

PROCESSO - A. I. Nº 279196.0004/22-9
RECORRENTE - BRASKEM S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6º JJF nº 0165-06/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTRANET 18/03/2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0033-11/25-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DO ATIVO PERMANENTE. 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. Existe prova cabal de que as partes e peças estão conectadas ou endereçadas especificamente a um bem do ativo imobilizado, tendo sido escriturado contabilmente como tal, não resta dúvida sobre a possibilidade de creditamento no CIAP, de forma parcelada, como prescreve a LC nº 87/96. Infração insubsistente. Não acolhidas as questões preliminares suscitadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em vista da decisão proferida pela 6ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27/09/2022 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, apresentou impugnação às fls. 157 a 175. Informação Fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 211 a 217.

Após a devida instrução processual, a Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

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 CJP 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 acrescentados).’

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 CJP 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 acesso física; ...'

Do exposto, peço vênia 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.

Corroborar 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 infirmar 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.

Os advogados do recorrente apresentam inconformismo às fls. 253/274.

Reportou quanto à tempestividade da peça recursal e descreveu os fatos da autuação: como o valor exigido, reproduziu a resolução da decisão de piso e passou a expor seus argumentos para revisão do julgado de primeiro grau.

Suscita **nulidade do lançamento**, após reproduzir o artigo 142 do CTN, onde assinalou que, 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. Disse que 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.

Observou-se que 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. Presumiu-se 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.

Indicou 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.

E que se 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. Disse que ocorreu 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.

Assinala que 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. Pede rigor ao lançamento fiscal ora impugnado para que seja anulado, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA e do artigo 142 do CTN.

No mérito, requereu a **improcedência do Auto de Infração: a)** do processo produtivo da planta – “CS 2 BA” e **b)** ao direito ao crédito. Repisa-se que está galgado em prova técnica elaborada por instituto renomado, sendo que até o presente momento não foi rechaçada tecnicamente no presente contencioso.

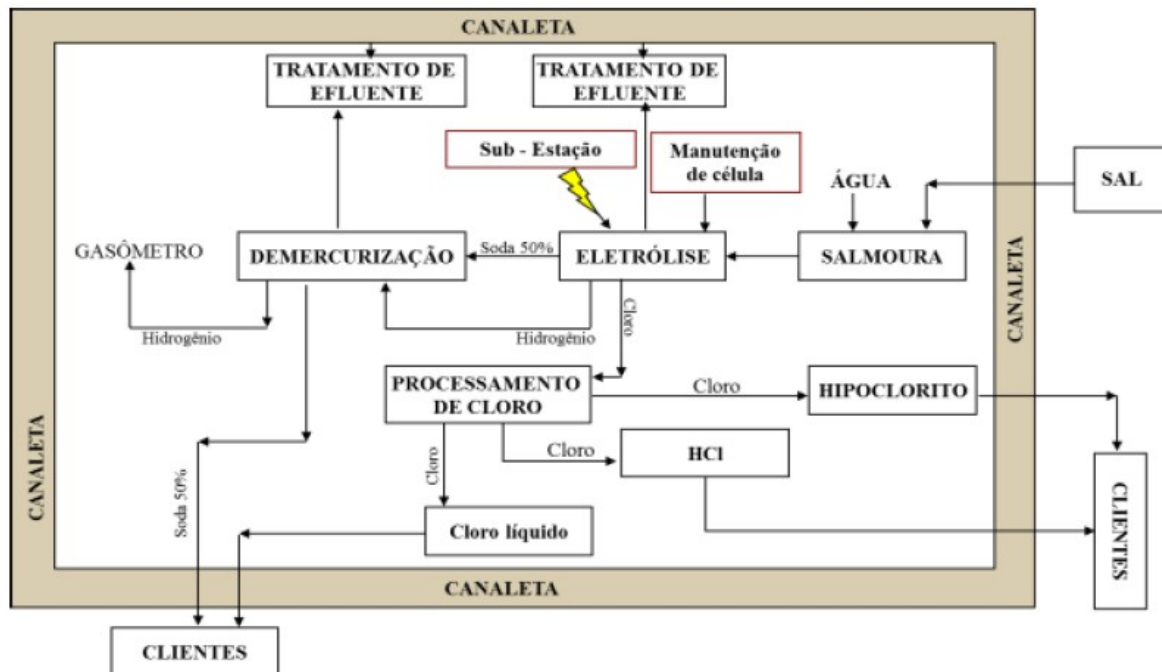
a) “do processo produtivo da planta – CS 2 BA”. Apresenta uma breve exposição do processo produtivo realizado no estabelecimento autuado, a Unidade Industrial de CLORO e SODA (CS) da Braskem.

Salientou que o 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 (Cl_2) e a soda cáustica, em solução.

Assinalou que o cloro é 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.

Junta ilustração de toda a Cadeia de CS para ser visualizada:



Pontua que O cloreto de sódio é 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 que após o processo de eletrólise, como evidencia a ilustração apresentada, são desenvolvidos diversos processos produtivos internos na planta de CS (demercurização, processamento do cloro e outros) para alcançar a Soda e variações do Cloro, com emprego de uma infinidade de insumos, reagentes, aditivos, produtos intermediários, embalagens.

Sustenta que 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.

b) “do direito ao crédito”. Assevera que o crédito apropriado pela Recorrente 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. E que o direito ao crédito de ICMS está garantido constitucionalmente, como decorrência da regra da não cumulatividade, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, inciso I. Extraíndo-se do comando constitucional o direito inquestionável ao crédito resultante de operação anteriormente tributada, por respeito à regra da não cumulatividade.

Aponta que a sistemática da não cumulatividade do ICMS está devidamente retratada na lição lapidar do mestre Geraldo Ataliba, citado por Heron Arzua (*Transferência de Créditos no ICMS*, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 17. *Dialética*: São Paulo, 1997, pp.19-22). Da mesma forma, salienta que a legislação infraconstitucional reconhece o direito de crédito na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado. Com efeito, destacamos os dispositivos relacionados ao direito de crédito previstos na Lei Complementar nº 87/1996 – Arts. 19 e 20.

Chamou atenção para a própria legislação estadual também garante o direito de crédito nos casos de bens adquiridos para o ativo imobilizado, conforme estabelece a Lei nº 7.014/96 – Art. 29, sendo

que decorre que, considerando que a legislação tributária não conceituou o que venha a ser ativo permanente, devemos extrair a interpretação nos arts. 178 e 179 da Lei nº 6.404/76 (conceito contábil), mesmo porque há disposição expressa no art. 110 do CTN (*“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”*).

Fala que o interesse a dicção Ativo Imobilizado (art. 179, inciso IV da Lei nº 6.404/76), que faz parte do ativo permanente (art. 178, § 1º, alínea “c” da Lei nº 6.404/76). Nesse sentido, assevera 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 (FIPECAFI - Editora Atlas, 1985, pág. 198). 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 FIPECAFI).

Afirma que devem 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. Essas peças são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo (cf. pág. 203 do FIPECAFI). Acrescenta que os bens registrados no ativo fixo pela Recorrente no período autuado têm vida útil agregada ao próprio equipamento, destinados a melhorar as condições do ativo além de ampliar a vida útil econômica originalmente estimada.

Destaca que os conceitos fixados na Resolução CFC nº 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.* Exemplos de melhoramentos que resultam em aumento dos futuros benefícios econômicos incluem: (a) modificação de um bem da fábrica para prolongar sua vida útil, ou para aumentar sua capacidade; (b) aperfeiçoamento de peças de máquina para conseguir um aumento substancial na qualidade da produção; e (c) adoção de novos processos de produção permitindo redução substancial nos custos operacionais anteriormente avaliados.

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

Apresentou para a devida comprovação: i) um relatório feito a partir do demonstrativo apresentado pelo fiscal, enquadrando cada item nas categorias de aplicação dentro da operação da Recorrente (conforme os Docs. 03 e 04-CD-ROM anexados); e ii) as respectivas Autorizações

para Execução do Empreendimento – APE, que contém o detalhamento da descrição e objetivo dos investimentos efetivados na planta industrial no período autuado, à qual os bens glosados estão vinculados.

Apresenta exemplo, veja-se a APE referente à Parada da Casa de Células, identificada pelo código PA-BA02-00147-04, cf. destaque que segue abaixo, extraído do Doc. 04.

Autorização para Execução do Empreendimento - APE						
Identificação do Investimento						
ID Clarity	ID SAP	TÍTULO	PLANTA	ORGÃO	APROVADO	REVISÃO
35610	PA-BA02-00147	Parada de Casa de Células	CS 2 BA	Manutenção	25/10/2018	1
Informações Gerais						
Valor do Empreendimento(R\$ Mil)	Precisão da Estimativa		Categoria	Condição de Execução	CC	
6.400,00	-20%	+20%	Paradas de manutenção	Parada de Equipamento	13351001	
Descrição do Empreendimento						
Parada para manutenção preventiva de dezesseis células eletrolíticas na Casa de Células.						
OBJETIVO / JUSTIFICATIVA						
<ul style="list-style-type: none"> - Atendimento de recomendação (Legislação) para cumprimento da NR-13; - Cumprimento do Plano de Manutenção dos comandos elétricos. -Parada para manutenção e limpeza das células, Removendo vulnerabilidades e garantindo a confiabilidade e continuidade operacional. 						
ESCOPO IDENTIFICADO						
Realizar manutenção preventiva das cabeceiras e laterais das células, lavagem interna; inspeção; serviços de topografia, caldeiraria, elétrica, instrumentação, pintura, substituição de equipamentos, peças, juntas e sobressalentes, recuperação de barramentos, decompositores e bacias e aplicação de belzona e lubrificação dos eixos dos equipamentos.						

Destacou em amarelo, 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. Salienta que diversos itens que foram listados no demonstrativo apresentado pelo fiscal autuante como de uso e consumo estão relacionados a essa função – **de manutenção** –, tais quais: “Placa Anodica PN 30008779”; “Filtro harmônico 13.8Kv Painel”; “Tubo PRV DER 411-45 Plana 125# 18”, “Flange Pesc PRFV Epoxi 125# 4”; e vários outros. Portanto, sustenta que por servirem à manutenção preventiva da Casa de Células, esses itens – e diversos outros que foram indicados pelo fiscal – fazem parte do ativo fixo da Recorrente, pelas razões já apontadas.

Do mesmo modo, aponta 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 pelo fiscal: “Junta FLG Quimflex 820FF 150# 3.2mm”; “Pistao / Pino / Anel PN 3124001”; “Chapa A285 C 6.35mm 1000X1000mm”; entre outros.

Autorização para Execução do Empreendimento - APE						
Identificação do Investimento						
ID Clarity	ID SAP	TÍTULO	PLANTA	ORGÃO	APROVADO	REVISÃO
38155	PA-BA02-00183	Parada para Manutenção Compressores de Cloro 2019	CS 2 BA	Manutenção	25/03/2019	1
Informações Gerais						
Valor do Empreendimento(R\$ Mil)	Precisão da Estimativa	Categoria	Condição de Execução	CC		
250,00	-20% +20%	Paradas de manutenção	Parada de Equipamento	13350005		
Descrição do Empreendimento						
Revisão geral preventiva no sistema dos compressores de cloro C-701 B e C-702 (Abertura, limpeza e inspeção dos vasos de sucção e descarga), localizado na unidade da CS2 BA.						
OBJETIVO / JUSTIFICATIVA						
Redução de falhas do sistema, bem como, à redução de perdas de produção e custos de manutenção, aumentando a confiabilidade e a segurança do sistema. Evitar a vulnerabilidade da Planta devido à falta do compressor reserva nessa unidade podendo levar a perda de produção em caso de falha da máquina em operação.						
ESCOPO IDENTIFICADO						
-Revisão na gaveta, botoeira e seus acessórios; -Limpeza e inspeção nas linhas auxiliares e acessórios de tubulação do sistema do compressor; -Abertura, limpeza e inspeção dos vasos de sucção e descarga; -substituição do rotor e cabeçote com cone e camisa; -Revisão preventiva nos instrumentos do sistema (PT's, PI, LG do vaso de descarga).						

Salienta que se repetem nos demais itens que são objeto da autuação, verifica-se que a autuação não analisou a aplicação das mercadorias e por essa razão imputa equivocadamente a infração de crédito indevido à Recorrente. Ademais, disse que, pelo próprio tipo de mercadoria de que trata a autuação, é verificável que não se trata de itens para uso e consumo, como o seriam itens de papelaria e coisas do tipo. Verifica-se que a decisão de Primeira Instância optou por manter o auto de infração apenas em razão da descrição dos itens indicados como bem de uso e consumo, tal posicionamento mostra-se equivocado, pois a prova é técnica de modo que um determinado item pode ter diversas utilizações de acordo com o processo produtivo da planta industrial. Isto é, determinado bem que pode ser considerado de uso e consumo em determinada planta, poderá ser bem do ativo em outra.

Discorre que no presente caso a única prova técnica que foi produzida foi pela Recorrente que é o Laudo Técnico do IPT que não foi acatado nem pela fiscalização nem pelos julgadores de Primeira Instância. Afirma que a regularidade do procedimento adotado pela Recorrente encontra guarida na Jurisprudência sobre o tema do crédito de ICMS nas aquisições de bens do ativo imobilizado, conforme precedente de tribunais pátrios (*REsp. 1.307.876/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 15.2.2013; eRMS 24.911/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 6.8.2012; AgInt no REsp 1380193/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/03/2019, DJe 01/04/2019*).

Sustenta que resta evidente o direito da Recorrente à manutenção dos créditos de ICMS relativos aos bens registrados no ativo fixo no período autuado, cuja atuação foi efetivada mediante a análise sumária das informações, adotando a mera presunção para fins de enquadramento, o que se figura inadmissível.

Finaliza requerendo o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário para julgar:

- a) Preliminarmente, nulo o lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN combinado com o artigo 18, inciso IV, alínea "a" do Decreto nº 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, trata-se de bens do ativo aplicados para maior eficiência do processo produtivo, conforme as razões de fato e de direito aduzidas, desta peça defensiva e da prova técnica que lastreia seu argumento.

Na sessão do dia 07/10/2024, o colegiado de segundo plano converteu os autos em diligência à PGE/PROFIS, tendo o seguinte teor:

“Em sessão de julgamento do dia 07/10/2024 o auto foi convertido em diligência à PGE/PROFIS, entretanto, foi observado que a Procuradoria já havia se pronunciado sobre a mesma matéria através do Parecer nº 2024.132977-0, num processo da própria recorrente.

Assim sendo, solicito que o Parecer supracitado seja acostado ao Processo e em seguida retorne para a relatora para prosseguir com o julgamento.”

Nas fls. 284/93, consta opinativo da Procuradoria onde reportou que ao fazer a leitura da pergunta, informou que existindo prova cabal de que as partes e peças estão conectadas ou endereçadas especificamente a um bem do ativo imobilizado, tendo sido escriturado contabilmente como tal, não resta dúvida sobre a possibilidade de creditamento no CIAP, de forma parcelada, como prescreve a LC nº 87/96.

Reportou que tal questão deve uma análise mais precisa dos bens ferramentais ou peças de reposição, como bens passíveis de creditamento, impõe uma pesquisa mais detida. Citou o art. 20 da LC nº 87/96, que assegurado ao contribuinte do ICMS o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria (bem móvel corpóreo), real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao **Ativo Permanente** ou ao **seu uso ou consumo**, nesta última hipótese, a partir de 1º de janeiro de 2033 e, por fim, NÃO sejam alheios à atividade do estabelecimento.

Inferiu que a partir de 2033 adotaremos integralmente o regime do crédito financeiro, mas, até lá, ainda estaremos regidos pelo crédito físico temperado (exceção do ativo permanente), sendo que pensando nas peças de reposição como possíveis produtos intermediários, obrigamo-nos à verificação do crédito fiscal, elemento da equação matemática de apuração do ICMS, com a lógica do regime do crédito físico, em que faz prefacial à existência de mais de um ciclo econômico de circulação mercantil (tributada) do bem. Não se deve falar em não-cumulatividade e, por consequência lógica, de crédito fiscal de ICMS, se não houver mais de um ciclo de circulação econômica do bem, em face da regra geral do crédito físico adotado pelo legislador. Portanto, sustenta ser a razão das peças de reposição não gerarem créditos fiscais sob as vestes de produtos intermediários, uma vez que *a priori* sequer é certo sua efetiva utilização num ciclo de circulação, uma vez objeto do estoque da empresa para uso **incerto** no futuro, na hipótese de necessários reparos.

Afirma que a questão posta na presente diligência tem como objeto as peças de reposição/ferramentais e sua possível assimilação ao grupo do ativo permanente (LC 87/96). Esclarece que de acordo com o Pronunciamento Técnico do CPC 27, partir da adoção das normas International Financial Reporting Standards (IFRS) no Brasil, entende-se como bens do ativo imobilizado aqueles que possuem algumas características que os diferenciam dos demais bens, especificamente: **a)** são utilizados pela pessoa jurídica para fins de produção ou comercialização de mercadorias ou serviços; **b)** são utilizados por período superior a um ano; **c)** que empreste benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; **d)** que tenham como característica preponderante gerar continuamente outros ativos que serão transacionados e futuramente convertidos em ativos cada vez mais líquidos. Cita a teoria Avançada da Contabilidade, 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2012 (2010, p.10).

Tece considerações sobre particularidades do ativo: primeiro, diz que a legislação tributária não conceituou o que venha a ser “Ativo Permanente”. No entanto, do ponto de vista do direito positivo, nos artigos 178 e 179 da Lei nº 6.404/76 (conceito contábil), aplicando-se a disposição expressa no artigo 110 do Código Tributário Nacional (“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”), sendo encontrado em decisões emanadas do Poder Judiciário, expressões ativo permanente, ativo fixo e ativo imobilizado, empregadas como se fossem sinônimas, embora possuam signo ficados distintos em termos contábeis. Interessa, entretanto, apenas a dicção Ativo Imobilizado (artigo 179, inciso IV da Lei nº 6.404/76), que faz parte do Ativo Permanente (artigo 178, § 1º, alínea “c” da Lei nº 6.404/76).

Reproduz o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIPECAFI - Editora Atlas, 1985,

pág. 198 e diz que delineando o caminho do princípio constitucional da não-cumulatividade e o regime de compensação do imposto tratado na Lei Complementar nº 87/96, que somente darão direito a crédito do valor do ICMS incidente nas operações de aquisições ou entradas de mercadorias destinadas **ao Ativo Imobilizado**, quando participem, no estabelecimento de contribuinte, da industrialização e/ou comercialização de mercadorias objeto de posteriores saídas tributadas pelo ICMS, não sendo mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Tem-se que os bens do ativo imobilizado darão direito ao crédito, desde que conectados a atividade principal do estabelecimento.

Transcreveu o RE nº 195.894 RS e pontuou que foi feita o balizamento dos ativos passíveis de gerar crédito em favor do contribuinte, passemos a análise das peças de reposição/ferramentais como possível espécie do gênero ativo imobilizado, permitindo-se, desta maneira, o creditamento. Acrescenta que este painel conceitual dividir os bens de reposição/ferramentais em três classes. A primeira classe seriam aqueles adquiridos para serem utilizados na montagem de uma máquina ou equipamento. A segunda classe, doutro giro, seriam aqueles utilizados como peças ou partes específicas de reposição de máquinas, veículos ou equipamentos já integrados ao seu imobilizado, aumentando sua vida útil, sendo caracterizados, num processo originário ou superveniente de ativação, colocando-o no quadro do ativo imobilizado.

Afirma que devem integrar a conta de imobilizado, especificamente as partes e peças contabilizadas **como adição ao Ativo Imobilizado em operação**, ou, também, aquelas “de uso específico e vida útil comum” que devem ser utilizadas para aumentar a vida útil do bem de produção ou serviço principal **numa operação de manutenção preditiva**. Ou seja, as partes e peças “de uso específico e vida útil comum”, quando adquiridas na concomitância da compra de certos equipamentos de porte, série de peças ou conjuntos importantes e vitais ao seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento devem ser emolduradas como ativo imobilizado. Assim como, as peças de reposições com destinação especial e específica, utilizadas em **evento futuro e certo**, em manutenção preditiva (paradas industriais).

Indaga ser indubitoso o processo de ativação superveniente destes bens, sendo legítimo o crédito fiscal sobre ativo imobilizado. Contudo, numa terceira classe, temos as peças de reposição que não estão vinculadas à atividade fim da empresa, por não estarem destinadas **especificamente ao ativo imobilizado**, e, por outro lado, serem destinados à **eventos futuros e incertos**. Nesta terceira classe, enquadrados as peças ou partes destinadas ao uso ou consumo final do estabelecimento.

No caso dos bens não específicos, temos os bens denominados de “prateleiras”, denominação utilizada em certames licitatórios, ou seja, aqueles que podem ser encontrados prontos, acabados e disponíveis no mercado, possíveis de serem entregue num prazo exíguo, **não estando conectados especificamente a um ativo imobilizado** e, doutra forma, utilizáveis em várias situações alheias à atividade fim do estabelecimento. Reitera que, produtos de *prateleira*, são aqueles que não carecem de grande detalhamento técnico, possuindo as seguintes características: **a)** disponibilidade no mercado próprio, isto é, que o objeto esteja disponível para compra ou contratação a qualquer momento; **b)** padronização, que ocorrerá quando forem pré-determinados os atributos essenciais do objeto, de forma objetiva e uniforme, cujas características sejam invariáveis ou então, sujeitas a diferenças mínimas; **c)** desnecessidade de peculiaridade para satisfação do estabelecimento, ou seja, apto a satisfazer necessidades comuns, não precisando conter características peculiares para atingir seus fins.

Assim, em face da inexistência de especificidade ou conexão a um determinado ativo imobilizado adstrito à atividade fim do contribuinte, seja na sua origem ou em evento futuro e certo (manutenção), emoldurara-se na categorização dos bens de uso e consumo, tendo que nesta moldura estão classificados os bens utilizados em pequenos reparos, ou seja, aqueles empregados em reparos de bens do Ativo Imobilizado, conserto ou substituição de partes 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, não envolvendo acréscimo da vida útil da máquina ou equipamento.

Neste caso, disse que estes bens utilizados em eventos futuros e incertos (reparos) devem ser admitidos como custo ou despesas operacionais, dedutíveis na determinação do lucro real, destinados tão-somente a mantê-los em condições eficientes de operações, não resultando em aumento da vida útil do bem prevista no ato de aquisição. Acrescenta que, em sentido inverso, a manutenção e conservação de bens do Ativo Imobilizado, conserto ou substituição de partes ou peças **em razão de seu desgaste e depreciação natural** envolvem acréscimo da vida útil da máquina ou equipamento, podendo ser classificada como bens ativados ou vinculados ao ativo permanente. É a hipótese dos bens destinados a evento futuro e certo, como, v.g., paradas industriais. Tais peças devem ser classificadas no Imobilizado quando de suas aquisições, e como tal geram direito ao crédito do valor do ICMS correspondente.

Asseverou que: **a)** o bem do ativo imobilizado só dará direito ao crédito quando efetivamente vinculado à atividade-fim do contribuinte; **b)** as partes e peças contabilizadas **como adição ao Ativo Imobilizado em operação**, ou seja, aquelas “de uso específico e vida útil comum” darão direito ao crédito como se fora ativo imobilizado; **c)** as peças de reposição ou ferramentais que não estão vinculadas à atividade mm da empresa, por não estarem destinadas especificamente ao **ativo imobilizado**, ou, outrossim, serem empregadas em eventos futuros e incertos (reparos) devem ser consideradas peças ou partes destinadas ao uso ou consumo final do estabelecimento; **d)** as peças de reposição adstritas à manutenção e conservação de bens do Ativo Imobilizado, substituição de partes ou peças em razão de seu desgaste e **depreciação natural (manutenção preditiva)**, acrescendo vida útil da máquina ou equipamento, devem ser classificada como bens ativados ou vinculados ao ativo permanente; **e)** as peças atreladas à reparos de bens do Ativo Imobilizado, conserto ou substituição de partes ou peças, em razão de **quebra ou avaria do equipamento, por imperícia ou outro problema técnico qualquer** (evento **futuro e incerto**), necessários para que o bem retorne à sua condição normal de funcionamento, não envolvendo acréscimo da vida útil da máquina ou equipamento, não darão direito a crédito.

Na folha seguinte consta o Conhecimento e Acolhimento do parecer por parte da procuradora assistente.

O Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes estava impedido de votar.

Presente à sessão o advogado Dr. Thales Mia Galiza, OAB/BA 75.53.

VOTO

O Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadoria com característica de uso e consumo, escriturada como para integrar o ativo permanente, ocorrido de janeiro a dezembro de 2021, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Preliminarmente, o recorrente requer nulidade do lançamento, alegando que o lançamento deve respeitar a forma exigida para a sua prática e o seu objeto/conteúdo, tendo em vista ter observado que nos documentos anexados ao Auto, não havia 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.

Analizando os demonstrativos que balizaram os autos, pude verificar que a infração foi bem descrita, contendo os dados relativos ao CIAP - CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE, dos quais foram extraídos os dados pertinentes ao levantamento fiscal, portanto, não apresentando vícios formais ou materiais.

Saliento que o argumento de que o lançamento foi efetuado por presunção não deve prosperar, tendo em vista que os autuantes, a partir da lista de itens lançados no CIAP, entenderam que uma

série de peças de reposição e manutenção estavam sendo consideradas como item do ativo, sendo o caso em análise de procedência ou improcedência do Auto de Infração, mas não de nulidade.

Sobre o fato de os autuantes não terem visitado a planta industrial, não se constitui razão de nulidade, pelo fato de que a documentação contábil restou suficiente para os trabalhos da fiscalização, não sendo motivo para a nulidade aventada.

Portanto, rejeito as nulidades suscitadas.

No mérito, vislumbro que as razões trazidas pela recorrente procedem.

Primeiro, não se pode desconsiderar que os bens foram registrados no ativo fixo da Recorrente, onde observo relação destes com a atividade de industrialização da recorrente (produção de Cloro e Soda), voltados para atingir o objeto da produção.

Por óbvio, as peças de manutenção do maquinário não se confundem com o equipamento ao qual pertencem. Entretanto, é inegável que estes auxiliam a manutenção das atividades da recorrente, possibilitando inclusive o aumento de vida útil dos próprios equipamentos inerentes às suas atividades, razão pela qual entendo que não há como classificá-los como alheios à sua atividade ou material de uso e consumo, tampouco encontro fundamento legal para rejeitar a sua classificação como ativo imobilizado.

Fortalecendo a razão de defesa, a recorrente apresentou fluxograma da produção do cloro e soda cáustica (NaOH), que são produzidos através da eletrólise da salmoura. Sendo que a 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 (Cl₂) e a soda cáustica, em solução, tudo isso no intuito de demonstrar que estes itens 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, fazendo jus à manutenção do crédito fiscal.

Trouxe os prints das APE-Autorização de Execução do Empreendimento referente à Parada da Casa de Células e APE referente à Parada para manutenção dos Compressores de Cloro de 2019 utilizados para o processamento do cloro. Assim, resta claro de tratar-se de “Paradas” de manutenção com o intuito de aumentar a vida útil dos bens, de tal forma que, registrou, pertinentemente, tais itens no Ativo Imobilizado.

Importante ressaltar que, conforme estipulado nos conceitos contábeis, mais precisamente Pronunciamento Técnico do CPC 27, partir da adoção das normas International Financial Reporting Standards (IFRS) no Brasil, 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 Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FINEP/CAFI*).

Registre-se que a Lei nº 6.404/76, em seu artigo 178 e 177, assim estabelece:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

(...)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

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

Estabelece ainda a mesma lei em seu artigo 179:

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

(...)

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

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

Assim, entendo que a recorrente tem razão no seu apelo, uma vez que as peças de manutenção ora autuadas não podem ser classificadas como alheias à sua atividade ou material de uso e consumo, pois não se enquadram nos seus contornos legais, extraídos da legislação comercial, a partir de conceitos de direito privado utilizados pela legislação tributária, conforme abordou o recorrente em suas razões recursais.

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

Saliente-se que a norma do art. 20 da LC 87/96, recepcionado pelo art. 29 da Lei Estadual nº 7.014/96, reconhece o direito de crédito na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado. Veja-se:

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.

Art. 29. 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, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

Para corroborar com todo esse entendimento, às fls. 284/293, encontra-se o opinativo da Procuradoria, da lavra do Ilustre Procurador Dr. Jose Augusto Martins Junior, ratificado pela Procuradora Chefe Dra. Paula Morris Matos, que foi cirúrgico ao assegurar que:

- a) o bem do ativo imobilizado só dará direito ao crédito quando efetivamente vinculado à atividade-fim do contribuinte;**
- b) as partes e peças contabilizadas como adição ao Ativo Imobilizado em operação, ou seja, aquelas “de uso específico e vida útil comum” darão direito ao crédito como se fora ativo imobilizado;**
- c) as peças de reposição ou ferramentais que não estão vinculadas à atividade fim da empresa, por não estarem destinadas especificamente ao ativo imobilizado, ou, outrossim, serem empregadas em eventos futuros e incertos (reparos) devem ser consideradas peças ou partes destinadas ao uso ou consumo final do estabelecimento;**
- d) as peças de reposição adstritas à manutenção e conservação de bens do Ativo Imobilizado, substituição de partes ou peças em razão de seu desgaste e depreciação natural (manutenção preditiva), acrescentando vida útil da máquina ou equipamento, devem ser classificada como bens ativados ou vinculados ao ativo permanente;**
- e) as peças atreladas à reparos de bens do Ativo Imobilizado, conserto ou substituição de partes ou peças, em razão de quebra ou avaria do equipamento, por imperícia ou outro problema**

técnico qualquer (evento futuro e incerto), necessários para que o bem retorne à sua condição normal de funcionamento, não envolvendo acréscimo da vida útil da máquina ou equipamento, não darão direito a crédito.

E mais, informou que existindo prova cabal de que as partes e peças estão conectadas ou endereçadas especificamente a um bem do ativo imobilizado, tendo sido escriturado contabilmente como tal, não resta dúvida sobre a possibilidade de creditamento no CIAP, de forma parcelada, como prescreve a LC nº 87/96.

Ora, a maior prova de que os itens estão efetivamente registrados no ativo se extrai da leitura da descrição própria infração imputada a recorrente, vejamos:

“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”.

Assim, diante do quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, entendendo pelo direito do contribuinte à utilização dos créditos ora glosados, tornando assim o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279196.0004/22-9, lavrado contra **BRASKEM S.A.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2025.

VALDIRENE PINTO LIMA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATORA

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS