

PROCESSO - A. I. N° 269139.3006/16-9
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0131-04/17
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/12/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0347-11/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA INTEGRAR O ATIVO FIXO. IMÓVEIS POR ACESSÃO FÍSICA. Materiais empregados na construção de poços de petróleo. Imobilização em bens imóveis por acessão física. Vedação do crédito fiscal prevista no art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96. Os materiais utilizados na construção de poços de petróleo, depois de concluídos, serão bens imóveis e, como tal, serão contabilizados, não geram direito ao crédito, é coisa alheia aos eventos tributáveis pelo ICMS, já que, uma vez incorporados às edificações, esses materiais de construção adquiridos não serão objetos de saídas posteriores (no sentido técnico do ICMS). Auto de Infração **PROCEDENTE**. Mantida a |Decisão recorrida. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Nesta fase procedural cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 4ª JJF consignada no Acórdão nº 0131-04/17, que julgou Procedente a autuação, lavrada em razão do cometimento de irregularidade consubstanciada em termos de: *Utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o Ativo Permanente do estabelecimento.*

A título de complemento, os autuantes acrescentaram: “*Refere-se aos créditos de ICMS oriundos das aquisições de ativo imobilizado, considerados como imóveis por acessão física. Conforme art. 79, do Código Civil são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente. Portanto, as operações de compra e venda de poços de petróleo e imóveis estão fora da incidência do ICMS, não gerando crédito as aquisições de bens que serão incorporados aos bens imóveis. Os valores registrados na contabilidade da empresa, nas contas a seguir, referem-se, portanto, a valores incorporados a bens imóveis: GASTOS COM PROSPECÇÃO - EXPLORAÇÃO GASTOS COM PROSPECÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA PRODUTIVIDADE EM CURSO - EXPLORAÇÃO PROSPECÇÃO EM CURSO - DESENVOLVIMENTO PRODUÇÃO BENEFÍCIOS EM BENS DE TERCEIROS – IMÓVEIS. De acordo com o parágrafo 2º, alínea c, do inciso IV, do art. 97 do RICMSBA Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados: IV - quando a operação de aquisição ou a prestação: c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento; § 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, consideram-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações: III - os imóveis por acessão física”.*

Inconformado com o lançamento, o autuado, através de advogados legalmente constituidos, ingressou com impugnação às fls. 25 a 36 e os autuantes apresentaram a informação fiscal de praxe (fls. 46/49).

Após análise dos argumentos explicitados pelos autuado e autuantes, a 4^a JJF proferiu a Decisão a seguir reproduzida (fls. 71/79):

“O autuado inicia sua peça defensiva protestando contra a mixórdia no Auto de Infração ante a falta de exata correspondência entre a descrição da infração e o seu enquadramento legal.

Não é isto que vislumbro no Auto de Infração. A acusação trata de utilização indevida de créditos fiscais de ICMS referentes a mercadorias adquiridas para integrar o Ativo Permanente do estabelecimento e, logo em seguida, acrescenta que, essas aquisições são consideradas como imóveis por acessão física. Foi feita menção ao Art. 79 do Código Civil definindo o que se considera como bens imóveis, enquadrando nesta condição as operações de compra e venda de poços de petróleo, que estão fora da incidência do ICMS, e são incorporados aos bens imóveis.

Neste contexto, indicou os valores registrados contabilmente pela empresarelacionados a gastos com prospecção e benfeitorias, que os autuantes entenderam, corretamente, que serão incorporados permanentemente ao solo, destacando, em consequência, as respectivas vedações estabelecidas pela legislação tributária estadual vigentes.

Com isso, entendo que a acusação está posta de forma clara, precisa e objetiva, possibilitando ao autuado todos os meios de defesa, razão pela qual afasto a arguição de ocorrência de preterição ou cerceamento ao direito de defesa e, por conseguinte o pedido de nulidade do lançamento.

Adentrando ao mérito da autuação, de início, observo que não é a escrituração contábil de determinada operação que define a real natureza daquela aquisição. Há de se verificar, contudo, sua real destinação, para, a partir daí, se definir a implicação sob o ponto de vista fiscal.

Observo de imediato que não há como ser deferido o pedido de perícia formulado pelo autuado pois não foram apresentadas evidências de que o levantamento contivesse erros ou vícios que justificassem tal medida. Ademais, considero que estão presentes aos autos os elementos necessários à formação de minha convicção, razão pelo qual, com fulcro no Art. 147, II, “b” do RPAF/BA indefiro tal pedido.

No curso destes autos, foram apresentadas definições acerca do significado de “acessão” e seus requisitos. Assim é que temos, nos termos do Código Civil de 2002, que bens imóveis são aqueles que não podem ser removidos sem perder as suas características, a exemplo dos terrenos. Por sua vez, os bens imóveis por acessão física são aqueles que o homem incorpora permanentemente ao solo, a exemplo das construções, edificações, sementes lançadas a terra, e, neste caso específico, os poços de petróleo que é o local onde fica armazenado o referido mineral, inexistindo a possibilidade de ocorrer uma eventual mudança de local.

No caso concreto, tem-se que os autuantes listaram uma quantidade considerável de mercadorias/bens adquiridos pela autuada e considerados por esta como integrantes do seu processo produtivo de exploração de petróleo. Deste universo, a autuada destacou dois itens que tiveram relevância na autuação: a) cimento (18% da autuação) e b) tubos de revestimento (45% da autuação), considerando ambos como de atividade fundamental no setor de petróleo.

Partindo da própria explanação da autuada vejo que, ambos os materiais acima, são empregados na construção civil, isto é, o primeiro na cimentação dos poços e o segundo na construção de um duto por onde passa o petróleo extraído, não gerando, por consequência, crédito de ICMS, nos termos do art. 30, III, da Lei nº 7.014/96, independentemente da classificação contábil atribuída pelo autuado. É certo que a legislação tributária estadual reconhece o direito ao crédito fiscal referente às aquisições destinadas ao Ativo Permanente, porém não admite esse crédito quando a mercadoria se referir a atividade alheia ao estabelecimento, neste caso, os imóveis por acessão física.

E nesta linha de entendimento este CONSEF já tem se pronunciado e decidido em diversos julgados, razão pela qual, socorro-me de alguns destes, para embasar meu posicionamento, por refletirem situações idênticas a que aqui se enfrenta e os considero bastante elucidativos para o deslinde do feito:

Acórdão CJF 0184-11/07, da Primeira Câmara deste CONSEF, que tratou de idêntica matéria:

(...)

No mérito, a aquisição dos materiais de construção para serem aplicados nas obras de edificações de ampliação da unidade fabril, à luz da legislação do ICMS, não gera direito a crédito, haja vista serem bens imóveis por acessão física que não estão vinculados à atividade da empresa, mas sim, à construção de diversas obras no seu estabelecimento, as quais visam à modernização de sua unidade fabril, conforme atestado pelo próprio recorrente, à fl. 631 dos autos, cujos projetos foram denominados de: “Moagem de Cimento II – Transporte de Cimento”; “Modificações de filtro de mangas do resfriador”; “Sistema de Alimentação Bagaço”; “Modernização do Sistema de Lubrificação Mancais Moinho II Cimento”; “Automação Final Linha Existente” e “Sistema Petcoque/Carvão Mineral”, etc..., obras de edificações onde são realizadas as suas atividades.

Portanto, a aquisição de: brita gravilhões, material elétrico, material hidráulico, placas premoldadas, soleiras, cabos, canaletes, pisos, telas para pisos, inversores de freqüência, chapas para revestimento,

elementos de torres, etc., para serem utilizados nas construções de obras de edificações não geram direito a crédito, pois são materiais de construção adquiridos para produzirem bens imóveis por acessão física, não passíveis de creditamento, com vedação legal expressa neste sentido, conforme estabelece o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96 e no art. 97, IV, alínea “c”, c/c o § 2º, do RICMS. Possibilitar o direito ao crédito nas aquisições destes materiais seria afrontar a vedação legal, a despeito da utilidade e essencialidade da edificação resultado da acessão física.

Dante do exposto, acompanho o Parecer da PGE/PROFIS e voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário, por serem as razões recursais apresentadas incapazes de modificar a Decisão recorrida”.

Acórdão nº 0228-11/11 – 1ª Câmara - Voto Vencedor:

Em que pese os argumentos expendidos pelo digno Relator levando-o a concluir pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário para, modificando a Decisão recorrida, julgar Procedente em Parte a infração objeto da súplica recursal, divergimos de seu voto, por entendermos que o Julgado de Primeira Instância não merece qualquer reforma, porquanto proferido em estrita consonância com a legislação pertinente.

E, de fato, como bem consignou o Relator, a matéria objeto da presente autuação foi objeto de apreciação por esta Câmara de Julgamento em outros autos de infração, ocasião em que proferimos entendimento diverso do ora externado no voto em referência.

Como já ressaltamos nos lançamentos de ofício referenciados, o inciso II, do art. 43 do Código Civil de 1916 fornece elementos para um conceito adequado de imóvel por acessão. Rezava tal dispositivo, in verbis:

“Art. 43. São bens imóveis:

II – tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada a terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano.”

A acessão significa aderência de uma coisa à outra, de modo que a primeira absorva a segunda. Trata-se de coisas móveis por sua natureza, que incorporadas em caráter permanente ao solo ou a uma edificação, adquirem a categoria de imóveis.

Também o novo Código Civil, em seu art. 79, admite a idéia de imóveis por acessão ao definir como imóvel tudo que ao solo se incorporar natural ou artificialmente. Assim, aço de construção, argamassa corta-fogo, brita, chapas e perfis p/ estruturas metálicas, cimento asfáltico, cobertura para prédio da secagem, estruturas metálicas, grades galvanizadas, postes, vergalhão, telas, vigas, e demais produtos objetos da autuação, listados às fls. 09 a 19 dos autos, são bens móveis que se transformaram em bens imóveis, no caso, a cobertura da edificação, ou seja, os materiais nela empregados o foram no contexto de obra de construção civil. Pela legislação posta, portanto, não geram direito a crédito fiscal, nos termos do art. 97, inciso IV, alínea “c”, combinado com o §2º, inciso III, ambos do RICMS/BA, abaixo transcritos:

“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:

III - os imóveis por acessão física.”

Devemos registrar, ainda, que tais disposições regulamentares encontram lastro na própria Lei Complementar nº 87/96, já que o art. 20 da LC nº 87/96 prevê expressamente o crédito de ICMS de mercadoria entrada no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ativo permanente, por sua vez o §1º deste artigo prescreve que não dão direito a crédito as entradas de mercadoria 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. Já o § 3º do artigo 20 da LC nº 87/96 traz outras restrições ao direito de crédito, mas observa-se que o legislador concedeu o direito ao crédito somente para as operações ou prestações subsequentes tributadas ou tributáveis pelo ICMS, ou seja, a LC Nº 87/96 restringe a apropriação de crédito de ICMS às aquisições de bens móveis, de caráter durável, passíveis de saídas posteriores, sem que para tanto, haja destruição, modificação, fratura ou dano e desde que se vinculem ao objeto social da empresa e tenham sido adquiridos com fins mercantis.

Assim, não há dúvida, inclusive na doutrina, conforme preleciona Alcides Jorge Costa, que os materiais de construção empregados na feitura ou reforma de um galpão industrial, de um prédio comercial ou industrial que, depois de concluídos, serão bens imóveis e, como tal, serão contabilizados, não geram direito ao crédito, é coisa alheia aos eventos tributáveis pelo ICMS, já que, uma vez incorporados às edificações, esses materiais de construção adquiridos não serão objetos de saídas posteriores (no sentido técnico do ICMS). São imóveis, portanto, conforme art. 43, inciso II, do Código Civil acima citado, não gerando direito ao crédito do imposto.

Por sua vez, o direito ao crédito fiscal nas aquisições de bens do ativo imobilizado não atinge todos os bens assim classificados, mas aqueles diretamente ligados à atividade do contribuinte, atividade esta geradora direta de operações tributáveis pelo ICMS. Tanto é assim que a legislação citada determina que não será admitido o creditamento nas aquisições de bem do ativo 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.

Registre-se, ainda, que a alteração da redação do §2º do art. 97, acima transcrito, excluindo-se a expressão “salvo prova em contrário”, em nada modifica a manutenção da exigência fiscal, ao contrário do entendimento do Relator, visto que restou comprovado nos autos que os bens relacionados às fls. 09 a 19 foram de fato adquiridos para construção de edificação integrante do estabelecimento do recorrente, o que não é contestado pelo contribuinte.

Registre-se, por fim, como bem frisou o Relator de Primeira Instância, não merecer guarida a alegação do sujeito passivo de que a cobertura da edificação pode ser retirada e transportada para outro lugar sem sofrer dano, já que “...Uma mudança de local da máquina de celulose acarretaria uma mudança na localização do prédio que a abriga, e não apenas da sua cobertura, como tenta fazer crer a defesa.”, além do que impossível a retirada da cobertura sem que haja modificação, fratura, dano ou alteração dos produtos que a compõem.

Nesta linha, votamos pela manutenção da Decisão recorrida, pelos fundamentos expostos, o que nos leva a julgar pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário”.

Acórdão nº 0288-11/08 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal:

“Quanto à infração descrita no item 10 da autuação - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (material de uso e consumo do estabelecimento e a respectiva diferença de alíquotas de mercadorias indevidamente classificadas como ativo) – deve ser de logo registrado que discordamos do opinativo da doura PGE/PROFIS ao manifestar-se pela improcedência deste item. Não restam dúvidas de que os materiais adquiridos para construção da dutovia são bens móveis que ao serem utilizados na construção dos referidos dutos perdem sua natureza, transformando-se nos denominados bens imóveis por ação física.

O inciso II do art. 43 do Código Civil de 1916 fornecia elementos para um conceito adequado de imóvel por ação. Rezava tal dispositivo, in verbis:

“Art. 43. São bens imóveis:

II – tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada a terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano.”

A ação significa aderência de uma coisa à outra, de modo que a primeira absorva a segunda. Se trata de coisas móveis por sua natureza, que incorporadas em caráter permanente ao solo ou a uma edificação, adquirem a categoria de imóveis.

Também o novo Código Civil, em seu art. 79, admite a idéia de imóveis por ação ao definir como imóvel tudo que ao solo se incorporar natural ou artificialmente. Assim, o cimento, o bloco cerâmico, como as juntas, flanges, válvulas, luvas, rosca (estes últimos produtos objetos da autuação) são bens móveis que se transformaram em bens imóveis, no caso, a dutovia, ou seja, os materiais nele empregados o foram no contexto de obra de construção civil. Pela legislação posta, portanto, não geram direito a crédito fiscal, nos termos do art. 97, inciso IV, alínea “c”, combinado com o §2º, inciso III, ambos do RICMS/BA, abaixo transcritos:

“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, consideram-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:

III - os imóveis por ação física.”

Desta forma, considero correta a Decisão de 1ª Instância que manteve a infração”.

Quanto as decisões de Tribunais Superiores mencionadas pelo autuado em sua impugnação, vejo que estas em nada lhe socorrem pois não traduzem os mesmos fatos objeto da autuação sob análise.

Em conclusão e com base no quanto exposto, voto pela Procedência do presente Auto de Infração, devendo ser homologado pelo setor competente desta SEFAZ o valor já recolhido.”

Inconformado com a Decisão, o sujeito passivo, às fls. 90/97, formalizou Recurso Voluntário, objetivando a reforma da Decisão recorrida.

Inicialmente, a Recorrente manifestou a tempestividade do recurso e procedeu um resumo do feito, após registrar que a 4^a Junta de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão nº 0131-04/17, julgou Procedente o Auto de Infração, nesse contexto mantendo a infração.

Em seguida apresentou uma síntese da ação fiscal, da autuação, da impugnação e do acordão da Decisão recorrida.

Combatteu o indeferimento, pela JJF, do pedido de produção de prova pericial, alegando que não é a escrituração contábil de determinada operação que define a real natureza da aquisição, porquanto há de se verificar sua real destinação, para a partir daí, se defenir a implicações sob o ponto de vista fiscal.

Aduziu que é a partir da destinação da mercadoria que deve ser definida a categoria de determinadas mercadorias para fins de incidência do ICMS e que, considerando as especificações técnicas da indústria de petróleo, que escapam do conhecimento em geral de quem não trabalha na área, revela-se como essencial ao desfecho do caso a realização de perícia, de modo a esclarecer em que atividades a Petrobrás emprega os produtos objeto deste PAF.

Assim, reiterou o pedido de prova pericial, confirmado os sete quesitos formulados na sua impugnação administrativa, reservando-se a indicar o seu assistente técnico no momento oportuno.

Adentrando ao mérito, asseverou que, do mesmo modo efetuado na impugnação, a recorrente sustentava a inexistência de autuação quanto à classificação contábil dos bens e, por conseguinte, não haveria controvérsia sobre a catalogação dos demais bens móveis como ativos permanentes, pontuando, ainda, que a autuação concerne exclusivamente ao uso de crédito de ICMS derivado de bens de ativo imobilizado, os quais supostamente configurariam “imóveis por acessão física” e, por isso, não seriam utilizados nas suas atividades. Essa é questão debatida nos presentes autos e a ser submetida à revisão da CJF.

Da leitura do acórdão recorrido, extrai-se que a tese invocada para fundamentar a procedência da autuação refere-se ao fato de a legislação tributária não admitir o crédito de ICMS quando a mercadoria é atinente a atividade alheia ao estabelecimento, no caso, os imóveis por acessão física.

Prosseguindo, alegou que, da lista de itens objeto da autuação, há uma grande variedade de bens, podendo se indicar como mais relevantes o cimento (aproximadamente 18% da autuação) e os “tubos rev” (aproximadamente 45% da autuação), mas também constam da relação de bens “cabos”, “chapas”, “eletrodutos”, “flanges”, dentre outras mercadorias de fácil circulação.

Sustentou que, como conceitua a doutrina, imóveis por acessão são aqueles edificados no solo e que não podem ser destacados sem que haja destruição, modificação, fratura ou dano.

Através das regras de experiências técnicas (art. 375 do CPC/2015), sabe-se que os bens citados como exemplos (tubos, cabos, chapas, eletrodutos, flanges) podem ser retirados do local em que se encontrarem fixados sem dano na sua própria estrutura ou no local, tal como num poço de petróleo.

Assim, asseverou que parte substancial da autuação não se enquadrava na premissa fática que fundamentou o acórdão recorrido, pois, indubitavelmente, de “imóveis por acessão física” não se tratavam e tal razão já justificaria que a autuação, substancialmente, fosse julgada improcedente, reformando-se, então, o acórdão da primeira instância.

Em seguida, aduziu que, mesmo ultrapassado esse primeiro argumento, o entendimento prevalecente no acórdão recorrido, de que se tratariam de bens destinados à atividade alheia ao estabelecimento, não se sustenta, porquanto a correta interpretação do art. 20 da LC 87/96 e do art.

30, III, da Lei Estadual 7.014/96, normas regulamentadoras do creditamento no ICMS, incluiam todos os bens vinculados, direta ou indiretamente, à finalidade da empresa.

Nesse sentido, trouxe aos autos, decisão do STJ, na qual se discutia o creditamento de ICMS pela aquisição de bens que seriam usados em obras de construção civil, ou seja, afirmando ser controversia idêntica à presente, que desautorizou o entendimento do Fisco, o qual pretendia proibir o uso do mencionado crédito.

Nesse julgamento nota-se que o estabelecimento da PETROBRÁS autuado tem o CNPJ 33.000.167/0236-67, cuja atividade econômica relaciona-se à “extração de petróleo e gás natural”. Não por outro motivo, no próprio Auto de Infração se acentua que as contas em que são registrados os bens designam-se com nomes da atividade petrolífera:

- i) gastos com prospecção-exploração;
- ii) gastos com prospecção e desenvolvimento da produção;
- iii) prospecção em curso – exploração;
- iv) prospecção em curso – desenvolvimento produção;
- v) benfeitorias em bens de terceiros – imóveis.

Destacou que, realmente, haveria de se considerar que na atividade “extração de petróleo e gás natural”, diversos processos produtivos são desenvolvidos, tais como:

- i) as técnicas sísmicas e geológicas para pesquisar estruturas geológicas;
- ii) a perfuração mediante uma sonda, inclusive com a colocação de um tubo de aço no poço para assegurar a sua integridade estrutural;
- iii) a extração de petróleo na fase de recuperação primária, na qual a produção vem de uma série de mecanismos naturais;
- iv) a extração de petróleo na fase de recuperação secundária, na qual se aplicam, após a redução da produção natural do reservatório, métodos de recuperação secundária, que contam com o fornecimento de energia externa para o reservatório na forma de injeção de fluidos para aumentar a pressão do reservatório;
- v) a extração de petróleo na fase de recuperação terciária, na qual se aplicam métodos térmicos e tecnologicamente melhorados de recuperação de petróleo;
- vi) o abandono, no qual, em respeito às normas ambientais, a tubulação é removida do poço, que são preenchidos com cimento para isolar o percurso de escoamento entre as zonas de gás e de água e uma da outra, assim como da superfície.

Após pontuar os diversos processos produtivos desenvolvidos pelo estabelecimento, sustentou que os quase três mil e duzentos bens da planilha anexada evidentemente se destinavam a uma ou a outra fase do processo produtivo de exploração de petróleo conduzido pela autuada.

A título de ilustração, indicou dois itens que considerava substanciais:

- i) O cimento, no valor de R\$230.186,75, ou seja, quase 18% da autuação, utilizado na cimentação de poço de petróleo no Projeto BA2016-BA-REV. INJ ÁGUA SG BL 3 FASE IV, acentuando que a cimentação se apresenta como atividade fundamental do setor de petróleo (Fonte: Instituto Brasileiro de Petróleo, Gás e Biocombustível– IBP – doc. 5); “é uma operação crucial na vida de um poço de petróleo” (Fonte: PUC-RIO– doc. 6);
- ii) Os tubos de revestimentos K55 e N80 (“TUBO REV”), nos valores de R\$568.377,79, ou seja, quase 45% da autuação, foram utilizados para os revestimentos de poços de petróleo no Projeto BA2077-ROU-PERFURAÇÃO DE POÇO-BL21, acentuando que o revestimento também é “atividade fundamental do setor” de petróleo (Fonte: Instituto Brasileiro de Petróleo, Gás e Biocombustível – IBP – doc. 5); tem a “finalidade de isolar as rochas atravessadas pela broca, permitindo então o avanço da perfuração com segurança” (Fonte: UFPR – doc. 7);

Argumentou que caso os bens tivessem utilização vinculada a, por exemplo, transporte de empregados, limpeza dos escritórios, conservação das vias de circulação de carros, alimentação dos funcionários locais, efetivamente se verificaria o seu uso para atividades paralelas à de exploração de petróleo e, assim, não haveria direito ao crédito.

Concluiu asseverando que, pelos exemplos citados, os bens arrolados na planilha anexada constituiam elementos integrantes da atividade produtiva do estabelecimento, sem os quais não haveria a exploração de petróleo, e, consequentemente, as atividades às quais se destinavam os bens seriam próprias, e não alheias ao estabelecimento, não ficando afastado o direito ao creditamento de ICMS, razão pela qual considera improcedente a presente autuação e o acordão, que a acolheu, merecendo reforma da Câmara.

VOTO VENCIDO

Consoante minuciosamente relatado, no momento específico, cuida o feito de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de Primeira Instância, a qual julgou Procedente o Auto de Infração supra identificado, em razão do cometimento de infração definida como *“Utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o Ativo Permanente do estabelecimento”*, da qual o Recorrente se insurgiu.

No seu inconformismo, o sujeito passivo, através de longas razões, sustentou que qualquer restrição imposta pela legislação infraconstitucional ao direito ao crédito fiscal constituiria um desrespeito ao princípio da não cumulatividade e se oporia à sistemática delineada no artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, porquanto resultaria em cerceamento do seu direito constitucional de aproveitamento dos créditos fiscais originados das aquisições de bens destinados ao seu ativo imobilizado.

Com efeito, cinge-se o âmago da lide à discussão de ter o sujeito passivo direito, ou não, a se creditar do ICMS das mercadorias adquiridas para aplicação na sua atividade fim, qual seja, a exploração de petróleo e de gás natural.

Na procedimentalidade verifica-se, sem margem a dúvidas, que os materiais geradores da imputação foram aplicados na preparação e manutenção dos poços de produção do produto, ou seja, fizeram parte do processo produtivo conduzido pela autuada.

Inegável, portanto, que se tratavam de materiais diretamente ligados à atividade fim da recorrente, pois necessárias ao processo produtivo da empresa, ou seja, não alheio às atividades do estabelecimento e, por isso, de acordo com a legislação vigente, no momento do fato gerador, mesmo sendo considerado bem imóvel por acessão física, geraria direito ao crédito fiscal pelo contribuinte, conforme se evidenciará, doravante.

Inicialmente cumpre registrar que o pedido de perícia fiscal não será apreciado, por ser o julgamento do mérito favorável à recorrente, na medida em que convencido me encontro de que os bens arrolados na autuação constituem elementos integrantes da atividade produtiva do estabelecimento, porquanto sem eles não haveria a exploração de petróleo, e, consequentemente, as atividades às quais se destinavam os bens seriam próprias, e não alheias ao estabelecimento, não sendo abrangidos no conceito de “bem imóvel por acessão física”, destarte, ficando mantido o direito ao creditamento de ICMS, razão pela qual considero improcedente a presente autuação.

Nesse contexto, face à perfeita correlação entre as duas autuações, adoto como fundamentado para o julgamento desta lide, o entendimento por mim já expressado em Voto Divergente, por ocasião do julgamento pela Câmara Superior do Auto de Infração nº. 279196.0004/03-2, lavrado contra BRASKEM S/A, ressaltando, de outra parte, que tal posicionamento também se encontra em consonância com o Voto Divergente proferido no Acórdão nº 0288-11/08, da lavra do eminente Conselheiro FÁBIO DE ANDRADE MOURA, o qual encampei na oportunidade daquele julgamento, e que transcrevo a seguir:

“A divergência instaurada refere-se exclusivamente ao Recurso Voluntário e no que concerne à infração 10, na qual foi atribuída ao contribuinte a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ao fundamento de que o recorrente classificou por equívoco as mercadorias objeto desta cobrança como ativo fixo.

O direito ao crédito do ICMS foi estabelecido pela Constituição e encontra-se atualmente regulado pelos textos normativos que compõem a chamada legislação tributária, devendo-se recordar que a edição das normas há de atender, dentre outros primados, ao princípio da hierarquia das leis. Sob esse prisma, tem-se que a Constituição é o fundamento de validade de todas as normas inferiores e a Lei Complementar nº 87/96, de seu turno, é o fundamento de validade das leis ordinárias, decretos, portarias, instruções normativas e atos administrativos em geral que digam respeito à cobrança do ICMS no âmbito dos Estados-membros.

Quanto à matéria crédito tributário, o art. 20, da referida Lei Complementar, dispõe:

“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”.

Da simples leitura do dispositivo legal (que foi repetido integralmente no art. 29, da Lei Estadual nº 7.014/96), percebe-se, sem o menor esforço, que o legislador complementar não inseriu no ordenamento jurídico vigente a limitação vislumbrada pela nobre relatora quanto à concessão do crédito tributário para os materiais destinados ao ativo fixo do estabelecimento, de forma a exigir que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas às atividades finais de comercialização ou industrialização.

Logo, a tese do voto vencedor é, a meu ver, bastante discutível do ponto de vista da hierarquia das normas.

Entretanto, este não é o único óbice à cobrança objeto da infração 10. Ainda que se pudesse entender que a vinculação da concessão do crédito às atividades fins do estabelecimento decorre da própria sistemática do imposto, tal como previsto na legislação complementar, merece registro que a regra que veda o crédito de imóveis por acesso física comportava prova em contrário na data da ocorrência do fato gerador, como se observa da redação atual do art. 97, do RICMS, em cotejo com o texto anterior, in verbis:

“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

(...)

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

(...)

c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, consideram-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:

Nota: A redação atual do § 2º do art. 97 foi dada pela Alteração nº 93 (Decreto nº 10459, de 18/09/07, DOE de 19/09/07), efeitos a partir de 19/09/07. Redação originária, efeitos até 18/09/07: “§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, SALVO PROVA EM CONTRÁRIO, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:”

(...)

III - os imóveis por acesso física”.

Assim, até 18/09/2007, o contribuinte poderia comprovar que os imóveis por acesso física adquiridos (e, aqui, valho-me, na integralidade, da brilhante exposição feita pela nobre relatora acerca da natureza jurídica dos materiais objeto da autuação) não são alheios às atividades do estabelecimento e, por isso, geram direito ao creditamento. Somente com o Decreto nº 10.459/07 esta regra mudou, para tornar a presunção absoluta, não alcançando, entretanto, a infração 10 da presente autuação, que se refere aos exercícios de 2001 a 2005.

Sendo indubioso que poderia o contribuinte demonstrar que as mercadorias adquiridas estão relacionadas com suas atividades, para fins de garantir-lhe o direito ao crédito, cumpri-nos perquirir que existe nos autos tal comprovação.

E, exercendo esse mister, tenho que não restam dúvidas acerca da legitimidade da pretensão recursal. Remetidos os autos à Assessoria Técnica deste Conselho de Fazenda, ficou testificado que todas as mercadorias tratadas nas notas fiscais indicadas no anexo J-1 do Auto de Infração (fls.597/598), quais sejam juntas, flanges, tubos, roscas, luvas, pestanas e tes, foram utilizadas na construção da Dutovia Monsanto, conforme Parecer de fls. 1.489/1.494.

Inegável, portanto, que se trata de material diretamente ligado à atividade fim do recorrente, pois é através dele que serão entregues os produtos adquiridos pela empresa Monsanto. Aliás, o posicionamento da nobre relatora, no particular, carece de congruência: ora, não há a menor dúvida de que, para os tubos que compõem a dutovia, reconhece-se o direito ao crédito do contribuinte. Por que, então, deixar de lhe reconhecer o direito ao crédito dos materiais que serão utilizados para sustentar a tubulação?

Certamente em razão dessa incongruência e da inelutável conclusão de que os bens incorporam-se ao ativo permanente da empresa, gerando direito ao crédito fiscal, foi que a douta PGE/PROFIS, na voz do seu nobre procurador assistente, manifestou-se, expressamente pelo provimento do Recurso Voluntário no particular, para julgar improcedente a infração 10 (fls. 1995).

Com tais considerações e por entender, principalmente, que o contribuinte no caso concreto conseguiu demonstrar a ligação direta entre o bem do ativo permanente e a atividade principal da empresa autuado, havendo vinculação física e jurídica com a saída de mercadorias tributáveis, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, divergindo da relatora apenas no que concerne à infração 10, a qual, no meu entendimento, é insubstancial.”

Assim é que, coerente com o posicionamento anteriormente reproduzido, entendo ser a infração sob análise improcedente.

Por tais fundamentos, posiciono-me no sentido de dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida para julgar IMROCEDENTE a ação fiscal, por ser de Direito e Justiça.

VOTO VENCEDOR

Em que pese a boa fundamentação expendida pelo n.Relator divirjo do seu posicionamento.

Conforme relatado, a infração acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de materiais aplicados na preparação e manutenção dos poços de petróleo.

Há de se admitir que os materiais adquiridos são empregados na prospecção e exploração de poços de petróleo que constitui a atividade fim da empresa.

Entretanto, para efeito de creditamento do ICMS deve ser considerada as situações de imobilizações de bens que passam a integrar o ativo imobilizado (máquinas e equipamentos) que podem ser separadas do solo, conservando a sua unidade e possam serem removidas para outro local (art. 81, I do Código Civil de 2008) e dos bens imóveis por ação física, incorporados ao solo de forma natural ou artificial.

No primeiro caso, as máquinas e equipamentos imobilizadas propiciam crédito do imposto a partir da sua instalação até o momento da desincorporação, podendo serem removidas para outros locais.

No caso do segundo, conforme fundamentado na Decisão proferida pela primeira instância, as “operações de compra e venda de poços de petróleo” caracterizam-se como bens imóveis (o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente - art. 79 do Código Civil), estão fora do campo de incidência do ICMS.

Na situação presente os bens adquiridos, conforme listados no demonstrativo gravado na mídia de fl. 20 são empregados na prospecção e exploração de poços de petróleo, com preponderância a aquisição de cimento (18% da autuação) e tubos de revestimento (45% da autuação).

Consequentemente, as mercadorias adquiridas que foram objeto da autuação incorporam-se permanentemente ao solo, no caso específico, os poços de petróleo, que podem ou não vir a produzirem, ou quando produzem por um certo tempo, ficam incorporados ao solo, sem qualquer possibilidade de serem desincorporados e transferidos para outro local o que os caracterizam como bens imóveis por ação física.

Pelo exposto, é vedado o direito de utilizar o crédito fiscal correspondente nos termos do art. 30, III da Lei nº 7.014/96 cc. O art. 97, IV, §2º do RICMS/1997 (Decreto nº 6.284/97) e art. 310, IX do RICMS/2012.

Conforme ressaltado na Decisão ora recorrida, este entendimento prevalente neste CONSEF a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0184-11/07, CJF Nº 0228-11/08 e CJF Nº 0228-11/11.

Convém ressaltar que o posicionamento contido no Acórdão nº CJF Nº 0288-11/08 trata-se de Voto Divergente proferido pelo Conselheiro FÁBIO DE ANDRADE MOURA, que não configura Decisão favorável a matéria em questão neste Conselho.

Quanto a Decisão contida no AgRg no RESp 1.358.847 do Superior Tribunal de Justiça (fl. 94), constato que a ementa indica “ATIVO PERMANENTE. INSTALAÇÕES NECESSÁRIAS AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CREDITAMENTO”, relativo a “*entrada de produtos para obras e equipamentos que comporão o ativo imobilizado da empresas, cujas instalações são necessárias para o processo produtivo*”. Portanto, esta Decisão não se refere a materiais que se incorporam permanentemente ao solo (cimento, tubos...) para constituir bens de acessão física (poço de petróleo) de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano (art. 43, II do CC 1916). Logo, não serve de parâmetro para a vedação do crédito em questão.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269139.3006/16-9, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$940.361,75, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor já recolhido.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Edvaldo Almeida dos Santos, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de novembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS