótica fiscal, que deve atender as regras relacionadas ao creditamento do imposto, sua admissibilidade e as vedações legais, conforme se aplica no presente caso, onde, dúvidas não existem que tais aquisições por se adequarem à materiais para uso e consumo próprio do estabelecimento não geram direito a utilização de créditos fiscais. E, em assim sendo, à luz da Lei Complementar nº 87/96 que em complementação ao disposto em seu art. 20, estabeleceu no inciso I do art. 33 que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º janeiro de 2033.

Este é o entendimento que predomina na jurisprudência deste órgão julgador administrativo, razão pela qual, para enriquecer o presente voto, louvo-me de excerto do Voto constante do Acórdão JJF nº 093-05/18 que trata de matéria absolutamente idêntica à que ora se examina:

(...)

Para corroborar o entendimento acima, transcrevo 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.

Saliento ainda que a jurisprudência deste CONSEF é pacífica na direção do entendimento acima exposto. Os Acórdãos JJF Nos 0115-05/16 e 0013/02/16, todos originários do CONSEF, trazem o mesmo entendimento externado acima, ao tratarem da classificação de partes e peças de reposição como materiais de uso e consumo. Destaco ainda o Acórdão da 3ª JJF, nº 0301-03/10, que trata da mesma matéria e examinou, na lide, materiais idênticos aos descritos na presente autuação. A referida decisão foi ratificada pelo 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0323-11/13, expondo a seguinte conclusão: “Máquinas, aparelhos e equipamentos constituem bens do ativo permanente, porém suas partes e peças para conserto ou manutenção somente constituem bens do ativo permanente quando se revestem de características especiais, como, por exemplo, quando alteram as características do bem a que se destinam ou quando prolongam sua vida útil. Afora isso, as partes e peças constituem bens de uso”.

(...)

Tal entendimento foi mantido pela 2ª Instância deste CONSEF, mediante julgamento proferido através do Acórdão nº 0301-12/18, cuja ementa assim se apresenta:

“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 os itens da autuação referem-se a materiais vinculados à manutenção de equipamentos - são partes e peças de reposição e ferramentais, destinados à manutenção periódica das máquinas e equipamentos do setor fabril da empresa - sem direito a crédito fiscal. Indevido o lançamento dos créditos fiscais no livro CIAP, destinado ao controle dos ativos fixos e a posterior compensação na conta corrente do imposto. Infração comprovada. Não acolhido o pedido para realização de diligência ou perícia técnico-contábil. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime”

Em conclusão, diante de todo o exposto e tendo em vista que não houve qualquer contestação pelo autuado quanto aos valores apurados pelo autuante para efeito de valoração do lançamento, voto pela Procedência do presente Auto de Infração”.

De maneira que, ante ao quanto aqui exposto, voto pela PROCEDÊNCIA deste Auto de Infração.

Regularmente intimado, a Recorrente apresentou suas razões de Recurso Voluntário de modo reiterativo às teses de defesa, consoante sintetizado abaixo:

- a) nulidade do lançamento e da decisão de primeiro grau (art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99 e art. 142 do CTN), pois o lançamento teria sido efetivado com base em mera presunção, já que não há nos demonstrativos qualquer descritivo da forma de utilização dos bens glosados, não tendo ocorrido visita *in loco* na planta industrial, não se tendo debatido em primeiro grau o laudo técnico que afirma haver apresentado com a impugnação;
- b) após esclarecimentos sobre o processo produtivo da Recorrente, esclarecendo a sua inserção na cadeia plástica de produção de polietileno de alta densidade (PEAD) e polietileno linear de baixa densidade (PEBDL), fazendo referência à tecnologia empregada (UNIPOL) e aos insumos básicos (gás de etileno), e que para atingir tal desiderato “o processo de produção do Polietileno passa por diversas fases internas, diferentes metodologias, com emprego de uma infinidade de insumos, reagentes, aditivos, produtos intermediários, embalagens”;
- c) tece considerações jurídicas sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS e o direito ao crédito, questiona o conceito de ativo permanente - “a legislação tributária não conceituou o que venha a ser ativo permanente, devemos extrair a interpretação nos arts. 178 e 179 da Lei nº 6.404/76 (conceito contábil), mesmo porque há disposição expressa no art. 110 do CTN (‘a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado’)” -, trata do conceito de ativo permanente na contabilidade, afirma que “os bens registrados no ativo fixo pela Recorrente no período autuado têm vida útil agregada ao próprio equipamento, destinados a melhorar as condições do ativo além de ampliar a vida útil econômica originalmente estimada”, relembra a Resolução CFC nº 1.177/09;
- d) aduz que para comprovar seu direito a crédito, apresentou na sua impugnação: um relatório feito a partir do demonstrativo apresentado pelo fiscal, enquadrando cada item nas categorias de aplicação dentro da operação da Recorrente; e as respectivas Autorizações para Execução

do Empreendimento – APE, que afirma conter detalhamento da descrição e objetivo dos investimentos efetivados na planta industrial no período autuado, à qual os bens glosados estão vinculados, dando como exemplo, em transcrição da impugnação, a APE referente à Parada da Casa de Células, identificada pelo código PA-BA02-00147-04.

Conclui requerendo que as publicações, comunicações e intimações sejam efetuadas exclusivamente em nome do advogado que declina na peça; que seja dado provimento ao recurso para, preliminarmente, julgar nulo o lançamento ou, no mérito, julgar totalmente improcedente o lançamento, já que *“as mercadorias autuadas não se classificam como bens de uso e consumo, pois, em verdade, trata-se de bens do ativo aplicados para maior eficiência do processo produtivo”*

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos em 27/09/2023, e por considerá-los devidamente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 23/11/2023 para julgamento, oportunidade em que se fez presente em nome da Recorrente o Dr. Gervásio Liberal, OAB/BA nº 25.476, fazendo uso regimental da palavra.

VOTO VENCIDO

A via recursal eleita pelo Sujeito Passivo é cabível e adequada, ante sua previsão no art. 169, inciso II, alínea “b” do RPAF/99. Foi deduzido tempestivamente (art. 171 do RPAF/99), atendendo, aos demais requisitos formais para a sua interposição. Sou pelo seu conhecimento.

O feito é reiterativo, e não vejo nos autos motivo para modificar o posicionamento que exprimi quando do julgamento do Auto de Infração nº 279464.0007/19-1 (Acórdão CJF nº 0106-02/20-VD, j. 04/02/2021), que segue abaixo reproduzido e adaptado.

Em relação ao pedido de diligência fiscal, penso que a matéria poderá ser examinada à luz dos elementos dos autos, como aliás já se tem conseguido em julgados da mesma Contribuinte, sobre a mesma matéria.

A despeito de não ler nos demonstrativos elaborados pela fiscalização uma descrição pormenorizada dos bens que foram objeto da autuação, do processo produtivo e das instalações físicas do estabelecimento autuado, parece-me desnecessário realizar diligências para fazer prova da utilização, conquanto o fato seja incontroverso. Por isso, indefiro o pedido de diligência formulado, nos termos do art. 147, I, “b” do RPAF/99, tendo em vista que a classificação fiscal dos bens é matéria de mérito.

No mérito, o auto de infração acusa utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, tendo sido indicado que os bens adquiridos e escriturados como bens do ativo fixo, são utilizados como material para uso em paradas de manutenção (peças de reposição).

A 4ª JJF fundamentou a decisão ora recorrida de que o tratamento contábil que deve ser o de material de uso ou consumo previsto nos art. 20 e inciso I, do art. 33 da LC 87/96 que somente dariam direito ao crédito a partir de 1º de janeiro de 2033, e em se tratando de fatos geradores ocorridos no período de janeiro/2016 a dezembro/2018, era vedado a utilização do crédito fiscal.

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 Inspeção 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 lembrado do brocardo latino *accessorium sequitur suum principale* (o acessório segue o principal) dar tratamento diverso do aplicado às instalações físicas, em relação às peças e partes que o guarnecem e viabilizam a sua permanência funcional ao longo do tempo.

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 hesitou: 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 ela 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 brindava, quando funcionando nesta Câmara, 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 decorrerem 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.

VOTO VENCEDOR

Peço *vênia* ao ilustre Relator para discordar dos argumentos esposados em relação ao mérito da autuação em seu voto.

Ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

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

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto apurado conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O questionamento do Autuado quanto à autuação por presunção não se sustenta, pois restou cristalino que se trata de crédito indevido relativo à aquisição de peças de reposição, não tendo sido necessária a visita *in loco* na planta industrial nem a discussão sobre o laudo técnico que afirma haver apresentado com a sua Impugnação.

O Autuante, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, verificou a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade.

Sendo assim, afasto a nulidade suscitada.

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

“VOTO

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

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Quanto aos pequenos reparos, são atividades de “conserto ou substituição de parte ou peças em razão de

quebra ou avaria do equipamento, por imperícia ou outro problema técnico qualquer, necessários para que o bem retorne à sua condição normal de funcionamento, o que normalmente não envolve acréscimo da vida útil". (extraído do site <http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil¬icia=32626>).

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

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

Do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida."

Não há nos autos nenhuma prova de que os materiais de reposição objeto da autuação aumentam a vida útil dos equipamentos, quanto mais em período superior a um exercício. Ao contrário, a própria natureza dos materiais induz à manutenção de equipamentos do Autuado, não necessariamente relacionados à produção.

Destaco que esta 2ª CJF não tem competência para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99.

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

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 que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269194.0011/22-3, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 983.562,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

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

VOTO VENCIDO – 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

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS