

A. I. Nº - 269139.0002/18-9
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ, FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA e JOSÉ
ELMANO TAVARES LINS
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 02/10/2019

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0153-04/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA INTEGRAR O ATIVO FIXO. IMÓVEIS POR ACESSÃO FÍSICA. As aquisições de materiais empregados na construção de poços de petróleo, são destinados para produzirem bens imóveis por acesso física, não passíveis de creditamento do ICMS, 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 pois 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). **1. MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO PELO ESTABELECIMENTO.** Os materiais adquiridos para construção de muros, cercas e portões não geram o direito a utilização do crédito fiscal. Excluídas as parcelas que não possuem características de aquisições para uso ou consumo próprio. Infração parcialmente subsistente. Indeferido o pedido de realização de perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam, os presentes autos, de lançamento tributário inserido por intermédio do Auto de Infração em referência objetivando reclamar crédito tributário na ordem de R\$125.258,84 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 em decorrência das seguintes acusações:

Infração 01 - 01.02.01: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no total de R\$88.836,64 referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Refere-se aos créditos de ICMS oriundos das aquisições de ativo imobilizado, considerados como imóveis por acesso 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 PROD

PROSPECÇÃO EM CURSO - EXPLORAÇÃO

PROSPECÇÃO EM CURSO - DESENVOLVIMENTO PRODUÇÃO

De acordo com o inciso VII, do artigo 310, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 13.780/2012: Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita: (...) VII - destinados à construção de imóveis por acesso física;

ANEXOS:

1 - Demonstrativo dos lançamentos do CIAP

2 - Demonstrativo dos lançamentos nas contas 1302810001 GASTOS COM PROSPECÇÃO - EXPLORAÇÃO; 1302810002 GASTOS COM PROSPECÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA PRODUÇÃO; 1302810003 PROSPECÇÃO EM CURSO – EXPLORAÇÃO; 1302810004 PROSPECÇÃO EM CURSO - DESENVOLVIMENTO PRODUÇÃO”.

Infração 02 - 01.02.02: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no total de R\$36.422,20 referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Relativo a diversos materiais lançados em contas do Ativo Imobilizado, com características de materiais de uso e consumo”. ANEXOS: 1 - Demonstrativo dos valores lançados no CIAP 2 - Demonstrativo dos valores lançados no CIAP com crédito de ICMS, mas com características de materiais de uso e consumo”.

Regularmente cientificado do lançamento, o autuado ingressou com a Impugnação de fls. 17 a 37, onde, após apresentar uma síntese dos fatos, iniciou sua defesa reconhecendo a Procedência Parcial da Infração 01 na quantia de R\$18.861,16 de acordo com o quadro abaixo, sob a justificativa de que a análise do demonstrativo que acompanha o Auto de Infração lhe permitiu constatar que os itens listados na planilha “ANEXO I - Infração 01”, aba "Análise Petrobras", classificadas como "PAGAMENTO" na coluna “CK” referem-se a bens cujo grupo de mercadoria não dá direito ao crédito do ICMS (ex.: cabo, cimento, conector, conexão, suporte para fixação de antenas etc.), destacando que já foi descontado desta parcela reconhecida o percentual do estorno do crédito de ativos realizado em função da proporcionalidade entre as saídas isentas ou com redução de base de cálculo e o total de saídas aplicadas pelos autuantes, observando, ainda, que o valor ora reconhecido será recolhido dentro do prazo de defesa, e o respectivo comprovante será colacionado aos autos, enquanto que, a parcela de R\$69.975,50 será impugnada de acordo com os fundamentos adiante explanados:

Competência	Valor Autuado	Crédito Indevido	Coeficiente Creditamento	Indicação para Pagamento	Defesa
31/01/2014	14.233,09	4.800,12	0,7650	3.672,09	10.561,00
28/02/2014	13.281,51	4.045,79	0,7576	3.065,09	10.216,42
31/03/2014	10.990,09	3.702,64	0,7261	2.688,49	8.301,60
30/04/2014	10.310,96	3.180,35	0,7121	2.264,73	8.046,23
31/05/2014	10.064,54	2.652,61	0,7409	1.965,32	8.099,22
30/06/2014	7.970,37	1.903,51	0,7554	1.437,91	6.532,46
31/07/2014	7.144,65	1.676,49	0,7626	1.278,49	5.866,16
31/08/2014	5.652,51	1.250,94	0,7313	914,81	4.737,70
30/09/2014	4.092,66	959,31	0,7305	700,78	3.391,89
31/10/2014	3.106,35	741,35	0,7680	569,36	2.537,00
30/11/2014	1.537,61	279,71	0,7389	206,68	1.330,94
31/12/2014	452,30	128,06	0,7607	97,42	354,89
TOTAL	88.836,66	25.320,88		18.861,16	69.975,50

Assim é que, em relação a glosa dos créditos fiscais dos demais itens constantes na autuação para a infração 01, no importe de R\$69.975,50, que se refere a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o Ativo Permanente do estabelecimento, no período de 01/2014 a 12/2014, passou assim a se posicionar.

Com base no Art. 79 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002 e no Art. 310, inciso VII do RICMS/BA, Decreto Estadual nº 13.780/2012, os autuantes entenderam que as operações de compra e venda de mercadorias utilizadas na prospecção de poços de petróleo (exploração, desenvolvimento) estão fora da incidência do ICMS, portanto, as aquisições de bens não geram crédito do imposto, entretanto, tais aquisições listadas na planilha “ANEXO I - Infração 01”, aba “Análise Petrobras”, classificadas como “DEFESA” na coluna “CK”, referem-se a bens que integram o Ativo Imobilizado e são utilizados em sua atividade fim, portanto, com direito ao crédito do ICMS, sendo que, inclusive, a Lei Complementar nº 87/96 não impôs limites ao creditamento do imposto relativo à aquisição desses bens, transcrevendo o seu Art. 19 que trata da não cumulatividade do imposto. Portanto, indicamos a defesa da parcela do auto de infração relativa aos bens listados na planilha anexa, que totalizam o crédito do ICMS no valor de R\$ 69.975,50 (valor principal),

considerando que tais bens integram o seu Ativo Imobilizado, estando assim contabilizados, e são utilizados na sua atividade fim.

Destacou que a tese dos autuantes é de que 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, e que os valores registrados em sua contabilidade, nas contas a seguir, referem-se, portanto, a valores incorporados a bens imóveis: GASTOS COM PROSPECÇÃO – EXPLORAÇÃO, GASTOS COM PROSPECÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA PROD, PROSPECÇÃO EM CURSO – EXPLORAÇÃO, PROSPECÇÃO EM CURSO – DESENVOLVIMENTO PRODUÇÃO.

Sustenta que a tese dos autuantes se mostra equivocada, inclusive quando se aventa de que estaria promovendo compra e venda de poços ou de imóveis. Cita que cada poço é perfurado como parte da sua atividade, que é de exploração e produção de petróleo bruto, sendo que tais poços constituem equipamentos posicionados remotamente para captar o petróleo e direcionar o fluxo de produção a uma estação, revestindo-se da condição de *Ativo*, no sentido contábil, transcrevendo, a este respeito, o que dispõe a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio da Resolução nº 1.177 de 24.07.2009 (D.O.U. nº 04/08/2009).

Assevera que, no presente caso, tem-se nitidamente a caracterização dos poços como um ativo, e não como mero imóvel por sua natureza ou por acessão física, e que, a par disso, não se pode somente tomar a nomenclatura das contas contábeis para concluir que seriam os bens adquiridos destinados a incorporação imobiliária, como feito no Auto de Infração ora impugnado.

Menciona que, de fato, compulsando-se o levantamento, observa-se que diversos equipamentos e peças se encontram ali listadas, tais como, abraçadeira, amalgamador, arame, bagueta de latão, barra chata, bloco conexão, bloco de conexão, bucha, cabo, caixa de passagem, calha, canaleta, carbureto de cá, chapa, cilindros, cinzel, colar flutuante, concertina, condutele, conector, cordão multimodo, cotovelo externo, defesa, eletroduto, estação de FBE, flange, kits, luvas, aço carbono p/ estrutura metálica, parafuso, *patch cable*, *patch panel*, pedestal para molde *marshall*, *seal tub*, sensor, soquetes, *stop colar*, suporte de fixação, tubos, uniões, vigas, onde, nestas circunstâncias, não há qualquer dúvida que os autuantes reputaram indevida a utilização de créditos fiscais originados de mercadorias que são, sem qualquer dúvida, bens do Ativo Imobilizado, segundo definição da Lei nº 6.404/1976 – Lei das S.A, em seu Art. 179, transcrito.

Passo seguinte, sustentou que o Auto de Infração se encontra em manifesto descompasso com as normas legais aplicáveis ao caso, em especial no Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamento Contábeis - CPC nº 27 – Ativo Imobilizado, o qual transcreveu.

Defende que o cotejo entre os itens descaracterizados pelos autuantes e as disposições legais sobre a matéria são suficientes para infirmar a validade do lançamento, posto que as mercadorias ali relacionadas se enquadram no conceito de Ativo Imobilizado, porque são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, cujo uso ocorre por período superior a um ano (CPC-27, item “6”), asseverando que são sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, que ocorrem em intervalos superiores a um ano. Nesta linha de raciocínio sustenta que é correto contabilizá-las no Ativo Imobilizado, cujas aquisições permitem utilizar o imposto cobrado nas operações anteriores para compensar com o valor devido naquelas que realizar, desde que observada a sistemática do art. 20, § 5º, da LC 87/96, como ocorreu no caso.

Com estes argumentos, defende que foi incorreto o procedimento dos autuantes ao reclassificarem as mercadorias em tela, para enquadrá-las entre os bens de uso e consumo, exclusivamente para vedar o uso dos créditos respectivos, de maneira que a presente Infração nº 01 deve ser declarada insubsistente.

Ao adentrar à infração 02, destaca inicialmente que da análise do demonstrativo que acompanha o Auto de Infração lhe permitiu constatar que os itens listados na planilha “ANEXO II - Infração

02”, aba “Análise Petrobras”, classificadas como “PAGAMENTO” na coluna “CL”, referem-se a bens que tiveram sua classificação definitiva em contas de custo ou despesa ou em contas de ativo não ligadas à atividade fim, ou ainda se referem a bens cujo grupo de mercadoria não dá direito ao crédito do ICMS, portanto, sem direito ao crédito do imposto. Assim, reconhece a parcela da infração 02 para pagamento, no valor total de R\$10.264,35, destacando que desta parcela já foi descontado o percentual do estorno do crédito de ativos realizado em função da proporcionalidade entre as saídas isentas ou com redução de base de cálculo e o total de saídas aplicadas pelos autuantes, cujo valor ora reconhecido será recolhido dentro do prazo de defesa, e o respectivo comprovante será colacionado aos autos. Por outro lado, a parcela de R\$26.157,85 é impugnada, conforme fundamentos adiante esposados:

Competência	Valor Autuado	Crédito Indevido	Coefficiente Creditamento	Indicação para Pagamento	Defesa
31/01/2014	4.798,76	2.025,48	0,7650	1.549,49	3.249,27
28/02/2014	4.746,50	2.025,48	0,7576	1.534,50	3.212,00
31/03/2014	3.508,71	1.403,47	0,7261	1.019,06	2.489,65
30/04/2014	3.441,06	1.403,47	0,7121	999,41	2.441,65
31/05/2014	3.243,36	1.403,47	0,7409	1.039,83	2.203,53
30/06/2014	3.263,41	1.349,83	0,7554	1.019,66	2.243,75
31/07/2014	3.258,23	1.349,83	0,7626	1.029,38	2.228,85
31/08/2014	2.966,66	1.209,09	0,7313	884,21	2.082,46
30/09/2014	2.933,64	1.201,63	0,7305	877,79	2.055,85
31/10/2014	1.909,49	211,50	0,7680	162,43	1.747,05
30/11/2014	1.798,47	201,09	0,7389	148,59	1.649,88
31/12/2014	553,91	-	0,7607	-	553,91
TOTAL	36.422,21	13.784,34		10.264,35	26.157,85

Quanto a glosa do crédito fiscal dos demais itens constantes na autuação fiscal para a infração 02, no importe de R\$26.157,85, sustenta que as mercadorias listadas na planilha “Anexo II - Infração 02”, aba “Análise Petrobras”, classificadas como “DEFESA” na coluna “CL”, referem-se a bens que integram o Ativo Imobilizado e são utilizados em sua atividade fim, portanto, com direito ao crédito do ICMS.

Defende que o lançamento é equivocado, vez que as mercadorias relacionadas nos anexos – a exemplo de caixas de passagem, condutores, elementos de vedação, fusíveis, gaxetas, parafusos, válvulas controle, vigas e vergalhões – admitem a apropriação de crédito fiscal, ao contrário do que indica o Auto de Infração, destacando que possui como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento e o comércio de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas a energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins.

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

Destaca que se nota a precariedade do ato administrativo que materializou o lançamento tributário, pois os autuantes ao restringirem o direito ao crédito, afirmam, por via oblíqua, tratar-

se de material para uso ou consumo, visto que, atualmente, é a única destinação da mercadoria que não confere direito ao crédito imediato (somente a partir de 01/01/2020), e, se não é insumo ou Ativo Permanente, logo, será uso e consumo, dedução lógica esta que carece de fundamentação fática e legal (premissa menor e premissa maior - subsunção), recaindo sobre a Fazenda Estadual o ônus probatório ao afirmar que se trata de material para uso ou consumo ou alheio à atividade do estabelecimento.

Após mencionar que o princípio da legalidade obriga, sem margem de escolha ao servidor público, a necessidade de justificação da decisão, mediante fundamentação fática e legal que acobertam o ato punitivo, não se encontrando no presente ato administrativo qualquer fundamentação que possa conduzir ao entendimento de que tais bens são “alheios” à sua atividade fim.

Defende que o Auto de Infração se encontra em manifesto descompasso com as normas legais aplicáveis ao caso, precipuamente em afronta à Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio da Resolução nº 1.177 de 24.07.2009 (D.O.U. nº 04/08/2009), a qual transcreveu, enquanto que o cotejo entre os itens descaracterizados pelos autuantes e as disposições legais sobre a matéria são suficientes para infirmar a validade do Auto de Infração, já que as mercadorias ali relacionadas enquadram-se no conceito de Ativo Imobilizado, porque são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços e, concomitantemente, cujo uso ocorre por período superior a um ano (NBC T 19.1, item “6”).

Menciona que são sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, que ocorrem em intervalos superiores a um ano, sendo que, nos termos da NBC T 19.1, itens “7” e “8”, o correto é contabilizá-las no Ativo Imobilizado, cujas aquisições lhe permite utilizar o imposto cobrado nas operações anteriores para compensar com o valor devido naquelas que realizar, desde que observada a sistemática do art. 20, § 5º, da LC 87/96, como ocorreu no caso.

Tece outras considerações acerca da questão, citando a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TC 16.1 - Estoques, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio da Resolução nº 1.170 de 29.05.2009 (D.O.U. nº 12/06/2009) a qual transcreveu, para asseverar que esta é taxativa ao afirmar que os “estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria”, exatamente como acontece com os bens adquiridos para preservar ou ampliar o rendimento operacional de um conjunto registrado no imobilizado, pertencem àquela conta contábil, destacando, também os itens 6 a 8 e 13 da NBCT 19.1, para concluir que como os bens relacionados nesta infração são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços e, concomitantemente, serão utilizados por período superior a um ano, não há alternativa, salvo lhes atribuir a natureza de ativo imobilizado, sendo, em consequência, incorreto o procedimento dos autuantes de reclassificar as mercadorias em tela para enquadrá-las entre os bens de uso e consumo, exclusivamente para vedar o uso dos créditos respectivos, de maneira que a Infração nº 2 deve ser declarada insubsistente.

Requeru a necessidade de produção de prova pericial e diligência posto que os fatos e fundamentos que apresentou são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pelos autuantes são incapazes de subsidiar as infrações em foco, apresentando os quesitos para serem respondidos pelo Sr. Perito.

Em conclusão, requereu que os autuantes sejam intimados para apresentar informações fiscais (RPAF, arts. 126 e 127), oportunizando-lhe manifestar-se acerca delas, se for o caso (*idem*, art. 127, § 7º), a fim de resguardar o contraditório, enquanto que, salvo nas parcelas reconhecidas, o Auto de Infração seja julgado Improcedente, pois inexistente violação da legislação tributária, sendo legítimo o aproveitamento do crédito de ICMS ora impugnado, requerendo, ainda, a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova pericial técnica

e contábil, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.

Os autuantes apresentaram Informação Fiscal na forma expressada às fls. 55 a 60v, destacando inicialmente que o autuado reconheceu a procedência parcial da infração 01, no que se refere a alguns itens de consumo que foram lançados equivocadamente como sendo Ativo Imobilizado, no total de R\$18.861,16, pontuando em seguida que os parágrafos 4.1 a 4.14 tratam do pedido de Improcedência do Auto de Infração, sob os quais passaram a se pronunciar.

Quanto a afirmação do autuado de que as mercadorias listadas na planilha “ANEXO I - Infração 01”, aba “Análise Petrobras”, classificadas como “DEFESA” na coluna “CK”, referem-se a bens que integram o Ativo Imobilizado e são utilizados na sua atividade fim e que teriam direito ao crédito do ICMS, afirmam que não procede, pois o ICMS apropriado relativo a tais aquisições refere-se a bens que foram alocados a poços de petróleo, que é um Ativo Imobilizado, que se destina as atividades da empresa, porém a legislação do ICMS não admite créditos de ICMS de tais bens quando se referem a bens imóveis ou a imóveis por acessão física, que é o caso, razão pela qual o ICMS apropriado relativo aos bens classificados nas contas a seguir relacionadas, é indevido: GASTOS COM PROSPECÇÃO – EXPLORAÇÃO, GASTOS COM PROSPECÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA PRODUÇÃO, PROSPECÇÃO EM CURSO – EXPLORAÇÃO, PROSPECÇÃO EM CURSO - DESENVOLVIMENTO PRODUÇÃO e BENFEITÓRIAS EM BENS DE TERCEIROS – IMÓVEIS.

No que diz respeito ao argumento de que o entendimento dos mesmos no sentido de que as operações de compra e venda de poços de petróleo e imóveis estão fora da incidência do ICMS se mostra equivocada, inclusive quando se aventa de que a Petrobras estaria promovendo compra e venda de poços ou de imóveis, afirmam que não procede, já que em nenhum momento se afirmou que o autuado tem como objetivo comprar e vender poços de petróleo e imóveis, e o que se afirmou de forma genérica, para qualquer empresa, é que as operações de compra e venda de imóveis de qualquer natureza está fora da incidência do ICMS, portanto, a construção destes bens imóveis também não geram direito ao crédito de ICMS.

Destacam que é do conhecimento dos mesmos que cada poço é perfurado como parte da atividade do estabelecimento, que é de exploração e produção de petróleo bruto, no entanto, não procede a afirmação de que tais poços constituem equipamentos, no sentido de um bem móvel, posicionados remotamente para captar o petróleo e direcionar o fluxo de produção a uma estação, pois são estruturas fixas, incorporadas ao solo de forma permanente, por isso a classificação como sendo imóvel por acessão física, acrescentando que quanto aos bens imóveis por acessão física, a legislação do ICMS os considera alheios à atividade do estabelecimento.

Observam que o poço de petróleo é um bem imóvel por acessão física, cujo significado deste termo refere-se a bens que o homem incorpora permanentemente ao solo em contraposição aos bens móveis por natureza, que é o solo e tudo aquilo que lhe incorporar naturalmente, como consta nas obras de direito civil. Segundo (FIUZA, 2014, p.218) bens imóveis por acessão física: “é tudo aquilo que o homem incorpora permanentemente ao solo, como sementes e edifícios”, e prossegue, “Os bens imóveis por natureza são o solo e suas adjacências naturais compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo”. GAGLIANO e PAMPLONA FILHO ao tratar dos bens considerados em si mesmos (art. 79 a 91 do C-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, concluindo 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.

No tocante à afirmação defensiva de que o crédito de ICMS, relativo aos itens glosados, refere-se a ativos no sentido contábil, e de que no caso se tem nitidamente a caracterização dos poços como um ativo, e não como mero imóvel por sua natureza ou por acessão física, sustentam que não procede, na medida em que, conforme já citaram, o poço de petróleo é caracterizado como

um ativo do tipo imóvel por acessão física, pelas razões já explicitadas, e a contabilidade deve refletir essa característica.

Observam que, com relação às atividades desempenhadas pelo autuado, é evidente que para 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.

Com estes argumentos, mantiveram integralmente o lançamento relacionado a infração 01.

Em relação a infração 02, destacam que o autuado reconhece sua procedência parcial naquilo que se refere a alguns itens de consumo que foram lançados equivocadamente como sendo Ativo Imobilizado, no total de R\$10.264,35 e, portanto, contesta o valor restante de R\$26.157,85.

Com isso, dizem que em relação aos argumentos defensivos de que as mercadorias listadas na planilha “Anexo II - Infração 02”, aba “Análise Petrobras”, classificadas como "DEFESA" na coluna "CL", referem-se a bens que integram o Ativo Imobilizado e são utilizados na sua atividade fim, portanto, com direito ao crédito do ICMS, apontam que parte é procedente e outra parte não procede, ou seja, apesar da existência do registro em conta do Ativo Imobilizado, por se tratar de conta que registra gastos com bens imóveis, não gera direito ao crédito do ICMS.

Pontuam que a conta Obras em Andamento é transitória e registra valores que poderão ou não serem classificados em contas definitivas do Ativo Imobilizado, que abrange, inclusive, as imobilizações em Imóveis. Nesse sentido, dizem que se observadas as contrapartidas dessa conta no ano de 2014, na sua ECD – Escrituração Contábil Digital, pode-se comprovar que são transferidos valores também para contas de Ativo Circulante, de Resultado e Ativo Imobilizado - Imóveis, conforme ficou constatado através das análises que efetuaram durante a fiscalização, portanto, o fato da conta Obras em Andamento ser classificada no Ativo Imobilizado não é garantia de que tais valores tenham sido transferidos para contas definitivas do Ativo Imobilizado que dão direito ao crédito do ICMS. No caso concreto, a quase totalidade dos valores autuados não reconhecidos pela Autuada, referem-se a cercas, muros, portões, ou sejam, imóveis, que no caso de terem sido transferidos para contas definitivas do Ativo Imobilizado não dariam direito ao crédito de ICMS, tendo em vista tratar-se de Imóveis.

Esclarecem que tais valores também podem se referir a manutenção em tais bens, não gerando, da mesma forma, direito ao crédito do ICMS e resumem que, quer os valores relativos a cercas, muros e portões sejam transferidos para contas do Ativo Imobilizado ou para contas de Resultado, não geram direito ao crédito de ICMS, acrescentando que com relação aos gastos com cercas, muros, portões, etc, verifica-se que tais gastos, pelo encerramento do projeto, foram transferidos para a conta 1302310004 EQUIP. DE INSTAL. DE OPER - PROD PETRÓLEO TERRESTRE e, também, para a conta 1302310010 EQUIP. DE INSTAL. DE OPER - PROD GÁS – TERRESTRE, conforme informações do próprio autuado no demonstrativo anexado à sua defesa, sendo que estas duas contas têm a função de registrar os gastos com cercas, muros, portões, etc, que têm a natureza de bens Imóveis, não gerando direito ao crédito de ICMS.

Demonstram, com base no Plano de Contas do autuado, o que são registrados nas contas 1302310004 - EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES DE OPERAÇÃO - PRODUÇÃO DE PETRÓLEO TERRESTRE e 1302310010 EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES DE OPERAÇÃO - PRODUÇÃO DE GÁS TERRESTRE, e explicam que quando se cria contas destas natureza para registrar determinados tipos de gasto, significa que todos os valores registrados nelas têm a mesma natureza dos demais gastos que foram nela registrados, citando, como meramente a título de exemplo que, se uma determinada empresa adquire “portas” destinadas à revenda, e o objeto social desta empresa é a revenda de mercadorias, estão os gastos efetuados com esta aquisição seriam registrados no Ativo Circulante – Estoque de Mercadorias, porém, se esta mesma hipotética empresa comercial, está construindo um depósito para armazenar suas mercadorias, ao adquirir “portas” e todos os demais materiais como pregos, fechaduras, cimento, etc., para esta hipotética construção, seriam

registrados no Ativo Imobilizado na conta Obras em Andamento, durante a execução do projeto e, nenhuma destas aquisições teriam direito ao crédito de ICMS, tendo em vista que todos esses gastos irão compor o custo do bem imóvel que está sendo construído.

Com base nesses argumentos, afirmam que também não geram direito aos créditos de ICMS todos os gastos registrados como Obras em Andamento que, ao serem encerradas as obras e transferidos os valores para as contas definitivas do Ativo Imobilizado, no caso as contas 1302310004EQUIP.DE INSTAL. DE OPER - PROD PETRÓLEO TERRESTRE e, também, para a conta 1302310010 EQUIP. DE INSTAL. DE OPER - PROD GÁS – TERRESTRE, tenham natureza de bens imóveis, como cercas, muros etc., assim os créditos de ICMS com as aquisições de caixas de passagem, condutores, parafusos, que foram também transferidos pelo encerramento das obras para as duas contas já citada não geram direito ao crédito de ICMS.

No tocante ao argumento de que recai sobre a Fazenda Estadual o ônus probatório, ao afirmar que se trata de material para uso ou consumo ou alheio à atividade do estabelecimento, ou seja, de que a fiscalização não deve e não pode se utilizar do “senso comum” para autuar o contribuinte e afirmar que tais bens são de uso ou consumo, informam que com relação aos créditos relativos a cercas, muros, portões, pisos, portas, que representam a quase totalidade do saldo remanescente não reconhecido pelo autuado, a autuação poderia ter sido feita como: Infração 02 - 01.02.02 utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, como foi feito **ou** Infração 02 - 01.02.01, Enquadramento Legal: Art. 30, inciso III da Lei 7.014/96 c/c Art. 310, inciso IX do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, Multa Aplicada: Art.42 inciso VII alínea “a” da Lei 7014/96, utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o Ativo Permanente do estabelecimento, acrescentando que optaram por registrar todos os itens como apropriação indevida de materiais de uso e consumo porque há casos precedentes e o CIAP da autuada não contém as contas definitivas que foram transferidos os valores anteriormente registrados como Obras em Andamento.

Informam que, com relação aos itens restantes, além dos identificados no CIAP como destinados à construção de cercas, muros e portões, tratam-se dos seguintes bens, adquiridos em 2010: caixa de passagem, condutor, elem. de vedação, fusível, gaxeta, parafuso, tela p/peneira vibratória, enquanto que apenas o item tela p/peneira vibratória representa 6% dos itens não acatados pelo autuado, sendo a “tela” um item que se desgasta com o uso normal e é substituída, sendo imobilizada apenas a que acompanha o equipamento no momento da aquisição, não caracterizando item do Ativo Imobilizado, portanto são bens com características de materiais de consumo, por isso ocorreu a autuação, sendo que, para serem considerados com bens do Ativo Imobilizado teriam que atender as exigências das normas contábeis transcritas pelo próprio autuado em sua defesa, portanto, não se trata de autuação utilizado o “senso comum”, como afirmou o autuado.

Por outro lado, observaram que tendo o autuado informado a conta definitiva para a qual alguns desses itens foram transferidos, acataram em parte seus argumentos, no caso das transferências para a conta 1302310037 - EQUIP INST ARMAZ TRANSF TERRESTRE GÁS, conforme demonstrativo em anexo, relativo aos itens: FUSIVEL (TÉRMICO), GAXETA, SOBRES SDV-4100.14231A/B 14241A/B, SOBRES VÁLVU CONTROLE, mantendo a autuação para os itens cuja transferência ocorreu para as contas 1302310004 - EQUIP.DE INSTAL. DE OPER - PROD PETROLEO TERRESTRE e, também, para a conta 1302310010 - EQUIP. DE INSTAL. DE OPER - PROD GÁS – TERRESTRE, por registrar gastos com bens Imóveis.

Em razão dos argumentos acima expostos os autuantes informaram que o valor da infração 02 que era de R\$36.422,20, ficou reduzido para R\$36.294,95, redução esta no valor de R\$127,25, refere-se aos gastos classificados como Obras em Andamento que foram transferidos para a conta 1302310037 - EQUIP INST ARMAZ TRANSF TERRESTRE GÁS, apresentando à fl. 60v o novo demonstrativo de débito para a infração 02.

Às fls. 79 e 80 dos autos estão anexados relatórios do pagamento efetuado pelo autuado em 18/02/2019, extraído do SIGAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, referente as parcelas do débito reconhecidas em relação às infrações 01 e 02 no valor principal de R\$29.125,51 e valor atualizado de R\$45.143,71.

VOTO

O Auto de Infração sob análise imputa ao autuado duas acusações que resultaram na exigência de crédito fiscal no total de R\$125.258,84, sendo a primeira no montante de R\$88.836,64, referente a aquisições de mercadorias para integração ao seu Ativo Permanente a título de imóveis por acessão física, enquanto que a segunda acusação, no montante de R\$36.422,20, relaciona-se a aquisições de materiais adquiridos para uso ou consumo próprio pelo estabelecimento, porém escrituradas em contas do Ativo Imobilizado.

Considerando que não foram apresentados, pelo autuado, questionamentos relacionados ao aspecto formal do lançamento, e considerando também que o mesmo atende as normas estabelecidas pelo Art. 39 do Regulamento do processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, passo a analisar os argumentos relacionados ao mérito da autuação.

Antes, porém, ressalto que apesar de a Informação Fiscal não ter sido dada ciência ao autuado do seu teor, considero que à luz do quanto disposto pelo Art. 127, §§ 7º e 8º do RPAF/BA, não há necessidade para essa providência na medida em que não foram trazidos pelos autuantes fatos novos e a revisão ocorrida na infração 02 foi com base nos argumentos apresentados pelo autuado.

Dito isto, de início, com fulcro no Art. 143 do RPAF/BA indefiro o pedido de realização de perícia fiscal formulado pelo autuado, vez que se encontram nos autos todos os elementos suficientes à formação da minha convicção, além do que, a matéria sob apreciação é recorrente neste órgão julgador administrativo, onde já foram enfrentadas e decididas várias questões idênticas à presente, relacionadas ao próprio autuado.

Neste contexto é que, em relação à infração 01 que trata de utilização indevida de créditos fiscais referentes a aquisições de materiais aplicados em construção de imóveis por acessão física, o autuado apresentou impugnação parcial ao lançamento no valor de R\$69.975,50 ao argumento de que, em linhas gerais, tais bens foram adquiridos para integrarem o seu Ativo Imobilizado e são utilizados em sua atividade fim, portanto dão direito a utilização dos créditos fiscais destacados nos documentos fiscais de aquisições.

Esta é uma matéria que já tive a oportunidade de me pronunciar quando participei, como relator, nesta mesma 4ª Junta de Julgamento Fiscal, do julgamento referente ao Auto de Infração nº 2691393006/16-9, lavrado contra o próprio autuado, cuja decisão proferida através do Acórdão nº 0131-04/17 foi publicado em 08.08.2017, foi pela Procedência do lançamento tributário, decisão esta que foi objeto de Recurso Voluntário apresentado pelo autuado e apreciado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal que através do Acórdão nº 0347-11/17, publicado em 28/12/2017, homologou a decisão da 1ª Instância e manteve a Procedência do Auto de Infração, razão pela qual, por se tratar de matéria absolutamente idêntica à que ora se analisa, e pelo fato de que os argumentos ora apresentados pelo autuado e também pelos autuantes se mostrarem, por igual, também idênticos aos apresentados no processo anterior, acima citado, e ainda em razão de manter o mesmo entendimento que anteriormente externei no julgamento pertinente ao Acórdão nº 0131-04/17, relacionado ao mesmo autuado, reproduzo abaixo, os votos exarados nos acórdãos acima citados, cujos fundamentos por eles esposados ficam mantidos neste julgamento, por se tratarem, repito, de matéria idêntica à que ora se enfrenta:

Desta maneira o voto que proferi no Acórdão nº 0131-04/17, aqui mantido, assim se apresenta:

“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 CJP 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 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 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. 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, presume-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 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”.

Voto Vencedor proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal que manteve e homologou a decisão constante do Acórdão nº 0131-04/17 desta 4ª JF, acima reproduzido:

“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 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 removidas para outro local (art. 81, I do Código Civil de 2008) e dos bens imóveis por acessão física, incorporados ao solo de forma natural ou artificial. No primeiro caso, as máquinas e equipamentos imobilizados propiciam crédito do imposto a partir da sua instalação até o momento da desincorporação, podendo ser 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 produzir, 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 acessão 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. ACÓRDÃO CJF nº 0347-11/17 10. 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 empresa, 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”.

E para demonstrar que a jurisprudência que predomina neste Conselho de Fazenda em relação a esta matéria reflete os mesmos entendimentos acima transcritos, cito o recente Acórdão nº 0295-11/18 da 1ª Câmara, que enfrentou esta mesma matéria e assim se posicionou:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

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

Tendo em vista o quanto aqui exposto e, por coerência, mantenho o mesmo posicionamento que externei no julgamento anterior, e tendo em vista a vedação expressa prevista pelo Art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96, julgo procedente a infração 01 no valor de R\$88.836,64.

No que diz respeito a infração 02, que trata da utilização indevida de créditos fiscais no total de R\$36.422,20 referente as aquisições de materiais para uso ou consumo próprio pelo estabelecimento, houve o reconhecimento parcial pelo autuado da quantia de R\$10.264,35 e, consequentemente, impugnou o valor remanescente na ordem de R\$26.157,85.

Em relação a parcela impugnada, alega o autuado que as mercadorias adquiridas, a exemplo de caixas de passagem, condutores, elementos de vedação, fusíveis, gaxetas, parafusos, válvulas controle, vigas e vergalhões, admitem a apropriação dos créditos fiscais por se referirem a bens que integram seu Ativo Permanente e são utilizados em sua atividade fim.

Já os autuantes discordaram deste entendimento ao argumento de que estes materiais foram adquiridos para construção de cercas, muros e portões, os quais possuem características de materiais de consumo. A este respeito expuseram que essas aquisições são contabilizadas na conta Obras em Andamento e que apesar desta conta se encontrar classificada no Ativo Imobilizado do autuado e posteriormente transferidos para a conta de Imóveis não geram direito ao crédito.

Da análise dos materiais acima indicados, chego à conclusão que assiste razão aos autuantes quanto a glosa dos créditos na medida que são empregados na construção de cercas, muros e portões não podendo, consequentemente gerarem direito a créditos fiscais, pois não são empregados na atividade fim do autuado.

Por outro lado, vejo que os autuantes ao analisarem a escrita contábil do autuado verificaram que algumas aquisições registradas na conta Obras em Andamento são transferidas para o Ativo Circulante, conta 1302310037 - EQUIP INST ARMAZ TRANSF TERRESTRE GÁS, conforme demonstrativo em anexo, relativo aos itens: fusível (término), gaxeta, sobress SDV-4100.14231A/B 14241A/B e sobress válvula controle, razão pela qual excluíram do lançamento a quantia de R\$127,25 referente a estas aquisições. Apesar de não constar dos autos um melhor detalhamento acerca do emprego destes materiais entendo que pelo fato dos autuantes terem efetuado uma análise contábil em relação ao emprego destes materiais e se convenceram de que não são considerados como de uso e consumo, acolho o posicionamento dos autuantes e excluo do lançamento o valor de R\$127,25 apontado pelos mesmos.

Desta forma, a infração 02 remanesce parcialmente procedente no valor de R\$36.294,95 consoante está demonstrado à fl. 60v destes autos.

Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, sendo a infração 01 inteiramente subsistente enquanto que a infração 02 resta parcialmente subsistente na forma acima exposta, devendo ser homologado pelo setor competente o pagamento efetuado pelo autuado de acordo com os docs, de fls. 79 e 80.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269139.0002/18-9**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$125.131,59**, 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, 12 de setembro de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR