

A. I. Nº - 279196.0004/22-9
AUTUADO - BRASKEM S. A.
AUTUANTES - JOSÉ FRANCISCO DOS SANTOS e RICARDO TABCHOURY DE BARROS SANTOS
ORIGEM - DAT METRO - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10.07.2023

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº. 0165-06/23-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DO ATIVO PERMANENTE. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado a reposição e manutenção de equipamentos (bens de uso e consumo), como parafusos, arruelas, porcas, encerado de PVC, fita de vedação, comutador, pinhão, cartucho, disjuntor, bota de segurança, macacão, selante borracha, lenço umedecido e tecido morim, sendo apenas admissível a utilização de crédito fiscal atinente aos insumos utilizados no processo produtivo da empresa, bem como, de forma parcelada, dos bens do ativo imobilizado que não se confundem com aqueles autuados. 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 mantida. Não acolhidas as questões preliminares suscitadas. Desnecessidade de prova técnica. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27 de setembro de 2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 357.034,56, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **001.002.002**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ocorrência lançada entre janeiro e dezembro de 2021.

Complementam os autuantes: *“O contribuinte creditou-se no CIAP de ICMS de material de uso/consumo, (a exemplo de porcas, arruelas, juntas, anéis, tubos, luvas, rolamentos, retentores, mangueiras, etc.) como se ativo fosse, conforme demonstrativos constantes dos Anexos I, II e III.*

Os valores calculados pelos prepostos fiscais, referentes ao crédito fiscal indevido (CredIndevido) foram extraídos dos dados apresentados pelo contribuinte em seu CIAP – Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente. Dessa forma, os prepostos fiscais lançaram no auto de infração os valores calculados, limitados aos valores lançados pelo contribuinte em seu Livro Registro de Apuração do ICMS mensal (EFD). Afinal, os prepostos

fiscais não poderiam reclamar um crédito tributário maior do que o valor creditado pelo contribuinte em sua escrita fiscal”.

A autuada, por intermédio de seus advogados, constituídos através do instrumento de fls. 181 a 183, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 157 a 175, onde argumenta, após reproduzir o artigo 142 do CTN, a título de preliminar, a nulidade do lançamento, uma vez que, como ato administrativo por natureza, o lançamento deve respeitar a forma exigida para a sua prática e o seu objeto/conteúdo, que corresponde ao efeito jurídico imediato do ato, ou seja, o resultado prático causado em uma esfera de direitos.

Vale dizer, é um elemento vinculado e obrigatório do ato e no caso em tela, é inequívoco que o lançamento foi efetivado com base em mera presunção, o que é inadmissível, assegura.

Observa nos documentos anexos ao Auto, não haver nenhum descritivo da forma de utilização dos bens glosados na planta industrial, de forma a justificar a acusação fiscal e enquadramento como bens de mero uso e consumo, o que se configuraria flagrante nulidade do lançamento.

Presume que a partir do confronto dos valores autuados com as obrigações acessórias que foram transmitidas ao Fisco, ter havido a glosa da quase integralidade dos créditos de ICMS apropriados pelo contribuinte a título de ativo, o que, por si só, já seria suficiente para decretar a nulidade do lançamento, por evidenciar que a autuação foi efetivada por mera presunção.

Uma vez que os bens foram registrados no seu ativo fixo, no mínimo, o lançamento deveria indicar a razão pela qual foram desclassificados e caracterizados como de mero uso e consumo, cotejando com a forma pela qual foram empregados na planta industrial, e ademais, não houve visita *in loco* na planta industrial, nem mesmo a solicitação de informações ao contribuinte sobre a forma de utilização dos bens, o que afronta o princípio da verdade material, destaca.

Indica que o fato de o lançamento ter sido efetivado por mera presunção não poderá passar despercebido por ocasião do presente julgamento, o que deverá ensejar, nos termos do artigo 18 do RPAF/99 (transcrito), o reconhecimento da nulidade.

Considera como nulos, os lançamentos fiscais desacompanhados dos elementos suficientes para determinação com segurança, da ocorrência do fato gerador, não só pela inexistência de substância ou justa causa, mas, também, porque tal vício implica em prejuízo do exercício pleno do direito de defesa do acusado.

Diz ter ocorrido prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa, porque se espera do trabalho fiscal, no presente caso, a apresentação das razões jurídicas que culminaram na desclassificação dos produtos autuados como insumos industriais. Com isso, poderia contrapor essas razões, estabelecendo o contraditório tão festejado no sistema processual brasileiro.

Nesse esteio, a dinâmica adotada pela fiscalização no presente caso, deve ser rechaçada, ressalta, uma vez que solidificaria a dinâmica antijurídica da acusação sem lastro substancial, obrigando o acusado a se defender no “escuro” de uma acusação vazia.

Indica ser de rigor que o lançamento fiscal ora impugnado seja anulado, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA e do artigo 142 do CTN.

Apresenta, a seguir, para a melhor compreensão do caso e identificação do tratamento jurídico adequado a ser dispensado, breve exposição do processo produtivo realizado no estabelecimento autuado, a Unidade Industrial de Cloro e Soda (CS) da Braskem, onde CLORO e SODA CÁUSTICA (NaOH) são produzidos através da eletrólise da salmoura. Uma corrente elétrica é aplicada a uma solução aquosa concentrada de cloreto de sódio (NaCl), conhecido simplesmente como sal, ou sal

de cozinha, e promove a separação dos componentes, gerando o cloro em estado gasoso (C12) e a soda cáustica, em solução.

Relata ser o CLORO C utilizado então em outros processos industriais, entre eles o de transformação para a geração do dicloroetano, precursor do monômero cloreto de vinila, principal matéria prima para a produção do poli (cloreto de vinila), PVC.

Sintetiza que toda a cadeia de CS pode ser melhor visualizada na ilustração apresentada, sendo o cloreto de sódio proveniente da extração de sal gema.

O sal, dissolvido em água, dá origem à salmoura, que será submetida ao processo de eletrólise em circuito fechado, base do processo produtivo. A salmoura flui em um circuito fechado através das células eletrolíticas de mercúrio, onde aproximadamente 10% do sal dissolvido é eletrolisado e conforme mapa apresentado, após o processo de eletrólise, são desenvolvidos diversos processos produtivos internos na planta de CS para alcançar a Soda e variações do Cloro, com emprego de uma infinidade de insumos, reagentes, aditivos, produtos intermediários, embalagens.

Conforme demonstrará no tópico adiante, não houve a devida contextualização dos bens glosados pela fiscalização com a atividade de industrialização exercida pelo estabelecimento autuado, o que impõe a revisão do presente lançamento, garante.

Frente ao princípio da eventualidade, na remota hipótese de não se reconhecer a nulidade do lançamento, em razão do vício apresentado no tópico anterior, enfrenta o mérito da autuação, de modo a defender a higidez do crédito aproveitado pela Impugnante.

Fala que como visto, a acusação fiscal é de que aproveitou crédito indevido de ICMS relativo aos bens integrados ao ativo imobilizado, que seriam caracterizados como de mero uso e consumo, por serem supostamente alheios à atividade do estabelecimento.

Todavia, ressalta que o crédito apropriado é totalmente regular, sendo incorreta a classificação pela fiscalização como bens de mero uso e consumo, pois estão relacionados com a atividade de industrialização e voltados para atingir o objeto social de produção de resinas.

Aduz estar o direito ao crédito de ICMS garantido constitucionalmente, como decorrência da regra da não cumulatividade, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, inciso I, da Carta Magna, copiado.

Extraí do comando constitucional o direito inquestionável ao crédito resultante de operação anteriormente tributada, por respeito à regra da não cumulatividade e tal sistemática está devidamente retratada na lição de Geraldo Ataliba, citado por Heron Arxua, cujo teor reproduz.

Alega que da mesma forma, a legislação infraconstitucional reconhece o direito de crédito na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, destacando os dispositivos relacionados ao direito de crédito previstos na Lei Complementar 87/1996, em seus artigos 19 e 20, reproduzidos.

Observa que a própria legislação estadual também garante o direito de crédito nos casos de bens adquiridos para o ativo imobilizado, conforme estabelece a Lei 7.014/96, no seu artigo 29, igualmente transcrito, inclusive em seu § 6º.

Disso decorre que, considerando que a legislação tributária não conceituou o que venha a ser ativo permanente, se posiciona no sentido de se dever extrair a interpretação nos artigos 178 e 179 da Lei 6.404/76 (conceito contábil), mesmo porque há disposição expressa no artigo 110 do CTN, copiado.

Aponta interessar a dicção Ativo Imobilizado (artigo 179, inciso IV, da Lei 6.404/76), que faz parte do Ativo Permanente (artigo 178, § 1º, alínea “c”, da Lei 6.404/76) e nesse sentido, subentende que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da planta industrial, conforme se extrai no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (FIECAFI), Editora Adas, 1985, pág. 198.

Alega que, com efeito, dependendo das circunstâncias, as peças ou conjuntos de reposição podem ser classificados no imobilizado, em função das características específicas de uso, vida útil, destinação contábil (cf. pág. 203 do FIECAFI).

Assim explicita dever integrar a conta de imobilizado as partes e peças de uso específico, pois, muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais ao seu funcionamento, sendo essas peças de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo (cf. pág. 203 do FIECAFI).

Sustenta que os bens registrados no ativo fixo 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, ao tempo em que destaca os conceitos fixados na Resolução CFG 1.177/09, cuja regras são aplicáveis na espécie:

- Reconhecimento: podem ser registrados no Ativo Permanente os bens e direitos não destinados à transformação direta e cuja perspectiva de permanência na empresa ultrapasse um exercício.

Certos ativos podem ser adquiridos por motivos de segurança ou meio ambiente. A aquisição de tais ativos, embora não aumente diretamente os futuros benefícios econômicos de nenhum bem específico existente do imobilizado, poderá ser necessária para que a empresa obtenha os futuros benefícios econômicos de seus outros ativos;

- Custos iniciais: o custo de um bem do imobilizado compreende o seu valor de compra e quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo em condições operacionais para o uso pretendido;

- Custos Subsequentes: dispêndios subsequentes relativos a um bem do imobilizado que já foi reconhecido devem ser adicionados ao valor contábil do ativo quando é provável que os futuros benefícios econômicos deles decorrentes sejam percebidos pela empresa.

Os dispêndios subsequentes com ativos imobilizados serão reconhecidos como ativo quando o dispêndio melhora as condições do ativo além de ampliar a vida útil econômica originalmente estimada, conclui.

Cita exemplos de melhoramentos que resultam em aumento dos futuros benefícios econômicos e incluem: modificação de um bem da fábrica para prolongar sua vida útil, ou para aumentar sua capacidade; aperfeiçoamento de peças de máquina para conseguir um aumento substancial na qualidade da produção e adoção de novos processos de produção permitindo redução substancial nos custos operacionais anteriormente avaliados.

Lembra que os bens registrados no ativo fixo no período autuado, regra geral, foram adquiridos na hipótese de custos subsequentes, com o propósito de modificação de um bem da fábrica para prolongar sua vida útil, ou para aumentar sua capacidade, aperfeiçoamento de peças de máquina para conseguir um aumento substancial na qualidade da produção e adoção de novos processos de produção permitindo redução substancial nos custos operacionais anteriormente avaliados.

Para a devida comprovação, garante apresentar um relatório feito a partir do demonstrativo apresentado, enquadrando cada item nas categorias de aplicação dentro da operação da Impugnante (Doc. 04) e as respectivas Autorizações para Execução do Empreendimento - APE, que contêm o detalhamento da descrição e objetivo dos investimentos efetivados na planta industrial no período autuado, à qual os bens glosados estão vinculados (Doc. 05), trazendo, a título de exemplo, a APE referente à Parada da Casa de Células, identificada pelo código PA-BA02-00147-04, conforme destaque, extraído do Doc. 05.

Como se observa do destaque, essa APE diz respeito à manutenção da Casa de Células, que está envolvida no processo de eletrólise da salmoura, que faz parte do processo produtivo realizado na planta, vide tópico anterior, sendo que diversos itens que foram listados no demonstrativo apresentado como de uso e consumo estão relacionados a essa função (de manutenção), tais quais: “Placa Anódica PN 30008779”; “Filtro harmônico 13.8Kv Painel”; “Tubo PRV DER 411-45 Plana 125# 18”; “Flange Pese PRFV Epoxi 125# 4”; e vários outros.

Portanto, por servirem à manutenção preventiva da Casa de Células, esses itens e diversos outros que foram indicados, fazem parte do seu ativo fixo, pelas razões já apontadas, conclui.

Traz, ainda, o exemplo da APE referente à Parada para manutenção dos Compressores de Cloro de 2019, utilizados para o processamento do cloro, etapa produtiva identificada no item anterior. Estão relacionados a essa etapa produtiva, entre outros itens que foram equivocadamente indicados como de uso e consumo: “Junta FLG Quimflex 820FF 150# 3.2mm”; “Pistão / Pino / Anel PN 3124001”; “Chapa A285 C 6.35mm 1000 X 1000mm”; entre outros.

Assim, a partir dos exemplos acima destacados, que se repetem nos demais itens que são objeto da autuação, verifica que não se analisou a aplicação das mercadorias e por essa razão lhe imputa equivocadamente a infração de crédito indevido.

Ademais, vale dizer que, pelo próprio tipo de mercadoria de que trata a autuação, é verificável que não se tratam de itens para uso e consumo, como o seriam itens utilizados na área administrativa da planta industrial.

Outrossim, a regularidade do procedimento adotado encontra guarida na Jurisprudência sobre o tema do crédito de ICMS nas aquisições de bens do ativo imobilizado, conforme precedente colacionado, trazendo decisão do STJ no AgInt no REsp 1380193/PR, relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, julgado em 25/03/2019, DJe 01/04/2019.

Em vista de todo o exposto, diz restar evidente o direito à manutenção dos créditos de ICMS relativos aos bens registrados no ativo fixo, cuja autuação foi efetivada mediante a análise sumária das informações, adotando a mera presunção para fins de enquadramento, o que se afigura inadmissível.

Por todo o exposto, requer se conhecer e dar provimento à presente impugnação para julgar:

a) Preliminarmente, nulo o lançamento, nos termos do artigo 142, do CTN combinado com o artigo 18, inciso IV, alínea “a”, Decreto 7.629/99 (RPAF-BA), conforme as razões de fato e de direito aduzidas no item III, desta peça impugnatória;

b) No mérito, improcedente o lançamento, porque as mercadorias autuadas não se classificam como bens de uso e consumo, pois, em verdade, tratam-se de ativo imobilizado essenciais ao processo produtivo, passíveis de creditamento, conforme as razões de fato e de direito aduzidas na peça defensiva.

Por fim, requer a produção de todos os meios de prova admitidos, especialmente a juntada de novos documentos e esclarecimentos de fato, frente aos princípios da verdade material e da ampla defesa.

Informação Fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 211 a 217, após historiar os fatos e resumir os termos defensivos, aduz que a nulidade pugnada pela autuada não deve prosperar, pois, ao contrário do alegado, o presente Auto de Infração é revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, cuja multa exigida está fundamentada em diplomas legais vigentes.

Ou seja, as infrações cometidas estão definidas em seus textos base, conforme consta nas folhas 01 a 03, estando presentes não somente a descrição das infrações como também enquadramento legal e multa aplicada, arremata.

Consigna não perceber qualquer traço de ilegalidade que enseje o descabido pedido de nulidade por parte da autuada, visto que, conforme acima esclarecido, o processo administrativo fiscal reúne elementos necessários e suficientes ao regular prosseguimento da instrução processual, e por fim, ressalta que a própria autuada põe por terra suas alegações de que não há *“elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”* quando produz sua defesa detalhada, expondo as razões por que diverge da fiscalização.

Ou seja, não houve qualquer prejuízo à manifestação defensiva, tanto que a autuada produziu regularmente sua defesa de mérito, não tendo sofrido qualquer prejuízo ou cerceamento de seus direitos defensivos, finaliza.

Analisando o mérito da autuação, indica que as argumentações apresentadas pela autuada em sua defesa são de extrema fragilidade pois se baseiam basicamente em procedimentos contábeis sem levar em consideração em nenhum momento o arcabouço jurídico que fundamenta e disciplina a utilização do crédito fiscal ora em lide.

Frisa ser sabido não ser o ramo da ciência contábil um ramo do direito privado sequer. E na essencialidade dos materiais que se incorporam ao ativo fixo, como se com essa incorporação pudessem os mesmos se confundir com o próprio ativo.

Garante que esses materiais são quase todos meros acessórios/peças de reposição (reconhecidos textualmente pela autuada), que integram a estrutura física de máquinas ou equipamentos demandando a necessária troca por desgaste, visto serem submetidas às naturais intempéries de um processo industrial, a exemplo de arruelas, porcas, juntas, anéis, tubos, curvas, placa, rolamentos, luvas, macacão, etc., citados nos demonstrativos.

Outros, como válvulas, são equipamentos que também requerem substituição com o transcorrer do tempo, pelas mesmas razões das partes e peças. Todos os materiais acima descritos, inclusive luvas, macacão, etc. que são utilizados pelos funcionários da empresa na realização de suas funções, estão voltados apenas à manutenção desta planta petroquímica, nunca podendo ser considerado produto intermediário, matéria prima, catalisador ou material de embalagem, conforme artigo 96 do RICMS-BA, garante.

Argui que classificar os materiais elencados no demonstrativo fiscal às fls. 10 a 149 do presente processo como ativo imobilizado utilizando o simples parâmetro de tempo de vida útil superior por mais de um período (um ano) e o custo do bem se apresenta como uma atitude desconexa com a real situação em análise, ainda que essas características por si só fossem suficientes para classificar o bem como ativo imobilizado para efeito de apropriação do crédito fiscal.

Não se pode definir um material para efeitos de utilização de crédito fiscal usando somente conceitos contábeis, ainda mais quando estes parâmetros não se aplicam a boa parte dos materiais em questão, haja vista, durarem menos de um ano e possuírem valores de custo relativamente baixos quando comparados a de um verdadeiro ativo imobilizado, geralmente de custos relevantes, finaliza.

Considera descabido que materiais a exemplo de arruelas, porcas, juntas, anéis, tubos, curvas, placas, rolamentos, luvas, macacão, etc. sejam tidos como ativo imobilizado, tendo em vista as características evidentes destes materiais que são de partes e peças de um todo, não se podendo confundir uma parte com o todo, pois cada um tem propriedades e funções diferentes, tanto do ponto de vista fiscal, como fabril.

Quanto aos mencionados itens classificados pela fiscalização como crédito indevido, apesar de fazerem parte do processo produtivo, são materiais que por sua própria natureza caracterizam-se como materiais de manutenção e consumo, uma vez que se referem à manutenção dos equipamentos, e os demais utilizados pelos operários na realização de suas atividades laborais, porém, não se pode atribuir aos mesmos, características de essencialidade ao processo produtivo como a dos equipamentos (ativo imobilizado) utilizados na linha de produção ainda que esta característica por si só fosse suficiente para determinar a utilização do crédito fiscal em questão, assevera.

Reproduz o teor do artigo 309 do RICMS-BA/2012.

Observa que a apuração do que seja material de consumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos, sendo preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento. Materiais de consumo são empregados pelo estabelecimento fora do processo produtivo. É o caso dos materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Consideram-se também de uso ou consumo aqueles materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração, não integram o produto final, como é o caso de peças de reposição e manutenção, como fardamento de operários, porcas, arruelas, juntas, anéis, tubos, joelhos, luvas, rolamentos, parafusos, ferramentas, etc., de acordo com o demonstrativo de fls. 10 a 149. Neste caso, embora esses bens participem do processo industrial não integram o produto final, sendo considerados materiais de uso/consumo.

Dando continuidade à análise específica dos produtos albergados pela infração 01 mostra ser evidente que os mesmos não participam da cadeia de produção do produto acabado, não sendo assim possível a utilização do crédito fiscal em vista a adoção do regime do crédito físico pelo legislador pátrio.

Constata facilmente que os mesmos não são consumidos integralmente no processo produtivo e são utilizados em várias operações de produção do produto final, vinculados tão somente a manutenção e funcionamento das instalações de produção tendo como consequência o desgaste natural do seu uso e desta forma se enquadram perfeitamente como uso e consumo, os materiais de reposição, aqueles bens que não são consumidos integralmente e nem integram o produto final, na condição de elemento indispensável ou necessário a sua produção ou composição.

Diz que o regime do crédito físico operacionalizou o princípio da não-cumulatividade, que se centra na ideia de operações subsequentes de circulação de bem material. Sendo assim, os bens que não passam a uma etapa seguinte do ciclo econômico, ou seja, não integram o produto final de alguma forma, não podem gerar direito ao crédito fiscal sob pena de violar mortamente o regime do crédito físico adotado pelo legislador brasileiro.

Sustenta que provavelmente a autuada quer se valer do crédito financeiro do qual não existe previsão legal para garantir o direito ao crédito fiscal, pois o crédito financeiro foi instituído pela

Lei Complementar 87/96, como sendo um benefício fiscal, logo o crédito físico se caracteriza como um direito fundamental e o crédito financeiro como um benefício legal.

Portanto, o legislador complementar teria a faculdade, conforme a conveniência e oportunidade, de conceder, ou não, o creditamento por se tratar de benefício fiscal e dessa forma, a simples argumentação de que os produtos utilizados como uso consumo são essenciais ao processo produtivo da empresa sem satisfazer as demais condições do crédito físico não se sustenta para efeito de apropriação do crédito fiscal.

Fala ser a essencialidade condição necessária, porém não suficiente para a apropriação do crédito fiscal, pelo fato de a autuada não ter se apropriado do crédito fiscal das aquisições do material de limpeza utilizados no chão de fábrica, nem dos utilizados na limpeza dos equipamentos, pois sabe que são materiais de uso/consumo.

Entretanto, se a limpeza não for feita diariamente o ambiente fabril ficará em algum momento inóspito ao ponto de não se poder trabalhar no local e com isso impossibilitando assim a obtenção do objeto fim da empresa que é do produto acabado.

Considera demonstrado, dessa forma, a essencialidade dos produtos de limpeza no ambiente fabril, porém, nem por isso garantiu a impugnante o direito ao crédito fiscal nas aquisições desses materiais, pontua.

Aponta ser imperativo destacar ter sido a matéria objeto dos Autos de Infração 269132.0002/22-8 e 279196.0002/22-6 referentes aos exercícios de 2018 e 2019 respectivamente, onde a autuada efetuou o pagamento integralmente sem apresentar contestação.

Em conclusão e diante do exposto, requer que o Auto de Infração em discussão seja julgado procedente.

Ressalta, por último, ter ficado provada a insubsistência do pedido com mero objetivo de protelar o curso do processo fiscal pelos motivos apresentados na discussão do mérito, não podendo a Administração aceitar práticas meramente procrastinatórias.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador em 04/01/2023 (fl. 219), e encaminhados a este relator sem qualquer despacho.

Registrada a presença do advogado da empresa, Dr. Thales Maia Galiza, OAB/BA 75.053, para fins de sustentação oral, na qual destacou, após breve resumo dos fatos, reiterando que as mercadorias cujo crédito foi glosado, fazem parte, efetivamente, do ativo imobilizado da empresa, sendo necessário analisar o seu processo produtivo, devendo ser considerado o conceito contábil existente.

Indica o fato de a informação fiscal não trazer fundamento jurídico para fundamentação do direito.

Refeita a comparação com material de limpeza, utilizado na informação fiscal, se tratando de caso diferente.

Reitera a nulidade do lançamento, e caso assim não se entenda, seja o Auto de Infração julgado improcedente.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão através do Domicílio Tributário Eletrônico de Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência se deu de forma expressa em 13/07/2022, de acordo com o documento de fl. 150.

As planilhas analíticas e sintéticas que suportam a acusação se encontram às fls. 04 a 149 dos autos.

Já a ciência do lançamento ocorreu em 28/09/2022, na forma do documento de fls. 151 e 152, encaminhado por um dos autuantes, tendo o contribuinte recebido através do Domicílio Tributário Eletrônico todos os elementos que comprovaram e embasaram o lançamento.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, ainda que argumente em sentido contrário, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, o que passo a fazê-lo, iniciando pelo argumento de ser a autuação baseada em presunção, figura que na sábia visão de Rubens Gomes de Souza, no artigo UM CASO DE FICÇÃO LEGAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO: A PAUTA DOS VALORES COMO BASE DE CÁLCULO DO ICM, publicado na Revista de Direito Tributário, São Paulo, RT, nº 11, pág. 23, 1970, “...resultam do raciocínio ou são estabelecidas por lei que substitui a sua própria razão à razão humana. Daí classificarem-se em presunções hominis ou humanas e presunções legais”.

Ao seu turno, Pontes de Miranda (Tratado de direito privado. 4ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983), assim a define: “*presumir é etimologicamente prae sumere é ter sido alguma coisa, antes de ser provada, antes de ser percebida, antes de sentir, de se perceber pôr-se-á a existência da coisa. Tudo que se passa no pensamento como atitude subjetiva e não real*”.

Já para Maria Rita Ferragut (Presunção em Direito Tributário, 2ª Edição, Ed. Quartier Latin, 2005), “*presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado). Constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato. Já como ficto, presunção é o conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de*

provas contrárias. E a prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço definidos”.

E mais: ainda em seu entendimento “*Consistem em meios de prova indiciária, subsidiária, indireta, divergindo das hipóteses em que, na definição do fato jurídico ou da base de cálculo, intervêm ficções legais ou ‘presunções absolutas’ enunciados jurídicos de direito substantivo.*

Presunção como meio de prova é o que prescreve o artigo 212, inciso IV, do Código Civil, ao prever que os atos jurídicos que não requerem forma especial poderão ser provados mediante presunção”.

Não se observa terem os autuantes se estribado em presunção legal, tendo em vista que esta, no caso concreto, se encontra listada no artigo 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, não se encontrando nas hipóteses ali elencadas, aquela presente nos autos.

Já as presunções humanas, podem ser definidas como a “*noção substitutiva, criado através de um efeito de espelhamento e identificação entre uma coisa e outra, produto de uma interação específica de significados heterogêneos*”, no entendimento de Florence Haret (Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, volume 104, pág. 743, junho de 2008).

De maneira mais específica, seriam aquelas em que o raciocínio é empregado com base naquilo que ordinariamente acontece.

A presunção, independente se ser legal ou *hominis*, se localiza na esfera das provas indiretas, uma vez demandar elaboração mental para conduzir o julgador ao fato probando.

No âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem reconhecido a imprestabilidade de lançamentos que não trazem os mínimos elementos de segurança necessários a demonstrar e embasar o fato nele presumido pela Fiscalização.

Neste sentido, posso invocar o julgamento que resultou no Acórdão 107-06.229, de 22/03/2001:

“Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incertezas. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar por força do disposto no art. 122 do CTN”.

Do voto do relator Conselheiro Luiz Martins Valero, destaco:

“O Fisco não pode autuar unicamente com base em indício, por não ter este à força probatória de uma genuína presunção. Vale dizer, diferentemente das presunções legais, a autuação lastreado, apenas no primeiro, e muitas vezes único, elemento colhido pelo Fisco não encontra guarida no bom Direito. A presunção simples, na qualidade de prova indireta, somente é meio idôneo para referendar uma autuação quando resultar da soma de indícios convergentes. Se todos os fatos levarem ao mesmo ponto, a prova da omissão de receitas restará assegurada”.

No caso concreto dos autos, não se constata a presença de meros indícios, mas de fatos (Notas Fiscais e Escrituração nos Livros Fiscais), no sentido de comprovar a apropriação dos créditos de produtos de uso e/ou consumo, como botas de segurança, tecido morim, fita adesiva, lona plástica, dentre outros, como se bens do ativo imobilizado fossem, o que afasta qualquer ideia ou possibilidade de ser a autuação fruto de mero indício ou presunção humana ou legal.

Por esta razão, afasto tal argumento não o acolhendo.

Quanto ao eventual cerceamento do direito de defesa, igualmente não posso aceitar.

Em primeiro lugar, pelo fato de a empresa autuada ter tido acesso a todos os elementos que consubstanciaram a autuação, através dos demonstrativos sintéticos e analíticos, os quais listam e enumeram de forma individualizada os produtos cujos créditos foram considerados indevidos no Livro CIAP, cuja responsabilidade pelo preenchimento é unicamente do contribuinte.

Também concorrem para o não acolhimento do argumento a própria formulação da acusação, de forma clara, os dispositivos indicados como violados, especialmente o artigo 53, inciso III, da Lei 7.014/96 (*Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir da data fixada em Lei Complementar, a utilização do crédito fiscal relativo à entrada dos demais bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, inclusive dos correspondentes serviços de transporte*), motivo e razão pelo qual os créditos fiscais foram glosados, contrariamente ao trazido na impugnação.

Além disso, a defesa demonstrou de forma clara e insofismável, ter entendido os motivos e as razões das glosas de créditos fiscais, não somente pela leitura da acusação, como, igualmente, da descrição do fato considerado como infração, comparecendo ao processo e refutando a acusação de forma plena, inclusive mediante apresentação de planilhas inseridas na mídia de fl. 208, fato que por si só fragiliza a assertiva defensiva.

Além disso, foi respeitado o princípio do contraditório e da ampla defesa decorrente do artigo 5º, LV, da Constituição Federal, cujo comando determina que *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Tal princípio se manifesta na possibilidade que os litigantes têm de requerer a produção de provas e de participarem da sua realização, assim como também de se pronunciarem a respeito de seu resultado, inclusive em processo ou procedimento administrativo, garantido a qualquer parte afetada por decisão de órgão superior.

Logo, a ampla defesa nada mais é do que a possibilidade que o acusado tem, já gozando do direito ao contraditório, de lançar mão a todas as possibilidades de exercício pleno do seu direito de defesa, possibilitando-o trazer ao processo os elementos que julgar necessários ao esclarecimento da verdade.

Vicente Greco Filho entende ser a ampla defesa constituída a partir de cinco fundamentos:

- “a) ter conhecimento claro da imputação;*
- b) poder apresentar alegações contra a acusação;*
- c) poder acompanhar a prova produzida e fazer contraprova;*
- d) ter defesa técnica por advogado; e*
- e) poder recorrer da decisão desfavorável”.*

Conforme já relatado e analisado anteriormente, das cinco possibilidades listadas acima, apenas a última ainda não foi exercida pela defesa do contribuinte, pelo fato de a decisão de primeiro grau não ter sido prolatada, apenas o sendo neste momento processual, entretanto, o seu exercício se encontra plenamente garantido da leitura do artigo 169, inciso I, alínea “b”, do RPAF/99.

Logo, o direito de ampla defesa do sujeito passivo foi amplamente garantido e exercido, inclusive quanto ao item “a”, consoante já firmado alhures.

Tais motivos levam ao não acolhimento dos argumentos postos, rejeitando as questões preliminares.

Quanto ao requerimento defensivo feito quando da sustentação oral para a realização de prova técnica (diligência/perícia), não o acolho, tendo em vista os termos do artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“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;

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;

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e sobretudo livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da perícia/diligência, uma vez que botas de segurança, fita adesiva, tecido morim, dentre outros, sem qualquer dúvida não pode ser considerado bens correspondentes a máquinas ou equipamentos integrantes do ativo imobilizado.

De igual modo, dispensável qualquer visita *in loco* ao estabelecimento, para fins de avaliação da utilização de tais bens na atividade fabril.

No mérito, a infração diz respeito ao uso do crédito fiscal nas aquisições de materiais tidos como integrantes do Ativo Permanente da empresa, considerados como de uso e consumo pela Fiscalização sendo arguido pela autuada que os produtos cujos créditos foram glosados, se constituem sim, em bens do ativo imobilizado.

De plano, esclareço que contrariamente a arguição defensiva, não se está negando a possibilidade de uso do crédito fiscal decorrente das aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, e sim, de bens que não se enquadram em tal situação, mas, de uso e consumo, cujo crédito fiscal é vedado.

Tal como aqueles produtos que se constituem em insumos de produção, a legislação do ICMS admite a possibilidade de apropriação de crédito fiscal dos bens destinados ao ativo imobilizado, desde que não estejam amparados por isenção ou não incidência.

O artigo 20, § 5º da Lei Complementar 87/96, estabelece a forma de apropriação do crédito que é parcelada ao longo de quarenta e oito meses:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado”.

Assim, crédito de ICMS decorrente da aquisição de bem do Ativo Imobilizado será apropriado, como firmado anteriormente, na fração de 1/48 avos, mês a mês, por meio de uma nota fiscal emitida em nome do próprio contribuinte, englobando todos os valores calculados e apropriados como crédito no Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

Não obstante haver entre a doutrina diversas críticas a tal sistemática e alegações de inconstitucionalidade do citado dispositivo frente ao entendimento de se tratar de uma restrição ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, esse procedimento de apropriação de crédito do

referido imposto pago na aquisição de bens destinados ao Ativo Imobilizado é adotado por todas as unidades federadas referentes ao imposto.

A questão posta é, pois, se verificar se, de fato, os produtos elencados pela fiscalização se constituíram em bens do ativo imobilizado.

De acordo com listagem apresentada em mídia que acompanha a peça de impugnação, os produtos objeto da lide seriam parafusos, arruelas, porcas, encerado de PVC Vinilona, fita de vedação, porta disco, anel, fusível de vidro, curva, correia, comutador, pinhão, relê, cabo, engrenagens, sinalizador, mola, cartucho, disjuntor, óleo isolante, bota de segurança, macacão, aditivo, meia luva, espaçador, selante borracha, lenço umedecido, tecido morim, que, de forma cristalina, não podem ser considerados como bens do ativo imobilizado, diante de suas naturezas, bem como pela utilização na empresa, inclusive quando das paradas de manutenção.

Chamam atenção na planilha apresentada, itens como o de código do bem 000050054317-51078541142016-000001, código do material MS00001, denominado genericamente pela autuada como “*MATERIAL MANUTENCAO/MONTAGEM*”, a mesma utilizada no material de código 000050054317-51078543532016-000001, código do material MS00001, tomados como exemplo.

Também merece destaque o código de identificação do bem PR00420662-51079659612016-000001, código do material 520331, descrito como “*NAO UTILIZAR - MATERIAL UNIFICADO*”.

O que se questiona é o que seria este MATERIAL MANUTENCAO/MONTAGEM e o que implicaria e comporia o material descrito como NAO UTILIZAR - MATERIAL UNIFICADO. Não está claro nos autos, o que fragiliza o argumento trazido pela defesa.

Também consta no lançamento “MATERIAL SERVIÇO CALDERARIA” (fl. 138), havendo de se questionar qual seria tal “material”.

O procedimento dos Fiscos estaduais é no sentido de que apenas os bens caracterizados como Ativo Imobilizado aplicados diretamente na atividade da empresa, fazem jus ao creditamento de ICMS, compreendendo, ainda, que apenas aquelas partes e peças que acompanhem a máquina ou o equipamento quando de sua aquisição, são contabilizadas como Ativo Imobilizado e, conseqüentemente, proporcionam direito ao crédito de ICMS.

Em se tratando de peças e partes adquiridas separadamente para o fim de manutenção, reparo e consertos de máquinas, equipamentos ou veículos, tais valores devem ser lançados na contabilidade da empresa como Ativo Circulante ou diretamente como despesa operacional, gastos gerais de manutenção cujo direito ao crédito somente se dará a partir de 01/01/2033, na forma prescrita na Lei Complementar 171/2019 (bens de uso e consumo).

Por tais motivos, devidamente comprovado que aquelas mercadorias cujo crédito fiscal foi apropriado, e que, em verdade, se constituem em peças de reposição ou material de manutenção, tais como os arrolados na autuação, não propiciam a utilização do crédito fiscal, concorrendo para a manutenção da infração.

Neste sentido, o teor do artigo 309 do RICMS/12 é bastante claro, especialmente em seu inciso VII, e o seu § 2º:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

VII - o valor do imposto cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de bens destinados ao ativo imobilizado, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, observado o disposto no § 2º deste artigo;

(...)

§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada”.

Ou seja: A legislação garante o crédito fiscal para os bens do ativo imobilizado. A questão se resume, pois, a possibilidade de materiais de reposição de bens pertencentes ao ativo imobilizado ou de uso e consumo serem considerados efetivamente como bens do ativo imobilizado, propiciando a apropriação do crédito fiscal.

Para espantar qualquer dúvida porventura ainda remanescente quanto a discussão travada, tenho como pertinente mencionar o teor do Parecer 22886/2013 datado de 09/09/2013, acerca do tema, em resposta a consulta formulada por contribuinte à Secretaria da Fazenda da Bahia, que possui a seguinte Ementa:

“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”.

Ou seja: materiais que se caracterizem como de peças de reposição e/ou manutenção, aplicados a bens incorporados ao ativo imobilizado, em função do uso e desgaste natural, não podem ser considerados do mesmo modo como bens do ativo, tal como realizados pela autuada, e sim, tratados como se despesas fossem, sem possibilidade de uso do crédito fiscal.

Apesar de a consulente neste caso não ser o contribuinte autuado, a resposta exarada serve de balizamento para o posicionamento do julgador.

De igual modo, são diversas as decisões deste Conselho a respeito de tal tema, onde posso destacar a decisão contida no voto vencedor do Acórdão CJF 0370-11/20, julgado em 15/12/2020:

“O exame dos autos revela que os créditos glosados se relacionam a vários 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 sua peça recursal em trecho abaixo reproduzido.

‘Além disso, trata-se de sobressalentes, peças e reposição e ferramentais utilizados sempre em conexão com equipamentos principais do maquinário fabril do estabelecimento. Desse modo, sustenta que, nos termos dos itens 7 e 8 da norma contábil NBC TG 27, tais itens também devem ser considerados como ativo imobilizado, tal como alegado em defesa.

Por fim, conforme dispõe o item 10 da norma contábil NBC TG 27, os custos de ativos imobilizados incluem aqueles incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado, e também e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar-lhe manutenção, como é o caso dos bens listados no presente auto de infração. (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 ‘bobinas’, ‘cabos’, ‘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.

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), de minha relatoria.

Ademais, os itens autuados não possuem identidade, mas são componentes. A prevalecer a alegação da empresa (uso em montagem/construção), não se pode admitir o creditamento porque se trataria de imóveis por acessão física, o que encontra óbice no art. 310, inciso VII do RICMS/12, conforme abaixo.

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita: ... VII - destinados à construção de imóveis por acessão física; ...’

Do exposto, peço vênica para divergir e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida”.

Ainda em relação à matéria discutida, lembro de não ser o tema estranho a este relator, o qual, em 25/01/2022 prolatou o voto condutor do Acórdão JJF 0007-02/22-VD, seguido à unanimidade pelos seus pares, em análise de situação semelhante à dos presentes autos.

Este entendimento não é posição isolada do estado da Bahia, frente, por exemplo, a decisões como a do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, através do Acórdão 24.039/22/1ª, julgado pela 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em 17 de março de 2022, em decisão unânime, do qual destaco a sua Ementa:

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos apresentados pela Impugnante. Infração parcialmente caracterizada. Corretas as exigências remanescentes do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75”.

De tal decisão tenho como importantes os seguintes trechos do voto prolatado:

“A Irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado. Os produtos que tiveram os seus créditos glosados (partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos, dentre outros), estão listados na planilha referente ao Anexo 5 do Auto de Infração, contendo abas específicas inerentes aos créditos apropriados extemporaneamente nos meses de maio e julho de 2019.

(...)

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que efetivamente relacionados a materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso III do RICMS/02.

Para demonstrar a correção do procedimento fiscal, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS nas aquisições das mercadorias objeto da presente autuação.

O art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 permite o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários, assim entendidos aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

(...)

Há que se destacar que os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso ou consumo são mutuamente exclusivos, no que concerne ao direito a créditos de ICMS. Assim, quando a alínea “b” do inciso V do art. 66 faz alusão ao termo “consumidos” não está fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo”, sob pena de absoluta contradição.

(...)

a mesma linha, a referida Instrução Normativa estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Corroborando esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 195.894-4, que foi assim ementada:

‘IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO.’ (GRIFOU-SE)

(...)

Esclareça-se, por oportuno, que as partes e peças objeto da presente autuação não se enquadram nos pressupostos acima, isto é, não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, motivo pelo qual não se caracterizam como produtos intermediários, e sim como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN/SLT nº 01/86.

(...)

Quanto a esse tema, o Acórdão nº 20.182/11/1ª é bastante esclarecedor, ao afirmar que cabe à empresa autuada comprovar, para fins de direito a créditos do imposto, que as partes e peças geram aumento da vida útil do bem em que empregadas, verbis:

‘QUANDO SE TRATAR DE PARTES E PEÇAS, PORTANTO, CABE À AUTUADA COMPROVAR QUE A SUBSTITUIÇÃO NÃO DECORRE DE MEROS REPAROS E MANUTENÇÃO (COMO EFETIVAMENTE CONTABILIZOU TAIS AQUISIÇÕES), MAS SIM DE UMA REFORMA QUE AUTORIZA AFIRMAR QUE O BEM FOI RENOVADO, COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL PELO PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, TUDO DEVIDAMENTE DEMONSTRADO E CONTABILIZADO NOS TERMOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. A RESTRIÇÃO IMPOSTA PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA ENCONTRA RESPALDO EXATAMENTE NA LEI CONTÁBIL UTILIZADA NA FUNDAMENTAÇÃO DA IMPUGNANTE, E, EM ESPECIAL, NOS §§ 1º E 2º DO ART. 301 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA’.

(...)

Resumindo, considera-se ativo imobilizado, para os fins do aproveitamento de crédito disposto na Lei Complementar nº 87/96, aquele caracterizado nos termos da Lei nº 6.404/76, e que atenda, também, aos requisitos contidos nos §§ 3º, 5º e 6º (e § 12º) do art. 66 do RICMS/02.

Destaque-se, porém, que não é esse o caso dos autos, pois a própria Impugnante apropriou os créditos relativos às partes e peças como se produtos intermediários fossem, e não como bens integrados ao seu ativo imobilizado, isto é, as normas inerentes a bens integrantes do ativo imobilizado não se aplicam ao presente processo.

Por consequência, de plano, sem a necessidade de maiores análises, todas as partes e peças objeto da presente autuação, entradas no estabelecimento autuado a partir de 01/04/17, não gerariam direito a créditos do ICMS, por força da vedação estabelecida no art. 70, inciso XVII do RICMS/02.

(...)

Na verdade, independentemente da data de sua entrada no estabelecimento autuado (antes ou após 31/03/17), os bens objeto da presente autuação não geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02, uma vez que caracterizados como materiais de uso e consumo”.

De igual modo, agora na ótica do Poder Judiciário, quando do julgamento, pela 2ª Turma do STF, do AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 689.001/RS, em 06/02/2018, o Ministro Relator Dias Toffoli, assim decidiu:

“EMENTA: Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ICMS Aquisição de produtos intermediários. Regime de crédito físico. Não integrantes do produto final. Creditamento. Impossibilidade. Ausência de ofensa ao princípio da não cumulatividade.

1. Não há incidência no caso em tela dos enunciados das Súmulas 279, 282, 356, 283, 284 e 287 do Supremo Tribunal Federal.

2. A aquisição de produtos intermediários, sujeitos ao regime de crédito físico, aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS.

3. O princípio constitucional da não cumulatividade é uma garantia do emprego de técnica escritural que evite a sobreposição de incidências, sendo que as minúcias desse sistema e o contencioso que daí se origina repousam na esfera da legalidade.

4. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC)”.

No mesmo sentido, decisão da 1ª Turma daquela Corte, no julgamento do RE 503.877/MG-AgR, Relator Ministro Ricardo Lawandowski, publicado em 06/08/2010:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I - A decisão agravada está de acordo com entendimento adotado por ambas as Turmas desta Corte, que consolidaram a jurisprudência no sentido de que não ofende o princípio da não cumulatividade a inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo. Precedentes.

II - A aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS, uma vez que a adquirente, nesse caso, mostra-se como consumidora final. Precedentes.

III - Agravo regimental improvido”.

Ainda na jurisprudência dos Tribunais Superiores, destaco decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 195.894 – 4/RS, relatado pelo Ministro Marco Aurélio Melo, julgamento em 14/11/2000, cuja Ementa reza:

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO”.

De tal decisão, destaco o seguinte trecho:

“Conquanto, atendidos aos pressupostos gerais de recorribilidade, este extraordinário não está a merecer conhecimento, isso levando em conta o princípio da não cumulatividade inerente ao ICMS. (...) O princípio alcança matéria prima adquirida e que venha a ser (1) consumida (2) ou integrada ao produto final, (2.1) na condição de elemento indispensável à respectiva composição. A ótica é imprópria em se tratando de materiais, tais como, segundo mencionado no item 4 da inicial, peças de reposição de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e o que despendido na manutenção destes, inclusive com a frota de veículos para transporte da mercadoria a clientes. Há de se exigir correlação. No caso de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como de material para manutenção de veículos, não se tem, a seguir, a comercialização. Não ocorre processo de transformação em nova mercadoria passível de vir a ser comercializada. Daí a impertinência de pretender-se lançar tributo pago na aquisição desses materiais como crédito, isso visando a compensação com os débitos decorrentes da alienação das mercadorias produzidas.

Não conheço deste extraordinário”. (Grifei).

O mesmo Ministro, por ocasião do julgamento do AG. REG. no Recurso Extraordinário 592.718/SC, na 1ª Turma do STF, ocorrido em 21/05/2013 de mesmo tema, assim se posicionou:

“...quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. No tocante a este último tributo, a jurisprudência do Supremo está pacificada: Recurso Extraordinário nº 195.894-4/RS, da minha relatoria, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 461.878-8/MG, relator ministro Eros Grau, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 497.405-3/SP, relator ministro Ricardo Lewandowski, cujos acórdãos foram publicados, respectivamente, no Diário da Justiça de 16 de fevereiro de 2001, 1º de agosto de 2008 e 23 de maio de 2008”.

Ainda no âmbito do STF, importante lembrar que se negou o direito ao crédito com relação a serras e brocas, firmando o entendimento segundo o qual, o direito ao crédito fica condicionado a que o produto seja utilizado uma única vez e que nesta utilização ocorra a sua integração ao produto final, quando do julgamento do AI 494.188-6/SP, publicado em 10/12/2004.

Lembro estarmos analisando a matéria em relação, não a empresa prestadora de serviços de transporte, mas na produção ou fabricação de produtos petroquímicos, o que concorre para a tese sustentada no EDcl no RECURSO ESPECIAL 889.414 - RJ, (2006/0208906-8), julgado pela 1ª Sessão do STJ, Relator Ministro Luiz Fux, em 07/10/2008:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. IMPOSSIBILIDADE. (IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA ENTRADA DE BENS INTERMEDIÁRIOS QUE NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL NEM SÃO IMEDIATAMENTE CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. LEGALIDADE”.

De decisões como as mencionadas, podemos inferir que no âmbito do STF, prevalece o entendimento de que, mesmo após o advento da Lei Complementar 87/96, os produtos intermediários se mantiveram sob a égide da chamada “teoria do crédito físico”, logo, somente estariam passíveis de aproveitamento os créditos de ICMS se os produtos fossem consumidos de modo integral e imediatamente no processo produtivo, integrando o produto final, ao pensamento de que, nas outras ocasiões, o estabelecimento figuraria como consumidor final do produto, tais como nas aquisições dos produtos elencados na autuação, razão pela qual não seria permitido o aproveitamento de créditos de ICMS em tais situações.

Ainda estribado nas diversas decisões acima reproduzidas, não posso albergar o precedente trazido pela defesa.

Pelas expostas razões, tenho o Auto de Infração como procedente, tal como lançado inicialmente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **279196.0004/22-9**, lavrado contra **BRASKEM S. A.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$ 357.034,56**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96, bem como os devidos acréscimos legais.

Sala de Sessões Virtual do CONSEF, 14 de junho de 2023.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR