

**PROCESSO** - A. I. Nº 269139.0008/17-9  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0128-03/18  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 11/12/2018

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0295-11/18

**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 acesso 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). Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 26/12/2017, para exigir ICMS no valor de R\$341.171,30, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento.

Consta nas informações da infração que as operações são consideradas como imóveis por acesso física, conforme art. 79 do Código Civil que determina serem 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 nas aquisições de bens que lhe são incorporados. Os valores que foram apurados na contabilidade da empresa se referem às seguintes contas: gastos com prospecção- exploração, gastos com prospecção e desenvolvimento da produção, prospecção em curso, benfeitorias em bens de terceiros - imóveis. Anexado demonstrativo dos lançamentos do CIAP, nos meses de janeiro a dezembro de 2013.

Após a devida instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência do Auto de Infração pelos seguintes argumentos transcritos *ipsi litteris*:

#### VOTO

*Mesmo não sendo arguidas questões específicas de nulidade quanto ao Auto de Infração, entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 foram preenchidos. Constato que a imputação foi clara, a base de cálculo foi determinada conforme o valor previsto em lei, e foram fornecidos os demonstrativos de débito em CD fls. 11/12, referentes à autuação em discussão, foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo, dentro deste específico PAF.*

*O Autuado reconheceu que, do levantamento fiscal que serve de base ao Auto de Infração, realmente escriturou indevidamente alguns itens, como “bens do ativo imobilizado”, quando a sua verdadeira natureza seria de “materiais de uso e consumo”. Listou o que entendeu como materiais de uso e consumo: adubo orgânico, adubo químico, arame farpado, bacia de alumínio, biomantas, bolas de espuma para limpeza, fogareiro a gás, formicida, fosfato natural, GPS, mix de gramíneas e leguminosas, portão de pedestre, dentre outros, os quais restaram identificados na planilha que anexou à defesa, na coluna “F”. Declarou reconhecer parcialmente a*

autuação, com o efetivo recolhimento do valor correspondente (R\$ 11.178,70). Dessa forma, fica mantida a parcela reconhecida pelo autuado, considerando o encerramento da lide sobre a questão.

O Autuado solicitou perícia técnica, sob o argumento de que a questão fática debatida é essencialmente técnica, qual seja, delimitar a devida destinação dos bens constantes na planilha anexa ao Auto de Infração: atividades próprias, ou atividades alheias ao estabelecimento.

Observe 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 convicção pelos Julgadores, razão pelo qual, com fulcro no art. 147, II, “b” do RPAF/BA, indefiro tal pedido.

No mérito, o Autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Consta na descrição dos fatos, que as operações de compra e venda de poços de petróleo e reforma de imóveis estão fora da incidência do ICMS, não gerando crédito nas aquisições dos materiais e bens que lhe são incorporados. Os valores que foram apurados na contabilidade da empresa se referem às seguintes contas: gastos com prospecção- exploração, gastos com prospecção e desenvolvimento da produção, prospecção em curso, benfeitorias em bens de terceiros - imóveis.

O defendente afirmou que da lista de itens objeto da autuação, há uma grande variedade de bens. Como mais relevantes, indicou o cimento, aproximadamente 31% da autuação, mas na relação de bens, há ainda, “tubos”, “cabos”, “chapas”, “eletrodutos”, “flanges”, dentre outras mercadorias de fácil remoção e circulação físicas. Apresentou o entendimento de que “imóveis por acessão”, são aqueles edificadas no solo e que não podem ser destacados sem que haja destruição, modificação, fratura ou dano. Disse que os bens retro citados podem ser retirados do local em que estejam fixados, sem dano à sua própria estrutura ou ao local em que fixados (poço de petróleo). Assim, concluiu que parte substancial da Autuação não se enquadra na premissa fática que lhe serve de fundamento, pois de “imóveis por acessão física” não se tratam, por conseguinte, o fundamento de que seriam destinados à atividade alheia ao estabelecimento, não se sustenta.

Por sua vez, um dos autuantes, em sede de informação fiscal, explicou que os gastos listados na autuação, bem como as benfeitorias em bens de terceiros - imóveis - têm natureza fixa, portanto, a classificação contábil difere dos equipamentos móveis que possam existir na área de extração.

Quanto aos bens imóveis por acessão física, a legislação do ICMS, os considera alheios à atividade do estabelecimento. Neste caso, os bens imóveis incorporados intencionalmente ao solo, adquirem a sua natureza imobiliária. Portanto, 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.

Analizando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que a defesa impugnou o lançamento, afirmando que os bens foram adquiridos e destinados ao ativo fixo, estando intrinsecamente ligados à sua atividade-fim, uma vez que empregados na área operacional da empresa. Entendeu como equivocada a interpretação dada pela fiscalização ao termo “alheios à atividade do estabelecimento” constante da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei Estadual nº 7.014/96.

Para o deslinde da matéria, é necessário que se tenha bem claro, a definição de “bens alheios à atividade do estabelecimento”, e o de “acessão física”, definidos na norma regulamentar, bem como, a utilização dos bens cujos créditos foram glosados.

Por “acessão física” entende-se o imóvel construído pelo ser humano, quer seja por ampliação ou não. Os bens empregados foram contabilizados pela empresa nas seguintes contas contábeis: na ampliação de gastos com prospecção- exploração, gastos com prospecção e desenvolvimento da produção, prospecção em curso, benfeitorias em bens de terceiros - imóveis.

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 à terra, e, neste caso específico, os poços de petróleo que são os locais onde ficam armazenados 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 (31% da autuação) e **b)** tubos de revestimento, eletrodutos e chapas, 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 à 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 um deles, para embasar meu posicionamento, por refletir situações idênticas a que aqui se enfrenta, e o considero bastante elucidativo 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, canaletas, pisos, telas para pisos, inversores de frequência, 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. 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.

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.

Observe que o princípio da não-cumulatividade previsto constitucionalmente e inserto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, “não pode ser interpretado extensivamente de modo que sua aplicação alcance operações com mercadorias desvinculadas da atividade fim do estabelecimento”. Desta interpretação é que se entende a vedação de créditos fiscais estabelecidos no § 1º do referido artigo e lei, especialmente dos “bens alheios à atividade do estabelecimento”, art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96.

De fato, as aquisições dos materiais elencados nestes itens não ensejam ao defendente o direito à utilização dos créditos fiscais por absoluta falta de amparo legal na legislação tributária do Estado da Bahia, em razão de que, alguns dos materiais destacados referem-se a materiais para uso e/ou consumo pelo estabelecimento do

*defendente, enquanto que os demais, são utilizados para fim de construção de imóvel, ao qual, se incorporam definitivamente, inexistindo a possibilidade de uma saída posterior, sendo que, nesta condição, existe vedação expressa pela legislação tributária.*

*Quanto às 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, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso, com base nos argumentos abaixo:

Inicialmente, informa a tempestividade da peça recursal e tece uma breve síntese da controvérsia.

Quanto a negativa de realização de perícia técnica por parte da Junta de Julgamento Fiscal, afirma ser necessária a verificação da destinação dada às mercadorias objeto da autuação pela empresa, no intuito de se comprovar que os valores remanescentes (não reconhecidos pelo contribuinte) não se referem a bens do ativo permanente.

Salienta 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*”.

Assim, a recorrente reitera o pedido de produção da prova pericial, reiterando os seis quesitos formulados na sua impugnação administrativa e reservando-se para indicar o seu assistente técnico no momento oportuno.

No mérito, explica que a autuação concerne exclusivamente ao uso de crédito de ICMS derivado de bens de ativo imobilizado, os quais supostamente configuram “imóveis por acessão física” e, por isso, não seriam utilizados nas atividades fins da PETROBRÁS. Tal é a questão, portanto, debatida nos presentes autos, razão pela qual não poderia a Junta julgar idônea a autuação por fundamento diverso daquele indicado pela Fiscalização.

Pontua que da leitura do acórdão recorrido, o motivo invocado para fundamentar a procedência da autuação refere-se ao fato de a legislação tributária não admitir o crédito de ICMS quando a mercadoria se referir a atividade alheia ao estabelecimento, no caso, os imóveis por acessão física.

Todavia, apresenta que, da lista de itens objeto da autuação, há uma grande variedade de bens. Como mais relevantes, pode-se indicar o cimento (aproximadamente, 31% da autuação), mas na relação de bens há ainda “tubos”, “cabos”, “chapas”, “eletrodutos”, “flanges”, dentre outras mercadorias de fácil remoção e circulação físicas.

Conceitua com base na doutrina que, imóveis por acessão são aqueles edificadas no solo e que não podem ser destacados sem que haja destruição, modificação, fratura ou dano. Assim, 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 estejam fixados sem dano na sua própria estrutura ou no local em que fixados (tal como num poço de petróleo).

Deste modo, defende que parte substancial da autuação não se enquadra na premissa fática que fundamentou o acórdão recorrido, pois indubitavelmente de “imóveis por acessão física” não se tratam. Tal razão já justifica que a autuação, substancialmente, seja julgada improcedente, reformando-se, então, o acórdão da primeira instância.

Ultrapassado tal argumento, aduz a recorrente que o entendimento prevalecente no acórdão recorrido, de que se tratariam de bens destinados à atividade alheia ao estabelecimento, não se sustenta.

Em primeiro lugar, 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, consiste em incluir todos os bens

vinculados, direta ou indiretamente, à finalidade da empresa.

Nessa senda, cita recente julgado, no qual se discutia o creditamento de ICMS pela aquisição de bens que seriam usadas em obras de construção civil (ou seja, controvérsia idêntica à presente), o Superior Tribunal de Justiça desautorizou o entendimento do Fisco, que pretendia proibir o uso de mencionado crédito. Vejamos:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ATIVO PERMANENTE. INSTALAÇÕES NECESSÁRIAS AO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DO DEVER DE ESTORNAR. AUTUAÇÃO FISCAL IMPROCEDENTE.*

*1. As normas aplicáveis ao caso autorizam o creditamento do imposto cobrado na operação que tenha resultado na entrada de produtos para obras e equipamentos que comporão o ativo imobilizado da empresa, cujas instalações são necessárias para o processo produtivo.*

*2. A exceção é feita para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se se tratar de saída para o exterior.*

*3. No caso, não se relatou nenhuma das situações, sob a perspectiva da legislação do ICMS, passível de excluir o direito ao creditamento. Portanto, a hipótese dos autos permite a conclusão pela possibilidade de manutenção do crédito de ICMS. Se não havia o dever de estornar, afigura-se indevida a autuação. Agravo regimental improvido.*

*(STJ – AgRg no Recurso Especial nº 1.358.847 – Relator Ministro Humberto Martins – Segunda Turma – Julgado em 15/3/2016).*

Explica que, no caso sob julgamento, nota-se que o estabelecimento 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.

Alega que, como na atividade “extração de petróleo e gás natural”, diversos processos produtivos são desenvolvidos (os quais exemplifica no bojo do recurso), os quase dois mil e novecentos bens da planilha anexa evidentemente se destinam a uma ou a outra fase do processo produtivo de exploração de petróleo conduzido pela PETROBRÁS.

A título de ilustração, demonstra que o cimento, com repercussão aproximada de 31% da autuação, foi utilizado na cimentação de poço de petróleo. Frisa-se que a cimentação é “atividade fundamental do setor” de petróleo (Fonte: Instituto Brasileiro de Petróleo, Gás e Biocombustível – IBP); “é uma operação crucial na vida de um poço de petróleo” (Fonte: PUC-RIO).

Destacar, ainda, no tocante ao cimento, que, em prova produzida perante o Poder Judiciário e cujo laudo já se adunou aos autos, assentou-se a essencialidade do emprego de cimento em poços para a atividade petrolífera, tendo a perita, engenheira civil totalmente desinteressada no feito, concluído neste sentido.

Assim, assevera que os bens objetos da autuação constituem elementos integrantes da atividade produtiva do estabelecimento, sem os quais não haveria a exploração e prospecção de petróleo. Por conseguinte, 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 entende a recorrente pela improcedência da autuação, merecendo ser reformado o acórdão recorrido.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, o qual imputou ao contribuinte o cometimento de utilização indevida de crédito fiscal

de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o Ativo Permanente do estabelecimento.

Preliminarmente, indefiro o pedido de perícia fiscal, por entender que no processo constam todos os elementos necessários e capazes de nortear o entendimento dos julgadores para o deslinde da questão.

A matéria não é nova neste conselho, sendo que as decisões, em que pese mantenham a autuação, não são unânimes, como demonstra os Acórdãos nºs 0228-11/11, 0326-11/13, 0206-11/13, dentre outros.

Em processo idêntico julgado recentemente por esta Câmara de Julgamento Fiscal contra o mesmo sujeito passivo (Acórdão nº 0347-11/17), acompanhei o voto do i. Relator Valnei Sousa Freire, o qual entendeu pela reforma da decisão de piso que manteve a autuação em sua integralidade, pelos seguintes fundamentos:

*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 âmbito 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, conseqüentemente, 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 acessão 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 acessão física”.*

*Assim, até 18/09/2007, o contribuinte poderia comprovar que os imóveis por acessão 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 indubitoso que poderia o contribuinte demonstrar que as mercadorias adquiridas estão relacionadas com suas atividades, para fins de garantir-lhe o direito ao crédito, cumpro-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 autuada, 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 insubsistente.”*

*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.*

Assim sendo, sob o mesmo esboço, e mantendo a unicidade de entendimento prolatado por mim em decisão idêntica, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, reformulando a decisão de piso para julgar IMPROCEDENTE a ação fiscal, devendo ser homologados os valores reconhecidos e pagos pelo recorrente.

## **VOTO VENCEDOR**

Peço *venia* para divergir da i. Relatora, quanto à sua conclusão de prover o Recurso Voluntário, julgando insubsistente a infração, relativa à utilização indevida de crédito fiscal do imposto, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, consideradas como imóveis por acessão física.

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.

Há de destacar que materiais de construção adquiridos para produzirem bens imóveis por acessão física, não são passíveis de creditamento, com vedação legal expressa neste sentido, conforme estabelece o art. 29, § 2º, da Lei nº 7.014/96.

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, visto que são coisas alheias 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).

Devemos registrar, ainda, que tal dispositivo legal encontra lastro no art. 20 da própria Lei Complementar nº 87/96, que prevê expressamente o crédito de ICMS de mercadoria entrada no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ativo permanente, sendo que, no §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*.

Assim, apesar da fundamentação expendida pela nobre Relatora, divirjo do seu posicionamento, pois, 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, estas sim que constitui a atividade fim da empresa e não as edificações necessárias, consideradas como imóveis por acessão física, sob pena de, se assim admitir, todas as edificações e instalações fabris teriam direito ao crédito de ICMS.

Para efeito de crédito do ICMS devem ser consideradas 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 ser removidos para outro local (art. 81, I, do Código Civil



2008), o que não ocorre com os bens imóveis por acessão física, incorporados ao solo de forma natural ou artificial.

Na primeira situação, as máquinas e equipamentos imobilizados propiciam crédito do imposto a partir da sua instalação até o momento da desincorporação, podendo ser removidos para outros locais.

A segunda hipótese, inerente ao caso concreto, as operações de compra de materiais para edificação de poços de petróleo se caracterizam como bens imóveis, fora do campo de incidência do ICMS, pois, preponderantemente, se tratam de aquisição de cimento e tubos de revestimento, os quais foram, permanentemente, incorporados ao solo, sem qualquer possibilidade de serem desincorporados e transferidos para outro local, o que os configuram como bens imóveis por acessão física.

Assim, corroboro com o entendimento exarado na Decisão recorrida de que:

*Quanto aos bens imóveis por acessão física, a legislação do ICMS, os considera alheios à atividade do estabelecimento. Neste caso, os bens imóveis incorporados intencionalmente ao solo, adquirem a sua natureza imobiliária. Portanto, 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.*

Pelo exposto, é vedado o direito de utilizar o crédito fiscal correspondente nos termos do art. 30, III, da Lei nº 7.014/96 c/c o art. 310, IX, do RICMS/2012, cujo entendimento prevalece neste CONSEF a exemplo dos Acórdãos CJF nºs: 0184-11/07, 0288-11/08, 0282-13/13, 0347-11/17 e 0163-11/18.

Quanto à Decisão invocada vejo que 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 do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269139.0008/17-9**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$341.171,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, Rubens Bezerra Soares e Ildemar José Landin.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Laís de Carvalho Silva e Elde Santos Oliveira e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 6 de novembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR/VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS