

A. I. Nº - 279196.0005/22-5  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
AUTUANTES - JOSÉ FRANCISCO DOS SANTOS e RICARDO TABCHOURY DE BARROS SANTOS  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/10/2023

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0193-04/23-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a materiais de uso e consumo. Comprovado que os itens da autuação se referem 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELTÓRIO

Cuidam os presentes autos de exigência tributária no montante de R\$ 532.468,54, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação relacionada ao exercício de 2019: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O contribuinte creditou-se no CIAP de ICMS referente a material de uso / consumo (a exemplo de juntas, anéis, buchas, tubos, luvas, rolamentos, filtro, etc.) como se ativo fosse, conforme demonstrativos constantes nos 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 de 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 de ICMS mensal (EFD). Afinal, os prepostos fiscais não poderiam reclamar um crédito tributário maior que o valor creditado pelo contribuinte em sua escrita fiscal”.*

O autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 200 a 214, suscitando, inicialmente, a tempestividade da peça defensiva, e, em seguida, arguiu a anulação do Auto de Infração, com seu consequente arquivamento, ante a ausência de materialidade para a pretendida exação, posto que fora do âmbito da abrangência da hipótese de incidência do tributo, bem como por lhe faltar base jurídica que o sustente, principalmente considerando a não ocorrência de qualquer infração à norma tributária estadual, não ocorrendo qualquer prejuízo ao erário.

Ao ingressar ao mérito da autuação, passou a se reportar a respeito da realidade fática, e que possui como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento e o comércio de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins.

Sustentou que os bens destinados ao seu ativo imobilizado constituem direitos que tenham por

objeto bens corpóreos com vida útil superior a 12 (doze) meses e destinados à manutenção das atividades fim da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens, os quais possuem características físicas e classificação contábil correspondente ao ativo imobilizado, cujo os artigos 19, 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96 garantiram, expressamente, o direito ao crédito de ICMS decorrente da entrada de bens para composição do ativo imobilizado, ante o atendimento das seguintes condições: **a)** Apropriação do crédito em 48 (quarenta e oito) meses, observadas as limitações de creditamento mensais, essas últimas quando aplicáveis e **b)** O bem não seja alheio à atividade fim do contribuinte.

Desta forma, asseverou que o direito ao crédito do ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado está relacionado à utilização dos bens na sua atividade fim, materializada em seu objeto social, ou seja, sua efetiva utilização na produção e comercialização de mercadorias ou prestação de serviços sujeitos à tributação do ICMS (temos diversos precedentes do STJ, julgados posteriores à LC nº 87/96, que ratificam a nova ordem legal - posterior ao Convênio nº 66/88 - que consagra o direito ao crédito do ICMS conforme a essencialidade do bem e sua aplicação na atividade fim do contribuinte), frisando que a tomada de crédito é regrada unicamente pela lei.

Em seguida, passou a traçar as linhas que considera que demonstram a plena legalidade jurídica dos créditos tomados, onde discorreu a respeito de sua atividade fim, destacando que está intrinsecamente atrelada ao que está disposto na lei, sendo patente que, no âmbito da indústria do petróleo, inúmeras atividades são gregárias ao processo industrial encontrando fundamento de validade nas definições constantes da Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo), cujo Art. 6º transcreveu.

Nesse sentido sustentou que considerando o fato de que a Lei Complementar, vigente já há quase 30 anos, estabelece que o direito de o contribuinte utilizar créditos de ICMS está apenas vinculado à aquisição de bens e mercadorias a serem utilizadas na atividade fim do estabelecimento (art. 20 e 21, da referenciada Lei), resta clara e inexoravelmente demonstrada a legitimidade dos créditos aproveitados, no caso concreto, onde todos os bens que constam do rol da autuação são efetivamente utilizados na sua atividade fim, destacando que tais aquisições realizadas não se referem à exceção do art. 20, § 1º, da LC 87, na medida em que foram, de fato, utilizados na sua atividade fim, que advém da Lei nº 9.478/97.

Afirmou que os referidos bens, em verdade, não podem ser considerados alheios à atividade fim do estabelecimento, pois representam etapas indissociáveis do processo industrial de produção, acrescentando que de logo já se demonstra a ausência absoluta de base jurídica que aproveite o Auto de Infração ora combativo, principalmente quando a norma vincula o aproveitamento de créditos legalmente constituídos unicamente à sua vinculação à atividade fim do estabelecimento, devendo o Auto de Infração lavrado ser julgado improcedente, com a consequente determinação de seu arquivamento.

Passou a se referir a Lei das S/A, onde afirma que o Auto de Infração fere o seu art. 2º, e com isso, fere também o art. 110 do CTN, quando altera conceitos jurídicos preestabelecidos, desprezando o fato de que o direito tributário é uma disciplina de superposição, e não pode alterar conceitos, institutos, e a natureza jurídica erigida pelos outros ramos jurídicos, afetando-os - com a finalidade de estabelecer incidência tributária -, especialmente no que se refere ao regramento nacional do Setor de Petróleo e Gás do Brasil.

Neste contexto, citou o princípio tributário da estrita legalidade, na melhor forma disposta no art. 5º, II, e 150, I, ambos da Constituição Federal de 1988, este último tratando com especificidade as exações tributárias, o Princípio da Legalidade que deve ser entendido como uma relação de conformidade com a lei em sentido formal, ato oriundo do órgão que detém a competência constitucional para legislar e revestido da forma estabelecida para as leis, e não só em sentido material, como regra de comportamento genérica e coativa, reportando-se, ainda, ao princípio da tipificação tributária que conduz todos à certeza e à segurança de que a tributação só terá seu conteúdo especificado por lei, em seu sentido formal (instrumento normativo proveniente do poder legislativo) e material (norma jurídica geral, impessoal, abstrata e compulsória), obstando

interferências ocasionais e contingenciais tanto da parte do administrador quanto da parte do juiz, além de citar doutrina a este respeito.

Repisou que sua atividade fim engloba todas as atividades relacionadas à Indústria do Petróleo, desde a pesquisa de campos de petróleo e gás (localização dos campos), exploração (avaliação e identificação dos poços), lavra e produção (representando a fase final da operação em contexto do desenvolvimento do poço e da estrita extração do petróleo e gás antes identificados), e suas respectivas atividades intrinsecamente relacionadas, na forma da lei, arrematando que, também por esse motivo, o Auto de Infração já nasceu *contra legem*.

No tópico seguinte intitulado “*ATIVO PERMANENTE - BENS VINCULADOS À ATIVIDADE FIM DA PETROBRAS - DIREITO DE CRÉDITO - ART. 155, II, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 - ARTS. 19 E 20 DA LC 87/1996 – OFENSA A NORMAS DE OBSERVÂNCIA COGENTE*”, frisou que classificou as aludidas mercadorias como ativo permanente, pois é isso que elas são, na medida em que estão atreladas à sua atividade-fim, imprescindíveis para a consecução das finalidades da atividade industrial que desenvolve, enaltecendo, que os bens constantes das notas fiscais auditadas além de fazerem parte do seu ativo imobilizado, são todos afeitos à atividade do estabelecimento, de modo que pretender, como faz o Fisco de maneira simples, que tais bens não gerem o direito ao respectivo crédito do ICMS é afrontar a norma constante na Lei Kandir, que expressamente autoriza tal procedimento, e com muito mais robustez, o tratamento constitucional dado à matéria pelo art. 155, II, § 2º, I da CF/1988, com o complemento dos arts. 19 e 20 da LC 87/1996, rompendo a não cumulatividade, mencionando doutrina a este respeito.

Afirmou que o Fisco, no entanto, procura extrapolar as restrições de crédito para além da própria norma que invoca e sem maiores explicações, infere que certos bens utilizados na sua atividade-fim simplesmente não o seriam, o que não transparece a verdade visto que são sim bens que se veem utilizados no universo que compõe a sua atividade fim, afirmando que o entendimento exposto tanto no Auto de Infração se revela como sendo exatamente o oposto da jurisprudência pacífica e consolidada, pelo que refuta tal compreensão, de modo que, tanto quanto sejam analisados cada caso concreto, cada item e cada situação - **como há de ser demonstrado através de perícia a ser realizada, que requereu** - para observar que os bens são inerentes ao seu processo produtivo e à consecução do objeto social (atividade-fim) com o seu respectivo crédito tributário.

Passou a discorrer a respeito do princípio constitucional da não cumulatividade, onde tece vários argumentos jurídicos a este respeito, respaldados, inclusive, em farta doutrina, adentrando em considerações acerca da regra matriz do direito de crédito, além de registrar o entendimento jurisprudencial predominante nos Tribunais Pátrios, sobretudo pelo STJ, transcrevendo decisões prolatadas, afirmando, ao final que com as premissas citadas, que considera inafastáveis, tem-se que os créditos de ICMS tomados no que se refere aos bens utilizados na consecução da sua atividade fim, não apenas possui fiel embasamento constitucional e legal, conforme indicou, mas também no próprio RICMS/BA, sendo a sua escoreita compreensão e observação serem necessárias para o deslinde do caso concreto, afirmando que este permite o crédito quando o bem é destinado à atividade fim do estabelecimento, como se dá no caso concreto:

*Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

.....

*IX – quando a mercadoria ou bem vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.*

*Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

(...)

*III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*

Destacou que o crédito é dado ser feito em relação a tudo relacionado a mercadorias destinadas ao ativo permanente, não admitindo, tão somente, e aqui a condição legal, com base em prova em

contrário (ônus fiscal, da qual em nenhum momento se desincumbiu), sendo que, na realidade, o dispositivo se amolda adequadamente à classificação que utiliza, como sendo ativo permanente, com o consequente inafastável direito de crédito de ICMS, na medida em que diretamente vinculados a sua atividade fim estabelecida em lei federal.

Aduziu que, com base em tudo o que delineou, pode-se chegar à conclusão de que, ao contrário do que está disposto no Auto de Infração, a partir da vigência da LC 87/96, os bens classificados como ativo que estejam atrelados à atividade fim do estabelecimento, como se dá no caso concreto, imprescindíveis que são à atividade empresarial do contribuinte, ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade, cuja possibilidade legal abrange a integralidade de aquisições, e correlatos custos e despesas, tidas como necessárias e essenciais à atividade empresarial, sem os quais ela não conseguirá se desenvolver ou ser desempenhada adequadamente, lembrando que o aproveitamento dos créditos é direito subjetivo do contribuinte (art. 155, II, § 2º, I, da CF/1988, c/c arts. 19 e 20 da LC 87/1996).

Afirmou que a autuação sofrida exorbita os estreitos limites da legalidade, visto que a norma constitucional não contém essa restrição, que tampouco aparece no sentido pretendido pelo Auto de Infração *sub oculo* nem mesmo no art. 20, § 1º, da LC 87/96, eis que jamais se pode considerar como alheios às atividades de exploração, desenvolvimento e produção na indústria de petróleo e gás, produtos e bens que estão diretamente atinentes às atividades que desenvolve, na forma da lei.

Asseverou que, por evidente, tais mercadorias integram sim o seu processo produtivo, de modo que a apropriação do crédito fiscal, no particular, possui fundamento legal, como bem demonstrado, valendo o destaque do Acórdão prolatado no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 142.263 - MG (2012/0021774-3), pelo STJ, e, com efeito, com base na consolidação do entendimento da matéria no âmbito do STJ, pretende demonstrar que não há razão alguma na autuação, injustamente sofrida, e comprovar com efetividade o seu direito, no sentido de que sejam as considerações, alegações e fundamentações apresentadas devidamente conhecidas e consideradas como escorreitas, eis que de acordo com a lei atinente, de modo a julgar o Auto de Infração completamente improcedente.

Discorreu sobre a necessidade de produção de prova pericial, considerando que os fatos e fundamentos apresentados na defesa são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pelo autuante são incapazes de subsidiar a infração em foco, porquanto inúmeras inconsistências foram comprovadas tanto nos demonstrativos quanto nos fundamentos legais das imputações, porém, nada obstante, os casos deste jaez encontram solução definitiva nos arts. 123, § 3º, 145, caput, e 150, II, do RPAF, que autorizam o contribuinte a requerer a perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos e, ao final, o mérito da demanda, aprofundando seus argumentos neste sentido, observando que a perícia é o único meio disponível para resolver a controvérsia, visto que a complexidade da operação industrial demanda conhecimento técnico especializado, especificamente, a modalidade de prova visa examinar e identificar em que medida cada uma das mercadorias qualificadas pela Fiscalização como bens de uso e consumo participam (ou não) do processo produtivo ou integram o ativo imobilizado do estabelecimento.

Repisou que, no caso vertente, exsurge, com força, a necessidade de serem as Notas Fiscais que acompanham o Auto de Infração devidamente periciadas para encontrar-se a verdade material fiscal, não podendo a SEFAZ-BA cercear sua ampla defesa não realizando a perícia mediante exame de todas as Notas Fiscais que emitiu no exercício fiscal indicado, que evidenciaria serem corretos os dados apresentados por esta empresa, sob pena de afronta a direitos líquidos e certos, citando farta doutrina a este respeito e apresentando os quesitos que julga necessários serem respondidos, reservando-se a indicar seu assistente técnico no momento processual adequado.

Citou, ainda, que oportunamente, fará a juntada de sentença lavrada pela 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador nos autos do Processo 8022567-36.2021.8.05.0001, que anulou Auto de Infração nº 279196.0008/17-8, semelhante ao presente caso.



Em conclusão requereu intimação aos autuantes para apresentarem informação fiscal, (RPAF, arts. 126 e 127), lhe oportunizando manifestar-se acerca dela, se for o caso (*idem*, art. 127, § 7º), a fim de resguardar o contraditório.

Requereu, também, que no julgamento, a presente impugnação seja acolhida, para julgar improcedente as infrações indicadas no Auto de Infração ora combatido, já que não as cometeu, tendo aproveitado de forma legítima o crédito fiscal de ICMS, na forma da legislação tributária, como acima delineado.

Por tudo o quanto expôs, requereu a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova pericial contábil e técnica, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos, bem assim de apresentar quesitação complementar, no momento em que for deferida a respectiva perícia.

Os autuantes apresentaram Informação Fiscal, fls. 226 a 232, destacando, inicialmente, que o autuado apresentou argumentos tendo como base o princípio constitucional da não cumulatividade, pareceres de ilustres professores, normas contábeis, e por fim, pedido de diligência com fins de perícia.

Pontuaram que os materiais em questão são todos meras peças/acessórios de reposição – reconhecidos textualmente pela autuada - que integram a estrutura física de máquinas e equipamentos demandando a necessária troca por desgaste, visto serem submetidas às naturais intempéries de um processo industrial, a exemplo de arruelas, juntas, anéis, tubos, buchas, cabos, luvas, rolamentos, rotor, porca, chapas, pistão, etc., citados nos demonstrativos, estando todos voltados apenas à manutenção desta planta petroquímica, nunca podendo ser considerado produto intermediário, matéria prima, catalisador ou material de embalagem, conforme Art. 96 do RICMS-BA.

Ponderaram que classificar os materiais elencados no demonstrativo fiscal de fls. 12 a 187 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 é uma atitude desconexa com a real situação em análise, ainda que essas características por se só fossem suficientes para classificar o bem como ativo imobilizado para efeito de apropriação do crédito fiscal, não se podendo 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 comparado a de um verdadeiro ativo imobilizado, geralmente de custos relevantes.

Aduziram que considerar materiais a exemplo de arruelas, juntas, anéis, tubos, buchas, cabos, luvas, rolamentos, rotor, porca, chapas, pistão etc., como ativo imobilizado é totalmente descabido 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.

Citaram que o RICMS-BA/2012, em seu Art. 309, I, “a” e “b”, VII, § 2º. incisos I a VII, prevê o que constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, e a sistemática relativa ao uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, sendo que a apuração do que seja material de consumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos, é preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento.

Ponderaram que materiais de consumo são empregados pelo estabelecimento fora do processo produtivo, inclusive 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 arruelas, juntas, anéis, tubos, buchas, cabos, luvas, rolamentos, rotor, porca, chapas, pistão etc., observando que neste caso, embora esses bens participem do processo industrial não integram o produto final, sendo considerados materiais de uso/consumo.

Citaram 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 pode gerar direito ao crédito fiscal sob pena de violar mortalmente o regime do crédito físico adotado pelo legislador brasileiro.

Destacaram que, provavelmente o autuado 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 nº 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. 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.

Quanto ao pedido de diligência formulado pelo autuado, disseram não fazer qualquer sentido, pois seria só para protelar o tramite normal do processo, haja vista, não ser necessário um perito técnico para constatar o óbvio de que partes/peças não podem ser confundidos com o próprio equipamento, acrescentando que, no caso em questão, por exemplo: o pistão não pode ser considerado como sendo o próprio equipamento, no caso um compressor, logo, do ponto de vista do crédito fiscal não é possível atribuir o mesmo tratamento dado ao todo (equipamento) as partes/peças do equipamento por possuírem características e funções diversas do ponto de vista da legislação fiscal e do processo fabril.

Ressaltaram que a matéria aqui em discussão já foi apreciada e julgada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, consoante Acórdão nº 0301-12/18, em relação ao Auto de Infração nº 279196.0006/17-5, lavrado pelos próprios autuantes, contra o mesmo estabelecimento ora autuado, que manteve a exigência tributária, 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 pugnaram pela Procedência do Auto de Infração.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. José Marcondes Sérvulo da Nobrega Júnior, OAB/SE nº 3.817, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

A exigência tributária que versa nestes autos, no montante de R\$ 532.468,54, refere-se à utilização indevida de créditos fiscais de ICMS decorrentes de aquisições de materiais para uso ou consumo próprio pelo estabelecimento, a exemplo de juntas, anéis, buchas, tubos, luvas, rolamentos, filtro, etc.

Ao iniciar sua peça defensiva o autuado suscitou a anulação do Auto de Infração, com seu consequente arquivamento, sob o argumento de ausência de materialidade para a consecução da exação, posto que, ao seu entender, fora do âmbito da abrangência da hipótese de incidência do tributo, bem como por lhe faltar base jurídica que o sustente, principalmente considerando a não ocorrência de qualquer infração à norma tributária estadual, não ocorrendo, assim, qualquer prejuízo ao erário.

Trata-se de um argumento que não pode ser acolhido visto que, considero patente a materialidade para consubstanciar a exação, na medida em que a glosa dos créditos fiscais relacionados às operações listadas na planilha de fls. 12 a 187, indicam que se referem a aquisições de materiais diversos, a exemplo de rolamentos, juntas, tubos, flange, colar, luva, tê, anel de vedação, chapas,

válvulas, nipe, discos, jogo de anéis, papelão, disjuntor, placa, cone, joelho, tomada, e diversos outros materiais similares, materiais esses que não se enquadram na hipótese de utilização de crédito fiscal previsto no art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12 e também no art. 53, III da Lei nº 7.014/96, havendo, portanto, base jurídica e configuração de infração à norma tributária estadual vigente, razão pela qual afasto o pedido de anulação do Auto de Infração suscitado pela defesa.

Antes, porém, de ingressar ao exame do mérito da autuação, com espeque no Art. 147, I e II do RPAF/BA, indefiro o pedido de diligência ou de perícia fiscal/contábil suscitado pelo autuado, posto que considero que a natureza dos materiais listados pela autuação não deixam dúvida quanto sua natureza e características, consequentemente, sua utilização/emprego, de maneira que entendo ser desnecessária a realização de diligência/perícia para buscar tais esclarecimentos, na medida em que os elementos presentes nos autos são suficientes para a formação do meu convencimento como julgador.

Isto posto, os produtos que tiveram a glosa de créditos efetivadas, a exemplo de rolamentos, juntas, tubos, flange, colar, luva, tê, anel de vedação, chapas, válvulas, nipe, discos, jogo de anéis, papelão, disjuntor, placa, cone, joelho, tomada, disjuntor e diversos outros materiais similares, no ponto de vista equivocado do autuado se tratam de **bens** destinados ao seu ativo imobilizado, com vida útil superior a 12 (doze) meses e destinados à manutenção da sua atividade fim, os quais possuem características físicas e classificação contábil correspondente ao Ativo Imobilizado, cujo os artigos 19, 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96 garantiriam, expressamente, o direito ao crédito de ICMS decorrente da entrada de bens para composição do ativo imobilizado, ante o atendimento das seguintes condições: *a)* Apropriação do crédito em 48 (quarenta e oito) meses, observadas as limitações de creditamento mensais, essas últimas quando aplicáveis e *b)* O bem não seja alheio à atividade fim do contribuinte.

Esta é uma questão que já foi enfrentada diversas vezes por este órgão julgador, relacionadas ao próprio autuado, cujos argumentos defensivos, apesar das respeitáveis justificativas de natureza jurídica trazidas pela defesa, não encontrarem ressonância nesse CONSEF. Por isso mesmo, valho-me, neste momento, do julgamento realizado pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, concernente ao Acórdão nº 0093-05/18, citado pelos autuantes quando da Informação Fiscal, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 279196.0006/17-5, lavrado em 19/12/2017, contra o mesmo autuado, pelos mesmos autuantes, envolvendo a mesma matéria aqui sob apreciação, cujo Voto proferido pelo I. Julgador Tolstoi Seara Nolasco, pelo fato de expressar entendimento que coaduno, peço vênha para efetuar sua integral transcrição para que possa compor o presente voto, tendo em vista que abarca o enfrentamento dos mesmos argumentos ora apresentados/repetidos pelo autuado:

#### **“VOTO**

*O Auto de Infração em lide é composto por uma única infração relacionada à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Constatou na peça acusatória que o contribuinte creditou-se no livro CIAP, destinado ao controle dos créditos do ICMS dos bens do ativo imobilizado, de peças de reposição e sobressalentes, utilizados na manutenção dos seus equipamentos fabris, a exemplo de porcas, arruelas, juntas, anéis, tubos, joelhos, luvas, rolamentos, retentores, mangueiras etc., conforme Demonstrativos dos Anexos I, II, III e IV (fls. 04 a 104 do PAF).*

*O contribuinte na peça de defesa afirmou textualmente que os bens objeto da glosa de créditos fiscais, foram adquiridos com o intuito de preservar ou ampliar o rendimento operacional de um conjunto registrado no imobilizado da empresa. Argumentou que as mercadorias relacionadas no A.I., enquadram-se no conceito de ativo imobilizado, porque são mantidas para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços e, concomitantemente, o uso ocorre por período superior a um ano. 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.*

*Sustentou o direito de lançamento escritural dos créditos fiscais a partir de normas contábeis, especialmente a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio das Resoluções nº 1.170, de 29.05.2009 (D.O.U. nº 12/06/2009) e nº 1.177 DE 24.07.2009 (D.O.U. nº 04/08/2009), transcritas na peça de defesa.*

*Diante dessas explicações entendo ser desnecessária a remessa dos autos para a realização de diligência e/ou perícia fiscal, visto que a matéria de ordem fática quanto à afetação dos bens na atividade operacional*



da empresa, foi precisamente esclarecida pela impugnante e confirmada pelos autuantes. Assim, com fulcro no art. 147, I, “a”, e II “a” e “b” do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), indefiro o pedido de prova pericial/diligência, pois não é necessária, já que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Passo doravante ao exame de mérito, fazendo inicialmente considerações em torno do regime de crédito físico versus crédito financeiro, tema que foi levantado pelos autuantes na informação fiscal. Entendo que essa questão, apesar de não ter relevância para o deslinde da presente lide, visto que a autuação se refere a bens classificados como ativos imobilizados e entendidos pelo fisco como de uso e consumo, somente teria cabimento se estivessemos a discutir as questões em derredor dos denominados “produtos intermediários” que participam diretamente do processo produtivo interagindo com as matérias-primas, nele são consumidos, porém não se incorporam ao produto final fabricado, salvo resíduos indesejáveis. Já os bens do ativo imobilizado, a exemplo de máquinas e equipamentos, jamais se incorporam fisicamente aos produtos gerados no processo fabril e estão submetidos à perda de valor, por conta da depreciação ou da obsolescência.

Todavia, como esse tema foi tratado pelos autuantes, convém esclarecer que a normatização do regime de crédito do ICMS, especialmente após a edição da Lei Complementar nº 87/96, afastou, em relação aos “produtos intermediários”, a exigência de: a) o consumo integral e imediato ou instantâneo dos insumos no processo fabril; b) a indispensável incorporação do insumo ao produto final (regime do crédito físico). Se as mercadorias adquiridas para uso nas atividades fabris tivessem que obrigatoriamente integrar fisicamente o produto final, para efeitos de concessão do direito ao crédito, as disposições da legislação relativas aos produtos intermediários perderiam todo o sentido na norma. Seria uma definição vazia e de total inaplicabilidade. O princípio da não cumulatividade do ICMS poderia ser facilmente burlado, em contrariedade ao regime jurídico estabelecido a partir de 1996, com a edição da Lei Complementar nº 87.

Nesse sentido, dispõem os arts. 19, 20 e seguintes da Lei Complementar Federal do ICMS, que não contém qualquer dispositivo que determine que os insumos tenham que se incorporar fisicamente ao produto final, objeto da atividade de fabricação, conforme constou da fundamentação do Auto de Infração na fase de informação fiscal.

Importante ressaltar também que a Constituição de 1988, em seu art. 155, § 2º, inc. XII remeteu para a Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, e, portanto, definir o regime jurídico para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Reproduzimos abaixo, no que tem pertinência com o caso concreto em exame, o teor dos dispositivos da LC nº 87/96 citados:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

(...)



*As mesmas prescrições normativas estão inseridas na Lei Ordinária Estadual que instituiu o ICMS na Bahia – Lei nº 7.014/96 – em seus arts. 28, 29 e seguintes.*

*Assim, a expressão “produto intermediário” abrange exatamente aqueles itens que participam do processo fabril, entendido aqui como o processo de produção e de disponibilização dos produtos acabados para posterior circulação, econômica, jurídica ou física, de forma que no conceito de produtos intermediários estão albergados aqueles elementos indispensáveis e efetivamente utilizados na atividade fabril, até que as mercadorias estejam aptas para venda pelo fabricante, mas que não se integram ao produto final, salvo os resíduos indesejáveis.*

*Conforme ressaltado linhas acima, essas circunstâncias relacionadas ao crédito físico e crédito financeiro do ICMS (consumo integral no processo produtivo e incorporação ao produto final), não se aplicam aos bens lançados escrituralmente nas contas do ativo imobilizado.*

*Passo então, doravante, ao exame de mérito da autuação no que concerne aos bens lançados na contabilidade da empresa como ativos fixos e entendidos pelo fisco na categoria de bens de uso e consumo do estabelecimento fabril da PETROBRÁS.*

*Os materiais em questão foram relacionados nos Demonstrativos dos Anexos I, II, III e IV (fls. 04 a 104 do PAF), envolvendo porcas, arruelas, juntas, anéis, tubos, joelhos, luvas, rolamentos, retentores, mangueiras etc. São peças destinadas à reposição de diversos tipos de equipamentos e máquinas e/ou estruturas já existentes na instalação industrial do autuado. Esses bens são, portanto, peças sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas.*

*Para embasar sua tese, o autuado fez alusão, conforme já ressaltado linhas acima, à Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC por meio da Resolução nº 1.177/09. Diz que o entendimento dos auditores fiscais está em descompasso com essa citada Norma.*

*A natureza dos produtos listados no Auto de Infração é de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos. Não obstante as disposições contidas na Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC por meio da Resolução nº 1.177/09, o posicionamento pacificado neste Conselho de Fazenda é de que as partes e peças de reposição e ferramentais, destinados à manutenção periódica das máquinas e equipamentos do setor fabril, é no sentido de que os mesmos não se classificam como bens do ativo, mas sim como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento.*

*Considerando que para fins do ICMS, os produtos relacionados pelos autuantes em seus demonstrativos são classificados como materiais de uso e consumo, as suas aquisições não deveriam ser lançadas no CIAP, como acertadamente consideraram os autuantes.*

*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”.*

*Dessa forma, as alegações defensivas não se mostraram capazes de elidir os valores lançados no presente Auto de Infração. Em consequência, julgo a infração 1 PROCEDENTE em sua totalidade, no valor principal*

de R\$ 1.597.812,35”.

Tal decisão foi mantida em sede de julgamento em segunda instância, mediante Acórdão nº 0301-12/18, cujo Voto proferido pelo I. Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, em decisão não unânime, assim se apresenta:

**“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”, “bucha”, “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&noticia=32626>).*

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

*Quanto aos pequenos reparos, são atividades de “conserto ou substituição de parte ou peças em razão de quebra ou avaria do equipamento, por imperícia ou outro problema técnico qualquer, necessários para que o bem retorne à sua condição normal de funcionamento, o que normalmente não envolve acréscimo da vida útil”. (extraído do site <http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil&noticia=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, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida”.*

Consoante se observa nos Votos acima reproduzidos, diferentemente do que defende o autuado, os materiais objeto de glosa dos créditos, além de não serem empregados diretamente em seu processo, são classificados, com a devida vênia, de forma equivocada pelo autuado, como bens para integração ao seu Ativo Imobilizado, não sendo crível que rolamentos, juntas, tubos, flange, colar, luva, tê, anel de vedação, chapas, válvulas, nipe, discos, jogo de anéis, papelão, disjuntor, placa, cone, joelho, tomada, disjuntor e diversos outros materiais similares, se adequem ao conceito de **bens** que compõem o Ativo Imobilizado, pois, além de não se adequarem ao conceito para esse tipo de classificação contábil prevista na própria Lei das S/A, mencionada pelo autuado, fica evidente que se tratam de meras peças de reposição, de curta duração, e, não tendo afetação ao processo industrial (atividade fim) não é possível falar-se em “*emprego no processo de industrialização*”, conforme exige o art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12, conforme abaixo.

*“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:*

*I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*...*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil; ...”.*

Por fim, quanto a menção feita pelo autuado de que fará juntada de sentença lavrada pela 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador nos autos do Processo 8022567-36.2021.8.05.0001, a qual anulou Auto de Infração nº 279196.0008/17-8, semelhante ao presente caso, nada tenho a comentar sobre este assunto, pois, além de não ter sido, até o presente momento, juntado aos autos tal sentença, não se sabe se é definitiva e, também, não possui efeito vinculante.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279196.0005/22-5**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 532.468,54**, acrescido da multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF 11 de setembro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR