

A. I. Nº - 2691393006/16-9
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS
AUTUANTE - JOSÉ ELMANO TAVARES LINS e CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 08.08.2017

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0131-04/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA INTEGRAR O ATIVO FIXO. IMÓVEIS POR ACESSÃO FÍSICA. As aquisições de materiais empregados na construção de poços de petróleo, são materiais de construção adquiridos para produzirem bens imóveis por acesso físico, não passíveis de creditamento, com vedação legal expressa neste sentido, conforme estabelece o 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). Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuida o presente Auto de Infração, lavrado em 15/12/2016, da exigência de crédito tributário no valor de R\$940.361,75, relativamente ao período de janeiro/2012 a dezembro/2012, mais multa de 60%, em face da seguinte acusação: “*Utilizou 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 acesso físico. 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 RICMS BA 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 acesso físico*

Inconformado com o lançamento, o autuado, através de representantes legais, ingressou com impugnação, fls. 25 a 36, tendo, inicialmente se reportado sobre a tempestividade da mesma, protestando, em seguida, pela falta de exata correspondência entre a descrição da infração e o

enquadramento legal, uma vez que na primeira, ao seu ver, deixa-se claro que a Fiscalização entende que houve creditamento de bens imóveis por acessão física, mas, ao registrar os dispositivos normativos violados, enuncia incisos que tratam de outros assuntos.

Diz que à luz do art. 19 do RPAF/BA, interpreta o Auto de Infração em conformidade com a descrição dos fatos, e não com a menção do dispositivo de lei, sendo que, no entanto, se prevalecer o inverso, restará certamente caracterizada a preterição do direito de defesa, ocasionando a nulidade dos atos praticados pela Fiscalização desde o início da autuação (art. 18, II, do RPAF).

Afirma, em seguida, que a apuração se encontra contaminada por diversos equívocos, pois não realiza operações em desacordo com a legislação em vigor, sendo que, na verdade, a hipótese é de improcedência manifesta do Auto de Infração, ressalvado exclusivamente o reconhecimento parcial da autuação no valor de R\$15.045,71, vez que os autuantes incorreram na classificação equivocada de alguns bens, cuja natureza é de consumo, e não de ativo imobilizado, tendo efetuado a juntada de CD contento as planilhas que menciona ao final da peça defensiva.

Ao adentrar ao mérito da autuação sustenta que não houve autuação quanto à classificação contábil dos bens e por conseguinte, não há 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 supostostamente configuram “*imóveis por acessão física*” e, por isso, não seriam utilizados nas suas atividades.

Neste escopo menciona que segundo a teoria dos motivos determinantes, uma vez declarado o motivo no ato administrativo, a Administração Pública restará vinculada a tal justificativa e, se eventualmente o motivo invocado não for verdadeiro, não há como emendá-lo, sendo obrigatória a sua invalidação. Nessa linha, cita doutrina e acrescenta que: (i) ou os julgadores do CONSEF analisam o caso partindo da premissa de que é incontroversa a classificação contábil adequada dos bens; (ii) ou reputam caracterizada eventual incorreção e, por conseguinte, anulam o Auto.

Volvendo ao mérito da autuação, alega que cumpre afastar a tese dos autuantes, respaldado no art. 97, IV, alínea “c”, c/c § 2º, III, do RICMS/BA de 1997, de que os bens se tratariam de “acessão física”. Neste ponto diz que o equívoco dos mesmos consiste em desconhecer o conceito e a natureza jurídica da acessão, citando, a este respeito, escólios doutrinários.

Sustenta que não há dúvidas que um requisito fundamental da acessão [o conflito entre dois direitos opostos] está ausente no caso, pois a autuação se refere precisamente ao fato da autuada ter adquirido mercadorias (e, por conseguinte, ter se tornado proprietária pela tradição dos bens móveis nos termos do art. 1.267 do CC) e ter se apropriado dos respectivos créditos de ICMS. Com isso afirma que tendo em vista que não há conflito entre dois proprietários na hipótese dos autos, é totalmente impróprio etiquetar a situação como de “acessão”, seja “acessão física” ou de qualquer outra espécie, conceito que não pode ser desvirtuado pelo direito tributário à luz do art. 109 do CTN.

Com esses fundamentos, pontua que ficam superadas quaisquer discussões acerca **(a)** da classificação dos bens como do ativo imobilizado; **(b)** da caracterização dos bens como de “acessão”, seja física ou de qualquer outra espécie, restando apenas analisar se os bens objetos da autuação empregam-se nas suas atividades.

Cita e transcreve as normas que considera restritivas ao creditamento, Art. 20, § 1º da LC 87/96, Art. 30, inciso III da Lei Estadual 7.014/96, advertindo que a correta interpretação do art. 20 da LC 87/96 e do art. 30, III, da Lei Estadual 7.014/96 consiste em incluir todos os bens vinculados, direta ou indiretamente, à finalidade da empresa, citando e transcrevendo a este respeito jurisprudência do STJ, que compreende como abrangida na atividade de produção e comércio de bebidas a aquisição de bens como vitrines, freezers, mesas e cadeiras.

Comenta que a partir da vigência da LC 87/96, as mercadorias entradas no estabelecimento e destinadas ao ativo permanente dão direito de crédito do ICMS (art. 20, c/c o art. 33, III, da LC 87/96) incidente na operação de aquisição, impondo-se o estorno do imposto de que se tiver

creditado o contribuinte sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser utilizado em fim alheio à atividade do estabelecimento (art. 21, III, da LC 87/96) e que, por outro lado, é incontroverso que, para o exemplo acima citado, a impetrante é empresa que se dedica à produção e ao comércio de cervejas, refrigerantes, bebidas em geral e gás carbônico. Nesse contexto, é evidente que as mercadorias em discussão vitrines, chopeiras, freezers expositores, mesas e cadeiras destinam-se à atividade profissional da empresa.

Reporta-se a julgado no qual se discutiu o creditamento de ICMS pela aquisição de bens que seriam usadas em obras de construção civil, ao seu entender, controvérsia idêntica da presente, onde o Superior Tribunal de Justiça desautorizou o entendimento do Fisco, que pretendia proibir o uso de mencionado crédito - STJ – AgRg no Recurso Especial nº 1.358.847 – Relator Ministro Humberto Martins – Segunda Turma – Julgado em 15/3/2016, cuja ementa transcreveu.

Em segundo, consigna que não adentrará na discussão acerca da constitucionalidade de normas federal e estadual que restringem um direito consagrado na Constituição Federal, porquanto tal discussão seria desnecessária pelo fato de os bens móveis listados pela autuação (doc. 2) efetivamente serem utilizados nas atividades do estabelecimento autuado.

Nessa ótica pontua que o estabelecimento autuado possui atividade econômica relacionada à “extração de petróleo e gás natural” (doc. 3), e que, não por outro motivo, no próprio Auto de Infração se acentua que as contas em que se encontram 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.

Após pontuar os diversos processos produtivos desenvolvidos pelo estabelecimento do autuado, sustenta que os quase três mil e duzentos bens da planilha anexa (doc. 2) evidentemente se destinam a uma ou a outra fase do processo produtivo de exploração de petróleo conduzido pela autuada.

A título de ilustração, indica dois itens que considera substanciais:

- i) O cimento, no valor de R\$230.186,75 (ou seja, quase 18% da autuação), foi utilizado na cimentação de poço de petróleo no Projeto BA2016-BA-REV. INJ ÁGUA SG BL 3 FASE IV, acentuando que a cimentação é 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, também, 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);

Assim, sustenta 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.

Concluindo os argumentos acima relacionados assevera que pelos exemplos citados, os bens arrolados na planilha anexa (doc. 2) constituem elementos integrantes da atividade produtiva do estabelecimento, sem os quais não haveria a exploração de petróleo, e, consequentemente, as atividades às quais se destinam os bens são próprias, e não alheias ao estabelecimento, não ficando afastado o direito ao creditamento de ICMS, razão pela qual considera improcedente a

presente autuação.

Em seguida requer a realização de prova pericial, por entender que a questão fática debatida é essencialmente técnica, qual seja, delimitar a devida destinação dos bens constantes na planilha anexa (doc. 2): atividades próprias, sejam a principal ou acessórias à principal, ou atividades alheias ao estabelecimento, apresentando os quesitos a serem respondidos pelo perito e que se reserva a indicar o assistente pericial quando do deferimento da produção da prova.

Em conclusão requer a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial pela perícia técnica, reservando-se ao direito de nomear assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia e que seja julgada improcedente a autuação, porquanto não houve qualquer descumprimento da legislação tributária e tampouco utilização indevida de crédito de ICMS.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal, fls. 46 a 49, onde após descreverem a autuação, e destacarem a parcela do débito na ordem de R\$15.045,71, reconhecida pela autuada, passaram a contestar os argumentos defensivos na forma a seguir sintetizada.

Quanto a alegada falta de correspondência entre a descrição da infração e o enquadramento legal, onde o autuado argui que a Fiscalização entende que houve creditamento de ICMS relativo a bens imóveis por acessão física, mas o registro dos dispositivos normativos enuncia incisos que tratam de outro assunto, sustentam que não procede, bastando ser feita uma leitura dos dispositivos citados para constatar a relação entre a autuação (crédito indevido de ICMS) e os dispositivos legais citados.

No tocante a questão dos bens imóveis por acessão física, afirmam que a legislação do ICMS, conforme já mencionado na descrição da infração, os considera alheios à atividade do estabelecimento, pontuando que o poço de petróleo é um bem imóvel por acessão física.

Dizem que o significado do termo “imóvel por acessão física” empregado na autuação refere-se a bens que o homem incorpora permanentemente ao solo em contraposição aos bens imóveis por natureza, que é o solo e tudo aquilo que lhe incorporar naturalmente, como consta nas obras de direito civil, acrescentando que, segundo (FIUZA, 2014, p.218) bem imóveis por acessão física “é tudo aquilo que o homem incorpora permanentemente ao solo, como sementes e edifícios” ao tempo em que “Os bens imóveis por natureza são o solo e suas adjacências naturais compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo”.

Adiante citam GAGLIANO e PAMPLONA FILHO que ao tratar dos bens considerados em si mesmos (arts. 79 a 91 do CC/02), na parte que trata dos bens imóveis, dizem que os bens imóveis são classificados pela doutrina em imóveis por sua própria natureza, imóveis por acessão física, imóveis por acessão intelectual e imóveis por determinação legal, e destacam:

- Imóveis por acessão física, industrial ou artificial. É tudo quanto o homem incorpora permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não o possa retirar sem destruição ou dano. (art. 79 do CC-02 e art. 43,II, do CC – 16)

- Acessão significa incorporação, união física com aumento de volume da coisa principal. Neste caso, os bens imóveis incorporados intencionalmente ao solo adquirem a sua natureza imobiliária. Por exemplo o forro de gesso utilizado na construção da casa.

Concluem, a este respeito, que, no caso concreto, o poço de petróleo, cujo valor reflete todos os gastos necessários à sua construção, é considerado como um bem imóvel por acessão física, tendo em vista que a sua construção implica a incorporação permanente ao solo.

Com relação às atividades desempenhadas pelo autuado, sustentam que é evidente que para a autuada efetuar a extração do petróleo é necessária a existência do poço, assim como, para uma indústria qualquer operar, também requer a existência de um prédio para abrigar suas atividades, no entanto, a aquisição do prédio pela indústria está fora da incidência do ICMS, e, também, a sua construção, não gera direito aos créditos de ICMS, nas aquisições dos materiais.

Pugnam, ao final, pela manutenção integral da autuação.

A autuada se manifestou acerca da informação fiscal, fls. 54 a 58, pontuando que a autuação fundamenta-se na utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o Ativo permanente do estabelecimento, em razão de tais bens serem considerados como imóveis por acessão física.

Cita que nos termos dos Arts. 109 e 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar as definições e os institutos previstos nas normas de direito privado. Pontuam que no Código Civil de 2002, apenas há referência à "acessão" na Seção 111 ("da aquisição por acessão") do Capítulo 11 ("da aquisição da propriedade imóvel") do Título III ("da propriedade") do Livro 111 ("do direito das coisas").

Por conseguinte, sustenta que independentemente de classificações doutrinárias sobre temas jurídicos diversos, a legislação tributária, ao mencionar o termo "acessão", sempre deverá ser compreendida em conformidade com aquilo que consta na Lei Civil, "cujas definições são de observância inafastável" (STF, Tribunal Pleno, RE 116.121 / SP).

Com isso, pontua que mesmo que o termo adquira outras definições em lições doutrinárias sobre variados assuntos, "acessão" só pode ser interpretada no âmbito dos direitos reais, eis ser a única parte do Código Civil que faz referência expressa ao aludido instituto, sem que, nesse sentido, ao tratar de "acessão", a lei tributária. Neste caso, o RICMS, não poderá alterar o seu conceito e os seus requisitos, os quais passou expor.

Continuando, sustenta que mesmo que adotado o entendimento dos autuantes dois pontos merecem ser ponderados: **a)** os requisitos para a classificação de um bem como "imóvel por acessão física"; **b)** a interpretação teleológica do art. 97, § 2º, 111, do RICMS.

Refere-se a lições doutrinárias mencionadas na informação fiscal prestada pelos autuantes, onde está registrado que "imóveis por acessão física, industrial e artificial" seriam "tudo quanto o homem incorpora permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não o possa retirar sem destruição e dano", observando que, nesta ótica a maioria dos bens objetos da autuação, tais como os tubos e cabos, pode ser retirado, por livre e espontânea vontade própria da autuada, dos locais de exploração e prospecção de petróleo sem a sua deterioração, o que não se tem interesse em fazer, porque são essenciais para viabilizar as atividades petrolíferas da companhia no estabelecimento e, nessa direção, acabam adquirindo a natureza de ativo permanente.

Sustenta que diversas mercadorias adquiridas não estão abrangidas no conceito de "bem imóvel por acessão física" pela sua possibilidade "de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social" (art. 82 do CC, que define os bens móveis), sendo que, tal circunstância, por si só, já acarreta a improcedência parcial desta Autuação.

Por outro lado, e na hipótese de prevalecer o conceito de "acessão" defendido pelos autuantes, há de se interpretar o art. 97, § 2º, inc. 111, do RICMS/97 e o art. 310, VII, do RICMS/2012 à luz da LC nº 87/96, notadamente na parte final do seu art. 20, § 1º, que veda o direito ao crédito da entrada das mercadorias alheias à atividade do estabelecimento, os quais reproduziu.

Acrescenta que superando uma interpretação meramente literal para invocar a interpretação teleológica do art. 97, § 2º, inc. 111, do RICMS/97, de modo a definir o sentido e alcance da norma através da sua finalidade normativa, constata-se que o aproveitamento de créditos de ICMS de "imóveis por acessão física" é vedado dada a criação de uma presunção de que todos os "imóveis por acessão física" seriam alheios às atividades de estabelecimento, ao tempo em que, tal presunção, no entanto, jamais poderia ser absoluta, mas tão-somente relativa.

Passa a discorrer acerca das atividades que desempenha, e sustenta que para se atingir a atividade fim do empreendimento, a aquisição de mercadorias visavam viabilizar as atividades fins do seu estabelecimento, que consistem na prospecção, exploração e produção de petróleo, concluindo que os bens objetos da autuação são utilizados na sua atividade fim, razão pela qual cabe o creditamento de ICMS.

Ao final destaca as seguintes conclusões, entendendo que:

- (i) resta reconhecida como procedente apenas a parcela de R\$15.045,71;
- (ii) "acessão" tem uma definição específica no Código Civil que não pode ser alterada pela lei tributária ou por meras classificações doutrinárias em assuntos diversos;
- (iii) mesmo que se adote para "acessão" o conceito defendido pelo Autuante, extensa parcela dos bens não se enquadraria nessa definição;
- (iv) ainda para a hipótese de adoção do impróprio conceito de "acessão", pela interpretação teleológica do art. 97, § 2º, inc. 111, do RICMS/97, verifica-se que o creditamento é vedado para "bem imóvel por acessão física" se integrar atividade alheia ao estabelecimento. "Poços de petróleo" são condições *sine qua non* para a exploração de petróleo, logo as mercadorias objeto da autuação destinam-se à atividade fim do estabelecimento autuado.

Requer, ao final, a continuidade do feito com a elaboração da prova pericial para a qual formulou quesitos na impugnação, sendo por fim julgada improcedente a autuação.

Os autuantes voltaram a se pronunciar, fl. 65, observando que a autuada mantém os mesmos argumentos já apresentados em sua defesa e que, em relação à afirmação de que para a empresa efetuar a extração do petróleo é necessária a existência do poço assim como para a indústria efetuar suas atividades é necessária a existência de um prédio para abrigar suas máquinas, tal fato não exclui nem o prédio e nem o poço de petróleo de sua condição de imóvel por acessão física. Concluem mantendo integralmente o lançamento.

VOTO

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 empresa relacionados 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.

Diante 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 transcrita, 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 douta 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 acessão física.

O inciso II do art. 43 do Código Civil de 1916 fornecia 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. 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 acessão 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, roscas (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 acessão 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2691393006/16-9** lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$940.361,75** acrescido da multa de 60% , prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor já recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, em 27 de julho 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR