

**PROCESSO** - A. I. N° 269139.0009/19-1  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0039-03/20  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 22/01/2021

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0302-12/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS À CONSTRUÇÃO DE BENS IMÓVEIS POR ACESSÃO FÍSICA. Operações não passíveis de creditamento. Indevido o lançamento dos créditos fiscais no livro CIAP, destinado ao controle dos ativos fixos e a posterior compensação na conta corrente do imposto. Materiais empregados na construção de poços de petróleo. Imobilização em bens imóveis por acessão física. Vedações do crédito fiscal prevista no Art. 29, §2º da Lei n° 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). Infração comprovada. Não acolhido o pedido para realização de diligência ou perícia técnico-contábil. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/11/2019, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 01.02.01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$681.681,24, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei n° 7.014/96.*

*Consta que se refere a crédito de ICMS lançado no CIAP, inicialmente na Conta 1302403001- Materiais e depois transferidos para contas de bens imóveis: Conta 1302210001- Edifícios e Construções, 1302210002 – Benfeitorias (em bens imóveis), 1302910093 – Benfeitorias em Bens de Terceiros - Imóveis, 1302910004 – Benfeitorias em Bens de Terceiros em Andamento, bem como valores lançados em outras contas, relativos a aquisições de materiais para construção de cercas.*

A 3<sup>a</sup> JJF julgou Procedente o Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão JJF n° 0039-03/20 (fls. 31 a 35), com base no voto a seguir transscrito:

*“Embora o defendente não tenha alegado qualquer vício de forma no presente Auto de Infração que resultasse em sua nulidade, compulsando os elementos que compõem este processo, observo que se verifica, no próprio corpo do auto de infração, a descrição detalhada dos motivos que resultaram em sua lavratura. A descrição dos fatos, o enquadramento legal e os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração permitem o conhecimento da acusação imputada e do débito tributário lançado, possibilitando, assim, o pleno exercício do direito de defesa. O fato descrito no Auto de Infração está materialmente comprovado no demonstrativo e CD acostados às fls. 08/10, que deixa claro, as mercadorias sobre as quais o Autuado teria se apropriado do crédito fiscal destacado nas notas fiscais, no registro CIAP, como se fossem mercadorias do Ativo Permanente.*

*Constatou que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei n° 7.014/96 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, inociorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o*

*lançamento de ofício.*

Quanto à solicitação de diligência/perícia, denego, por entender ser desnecessária a remessa dos autos para a realização de diligência e/ou perícia fiscal, visto que a matéria de ordem fática quanto à afetação dos bens na atividade operacional da empresa, foi precisamente esclarecida pela impugnante e confirmada pelos Autuantes. Assim, com fulcro no art. 147, I, “a”, e II, “a” e “b” do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), indefiro o pedido de prova pericial/diligência, pois não é necessária, já que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

No mérito, conforme a descrição dos fatos, o autuado foi acusado de utilização indevida de créditos fiscais de ICMS, referente à mercadoria adquirida para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Refere-se a crédito de ICMS lançado no CIAP, inicialmente na Conta 1302403001- Materiais e depois transferidos para conta de bens Imóveis: Conta 1302210001- Edifícios e Construções, 1302210002 – Benfeitorias (em bens Imóveis), 1302910093 – Benfeitorias de Bens de Terceiros - Imóveis, 1302910004 – Benfeitorias em Bens de Terceiros em Andamento, bem como valores lançados em outras contas relativos a aquisições de materiais para construção de cercas, nos meses de janeiro a dezembro de 2015. (Infração 01.02.01).

Inicialmente, o defensor alegou que a autuação deveria ser julgada improcedente, considerando que se baseou em premissa fática equivocada de que as mercadorias, relacionadas no levantamento fiscal, tratam-se de “bens imóveis” e como tal, não dariam direito a crédito. Afirmou que da lista de itens objeto da autuação, há uma grande variedade de bens. Na relação, constam “cabos”, “chapas”, “flanges”, “tubos”, dentre outras mercadorias de fácil remoção e circulação físicas. Disse que conforme conceitua a doutrina, “bens imóveis” são aqueles edificados no solo e que não podem ser destacados sem que haja destruição, modificação, fratura ou dano, por quanto há efetiva incorporação ao solo. Acrescentou que os bens citados como exemplos (cabos, chapas, flanges, tubos, dentre outros) podem ser retirados do local em que estejam fixados sem dano à sua própria estrutura ou ao local em que foram fixados (tal como num poço de petróleo). Assim, concluiu que parte substancial da Autuação não se enquadra no conceito de “bens imóveis”, logo não haveria razão para justificar a autuação.

Sobre esta alegação, verifico que em nada favorece ao Autuado. Saliento que a respeito desta matéria, é pacífico nas decisões deste CONSEF, o entendimento de que, partes, peças, componentes, utensílios, ferramentas, ainda que utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos direcionados a atividades fins da empresa, em termos tributários, não dão direito ao crédito fiscal. Sendo assim, cabos, chapas, flanges, tubos são peças de reposição utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos da autuada, não podendo ser considerados como “Ativo Imobilizado” da empresa.

Cabe ressaltar, que o fundamento do lançamento de ofício ora analisado, não é o fato dos bens autuados serem bens imóveis, e sim, porque são materiais para uso e consumo do estabelecimento. Portanto, não sendo bens do ativo fixo da empresa, em conformidade com a legislação de regência, não dão direito a crédito.

O defensor alegou também, que mesmo ultrapassado esse primeiro argumento, o substrato fático da autuação, de que a classificação dos bens nas partidas contábeis: contas 1302210001 - Edifícios e Construções, 1302210002 - Benfeitorias (em bens imóveis), 1302910093 - Benfeitorias em Bens de Terceiros - Imóveis, 1302910004 - Benfeitorias em Bens de Terceiros em Andamento transformaria o bem, automaticamente, em imóvel e, por conseguinte, de função alheia à atividade principal do estabelecimento, não se sustenta.

Sobre este argumento, há de se admitir que, conforme alegação defensiva, os materiais adquiridos são empregados na prospecção e exploração de poços de petróleo, que constitui a atividade fim da empresa. Entretanto, para efeito de creditamento do ICMS, deve ser considerada as situações de imobilizações de bens que passam a integrar o ativo imobilizado (máquinas e equipamentos) que podem ser separadas do solo, conservando a sua unidade e possam ser removidas para outro local (art. 81, I do Código Civil de 2008), e dos bens imóveis por ação física, incorporados ao solo de forma natural ou artificial.

No primeiro caso, as máquinas e equipamentos 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, 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, na própria declaração da defesa, são empregados na prospecção e exploração de poços de petróleo. Consequentemente, as mercadorias adquiridas que foram objeto da autuação, incorporam-se permanentemente ao solo, sem qualquer possibilidade de serem desincorporados e transferidos para outro local, o que os caracterizam como bens imóveis por ação física.

Dessa forma, a aquisição dos materiais de construção para serem aplicados nas obras de edificações, de ampliação da unidade fabril, empregados na prospecção e exploração de poços de petróleo, à luz da legislação do ICMS, não gera direito a crédito, art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96, haja vista serem bens imóveis por ação física.

*física. 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.*

*Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos, qualquer fato ou prova que tivesse o condão de descharacterizar integralmente o presente lançamento de ofício.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, nos termos apurados pelos Autuantes.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 45 a 50, com cópia às fls. 51 a 56), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual reiterou o pedido de produção de prova pericial e os quesitos formulados em sua Defesa, de modo a esclarecer em que atividades emprega os referidos produtos.

Assinalou que não houve autuação quanto à classificação contábil dos bens, mas sobre as respectivas destinações, se seriam ou não vinculadas às suas atividades fins, supostamente configurados como “imóveis por acessão física”, não podendo a Decisão recorrida julgar idônea a autuação por fundamento diverso.

Aduziu que a correta interpretação do Art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 e do Art. 30, III da Lei nº 7.014/96, normas reguladoras do creditamento no ICMS, consiste em incluir todos os bens vinculados direta ou indiretamente à sua finalidade, conforme ementa de Acórdão do STJ que acostou.

Disse que o estabelecimento autuado tem a atividade econômica de “extração de petróleo e gás natural”, sendo que os bens do levantamento fiscal evidentemente se destinam a uma ou a outra fase do seu processo produtivo de exploração de petróleo, tais como:

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

Afirmou que caso os produtos tivessem utilização vinculada às atividades alheias à atividade-fim do estabelecimento - como, por exemplo, transporte de empregados administrativos, limpeza de escritórios, conservação de vias de circulação de carros, alimentação dos funcionários locais, ou a construção de prédios para alocar empregados administrativos -, efetivamente se verificaria o seu uso para atividades paralelas à de exploração de petróleo e, assim, não haveria direito ao crédito, pois configurariam bens de uso e consumo.

Requeru a reforma da Decisão recorrida para instaurar a fase instrutória com a produção de prova pericial e, acolhido ou não tal pleito, julgar improcedente a autuação.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa em razão de uma única infração, motivada pela utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, referente a mercadorias adquiridas

para integrar o ativo permanente, por serem utilizadas em fim alheio à atividade do estabelecimento.

Constatou que não há necessidade da realização de perícia, nos termos do Art. 147, II, “a” e “b” do RPAF/99, tendo em vista que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, e é desnecessária a par das provas já produzidas.

Ressalto, que a Decisão de piso não incorreu em fundamento diverso da Autuação, já que, nos termos da legislação do ICMS, não é permitida a utilização de crédito fiscal na incorporação de imóveis por acessão física por ser atividade alheia à finalidade do estabelecimento.

Verifico que são materiais de uso e consumo, em sua maioria cabos, chapas, flanges, tubos, dentre outros como painéis de divisórias, mourões para cercas e muros e até equipamentos para instalação de roteadores no escritório no bairro da Pituba em Salvador.

O Autuado, conforme afirmado em seu Recurso, possui a atividade econômica de “extração de petróleo e gás natural”. Tal atividade, conforme as fases enumeradas detalhadamente em seu Recurso, envolve pesquisa, prospecção, extração e encerramento, sendo que somente na fase de extração é que há a incidência do ICMS, até porque as fases de pesquisa e prospecção se traduzem em investimentos que podem não resultar em processo extractivo e na fase de encerramento, ou abandono, como o próprio nome sugere, não há atividade extractiva ou industrial.

Não há como confundir as obras e construções civis, inclusive de muros e cercas, com a atividade de extração de petróleo e gás natural: são alheias à atividade fim do estabelecimento, e não possuem direito ao aproveitamento do crédito fiscal, conforme previsto no §2º, do Art. 29 da Lei nº 7.014/96, transrito abaixo:

*“§2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”.*

Também, já há vasta jurisprudência neste CONSEF, no sentido de que os produtos para manutenção das instalações físicas são mercadorias de uso e consumo, cuja apropriação de crédito fiscal só será permitida a partir da data prevista na Lei Complementar nº 87/96, conforme estabelece o inciso II, do §1º, do Art. 29 da Lei nº 7.014/96.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269139.0009/19-1, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$681.681,24**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de outubro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS