

A.I. Nº - 269139.0010/19-0  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRÁS  
AUTUANTES - MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ e JOSÉ ELMANO TAVARES LINS  
ORIGEM - SAT – COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04/09/2020

## 2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0137-02/20-VD

**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. Vedaçāo do credito 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 objeto de saídas posteriores. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Lavrado em 11/11/2019, o Auto de Infração exige do ICMS no valor histórico de R\$345.818,66, acrescido da multa de 60%, pela constatação da uma infração.

**INFRAÇÃO 01 – 01.02.01** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Período de janeiro a dezembro de 2015.

Os autuante informam: “*Refere-se aos créditos de ICMS oriundos das aquisições de ativo imobilizado, considerados como imóveis por acessão física. Conforme art. 79 do Código Civil são bens imóveis o solo e tudo quanto 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 incorporadas aos bens imóveis. Os valores registrados na contabilidade da empresa, nas contas a seguir, referem-se, portanto, a valores incorporados a bens imóveis:*

*1302810001 GASTOS COM PROSPECÇÃO – EXPLORAÇÃO;*

*1302810002 GASTOS COM PROSPECÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA PRODUÇÃO;*

*1302810003 PROSPECÇÃO EM CURSO – EXPLORAÇÃO;*

*1302810004 PROSPECÇÃO EM CURSO – DESENVOLVIMENTO DA 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 mercadorias entradas no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*(...)*

*VII – destinados à construção de imóveis por acessão física;*

*ANEXO: ANEXO AI DADOS CIAP 2015 IE 02604576 Imov acess física*

*ANEXO: ANEXO AI DADOS CIAP 2015 IE 02604576 todos os itens”.*

Enquadramento legal: art. 30, inc. III da Lei nº 7.014/96 c/c art. 310, inc. IX do RICMS/2012.

Multa tipificada no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

A autuada, através de seus advogados, impugna o lançamento, fls. 15 a 25, onde inicialmente afirma ser tempestiva a defesa, reproduz a infração e diz que a apuração encontra-se contaminada por equívocos que fundamentaram o lançamento de forma que o valor devido é menor que o exigido.

Lembra que o lançamento refere-se a glosa de crédito fiscal por suposta utilização indevida de valores decorrentes de aquisições de mercadorias para integrar o ativo permanente do estabelecimento.

Ressalta que fundamentada no art. 79 da Lei nº 10.406/2002 – CÓDIGO CIVIL, e art. 310, inc. VII do RICMS/2012, a Fiscalização entendeu que as operações relativas a mercadorias empregadas na prospecção de poços de petróleo, estão fora do campo de incidência do ICMS, portanto, não geram crédito fiscal.

Defende que os itens arrolados no levantamento, são bens que integram o ativo imobilizado, utilizados na atividade fim do contribuinte e assim, tem direito ao crédito do imposto, pois a Lei Complementar nº 87/96, não impõe limites ao creditamento do imposto, conforme art. 19 e 20, reproduzidos.

Frisa que os autuantes alegaram que os registros contábeis destas aquisições, nas contas indicadas, referem-se a valores incorporados a bens imóveis. Contudo, pondera que esta tese se mostra equivocada, uma vez que cada poço de petróleo perfurado faz parte da sua atividade, que é a exploração e produção de petróleo bruto, sendo, pois, tais poços equipamentos que se prestam a esta finalidade.

Conclui que os citados poços revestem-se na condição contábil de ativo, conforme estabelece a NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – NBC T 19.1 – ATIVO IMOBILIZADO, aprovada pela RESOLUÇÃO nº 1.177/2009 do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, que em parte, reproduz.

Complementa que claramente, no caso em análise, os poços são caracterizados como um ativo e não como um simples imóvel, sendo inaceitável concluir que seriam os bens adquiridos destinados a incorporação imobiliária, apenas com base na nomenclatura das contas contábeis.

Transcreve o art. 179 da Lei nº 6.404/1976, para firmar a inexistência de dúvidas de que são de fato bens do ativo imobilizado as aquisições levantadas pela fiscalização, que não observou o conteúdo do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC nº 27 – ATIVO IMOBILIZADO, que transcreve parcialmente.

Repisa que as mercadorias relacionadas enquadram-se no conceito de ativo imobilizado, uma vez que são mantidas para uso na produção ou fornecimento de mercadorias e serviços, cujo uso ocorre por período superior a um ano, conforme item 6 do CPC-27.

Explica que os itens arrolados na autuação são peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno, utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, sendo, portanto, correto contabilizá-los no ativo imobilizado, permitindo ao adquirente se apropriar do crédito fiscal decorrente de sua aquisição, desde que seja observada o disposto no art. 20, §5º da Lei Complementar nº 87/96.

Acrescenta que o procedimento adotado pelos autuantes foi incorreto, de forma que a infração deve ser declarada insubstancial, pois os fundamentos apresentados pela defesa são suficientes para caracterizar os levantamentos elaborados pelo autuante como incapazes de dar sustentação à acusação.

Requer a realização de perícia fiscal com o propósito de esclarecer os pontos controvertidos, com base nos artigos 123, §3º, 145, *caput*, e 150, inc. II do RPAF, porque, entende que tal providencia se mostra o meio mais apropriado para resolver a controvérsia, em função da complexidade da operação e análise da destinação de cada item ao ativo imobilizado, cujo exame demanda

conhecimento técnico especializado. Para tanto, apresenta os quesitos a serem apreciados pelo perito, requerendo indicar o assistente técnico no momento oportuno.

Com o propósito de preservar o contraditório, solicita que seja intimada para apresentar informações, artigos 126 e 127 do RPAF, e permitir manifestar-se acerca das mesmas.

Pugna pelo acolhimento da impugnação e que seja julgado improcedente o auto de infração, salvo a parcela reconhecida.

Por fim, requer a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova pericial.

Os autuantes prestam a informação fiscal às fls. 32 a 34, onde reproduzem a infração e os argumentos defensivos.

Ao abordar o mérito, afirmam que a autuação glosa créditos fiscais de ICMS decorrentes de aquisições de mercadorias que foram apropriadas em poços de petróleo, que é um ativo imobilizado do contribuinte. Dessa forma, a legislação do ICMS não admite a utilização de crédito fiscal decorrente da aquisição de tais bens, quando são imóveis ou imóveis por acessão física, que é o caso, tanto assim que foram contabilizados nas contas destinadas a ativo imobilizado.

Destacam que em nenhum momento afirmaram que a PETROBRAS tem por objetivo comprar e vender poços de petróleo e imóveis, tendo em verdade afirmado genericamente que as operações de compra e venda de imóveis está fora da incidência do ICMS, e, portanto, na construção de tais imóveis também não incide o ICMS.

Afirmam conhecerem o fato de que cada poço é perfurado como parte da atividade do estabelecimento, porém, dizem não proceder a afirmação que os poços se constituem em equipamentos no sentido de um bem móvel para captar petróleo de forma remota, uma vez que são estruturas físicas, incorporadas ao solo permanentemente, características que os classificam como imóvel por acessão física.

Logo, assim classificados, a legislação do ICMS os considera alheios à atividade do estabelecimento, e explicam que os poços de petróleo são bens por acessão física, assim definidos por serem incorporados de forma permanente ao solo.

Citam o jurista Cesar Fiúza que define bens imóveis por acessão física como “*tudo aquilo que o homem incorpora permanentemente ao solo como sementes e edifícios*” e transcrevem a classificação de bens imóveis por sua própria natureza, como imóveis por acessão física, imóveis por acesso intelectual e imóveis por determinação legal, através de lição de Pablo Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho.

Apontam que o Código Civil de 2002, art. 79, define imóveis por acessão física, industrial ou artificial, como sendo tudo aquilo que o homem incorpora permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não os possa retirá-los, sem a sua destruição ou causar-lhe dano. Acessão física, portanto, significa incorporação, união física com aumento de volume da coisa principal. Neste caso, os bens incorporados intencionalmente ao solo, adquirem natureza imobiliária.

Reafirmam que os poços de petróleo são considerados bens por acessão física, pois sua construção implica na incorporação permanente ao solo, devendo a contabilidade refletir tal característica.

Frisam que não houve questionamento quanto a atividade fim da empresa, tampouco, que os bens adquiridos são destinados a incorporação imobiliária, cuja classificação contábil considerada ocorreu com base na nomenclatura das contas contábeis, restando evidente que para a empresa extrair petróleo é necessário a existência dos poços. Contudo, quando da sua construção, a aquisição de materiais, as operações não geram crédito fiscal de ICMS.

Por fim, mantém na íntegra a autuação.

É o relatório.

## VOTO

O auto de infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, tempestivamente impugnada.

Preliminarmente, verifico que o lançamento de ofício foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

O contribuinte foi devidamente informado do início da ação fiscal através do Termo de Início de Fiscalização, fl. 05, das prorrogações de prazo para conclusão da fiscalização, fls. 06 a 08 e recebeu os demonstrativos elaborados pelo autuantes, fls. 09 e 10.

Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o auto de infração, portanto, não observo a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

A autuada solicitou perícia técnica, sob o argumento de que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de subsidiar a infração por conter inúmeras inconsistências nos demonstrativos e nos fundamentos legais e que a análise da destinação de cada item arrolado, demanda conhecimento técnico especializado.

Verifico de imediato, que não constatei inconsistências nos demonstrativos elaborados pelas autoridades fiscais, como também não identifiquei nos fundamentos legais trazidos como sustentação à acusação, não havendo contradições ou incongruência no lançamento.

Dessa forma, não há como ser deferido o pedido de perícia, pois não foram apresentadas evidências de que as justificativas apresentadas sejam razoáveis, assim como não vislumbro a necessidade de técnicos especializados para esclarecer as questões fáticas para o deslinde da lide. Ademais, considero que estão presentes nos autos, os elementos necessários à formação de convicção dos julgadores, razão pela qual, com fundamento no art. 147, inc. II, alíneas “a” e “b” do RPAF/99, indefiro o pedido.

No mérito, a acusação fiscal diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS oriundos das aquisições de mercadorias aplicadas em bens do ativo imobilizado, considerados como imóveis por acessão física.

O objeto da autuação está relacionado a aquisição de mercadorias que se incorporaram aos poços de petróleo, coincidindo com o conceito constante do inciso VII do art. 310 do RICMS/2012, por se tratar de mercadorias entradas no estabelecimento destinadas à construção de imóveis por acessão física.

O art. 310, inciso VII do RICMS/2012, estabelece:

*Art. 310. É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita: (...)*

*VII - destinados à construção de imóveis por acessão física;*

Em sede de informação fiscal, os autuantes esclarecem que nas operações de aquisições de mercadorias apropriadas aos poços de petróleo, que é um ativo imobilizado, a legislação do ICMS não admite a utilização de crédito fiscal de ICMS decorrente da aquisição de tais bens, por se tratarem de imóveis por acessão física, que é o caso, tanto assim que os citados bens foram contabilizados nas contas destinadas a ativo imobilizado.

Adicionalmente, explicaram que os itens arrolados na autuação, foram incorporados aos poços de petróleo que têm natureza fixa, portanto, a classificação contábil os inclui como ativo

imobilizado, o que corrobora com o entendimento que verdadeiramente são bens imóveis por acessão física.

A defesa afirma que as mercadorias foram adquiridas e destinadas ao ativo fixo, estando intrinsecamente ligados à sua atividade-fim, uma vez que foram empregados na sua área operacional e, portanto, considerou equivocado o entendimento da fiscalização quanto ao termo “alheios à atividade do estabelecimento”, constante na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96.

Para a solução da controvérsia, carece que sejam postas às claras o conceito de bens por “acessão física”, conforme define as normas.

A definição de imóvel por “acessão física” corresponde a todo bem imóvel seja ele construído ou ampliado pelo homem.

No caso em análise os valores registrados na contabilidade da empresa, nas contas relacionadas pelas autoridades fiscais, referem-se a valores incorporados a bens imóveis referentes a gastos com prospecção, exploração e desenvolvimento da produção que foram contabilizados pela empresa nas seguintes contas contábeis: AMPLIAÇÃO DE GASTOS COM PROSPECÇÃO – EXPLORAÇÃO, GASTOS COM PROSPECÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA PRODUÇÃO, PROSPECÇÃO EM CURSO, BENFEITORIAS EM BENS DE TERCEIROS – IMÓVEIS.

Nos autos, foram apresentadas definições acerca do significado de “acessão física” e seus requisitos, tomando como referências doutrinas e o CÓDIGO CIVIL – Lei nº 10.406, de 10/01/2002, que define nos artigos 79 a 81 o conceito legal de bens imóveis, *in verbis*.

*Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.*

*Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:*

*I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;*

*II - o direito à sucessão aberta.*

*Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis:*

*I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local;*

*II - os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.*

Da leitura do texto legal transscrito, conclui-se que bens imóveis são aqueles que não podem ser transportados de um lugar para outro sem alteração de sua substância, ou seja, é o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente, entendimento compartilhado pela doutrina apropriadamente citada pelos autuantes na informação fiscal.

Por sua vez, os bens imóveis são classificados doutrinariamente da seguinte forma: imóveis por natureza, compreendendo somente o solo, com sua superfície, subsolo e espaço aéreo; imóveis por acessão natural, que corresponde a tudo que se adere naturalmente ao solo, como as árvores, os frutos pendentes, os acessórios etc.; imóveis por acessão física ou industrial, como é a aderência de um bem ao solo por força humana, como as construções e as plantações e os imóveis por determinação legal, que são os bens considerados imóveis por força de lei para dar maior segurança às relações jurídicas, conforme art. 80 do CÓDIGO CIVIL, transscrito linhas acima.

No caso em análise, os poços de petróleo, onde os materiais adquiridos, foram empregados, são os locais onde se extraí e ficam armazenados o petróleo, inexistindo a possibilidade de ocorrer uma eventual mudança de local.

Os autuantes listaram as mercadorias/bens adquiridos pela autuada e admitida por esta, como integrantes do seu processo produtivo de exploração de petróleo.

É induvidoso que a legislação tributária estadual reconhece o direito ao crédito fiscal referente às aquisições destinadas ao ATIVO PERMANENTE, porém, não o admite quando a mercadoria se relacionar à atividade alheia ao estabelecimento, neste caso, os imóveis por acessão física, conforme previsão contida no art. 29, §2º da Lei nº 7.014/96: “*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.”*

Desta forma, resta concluir que a entrada das mercadorias que deram origem aos créditos fiscais, objeto da autuação, se encontram fora do campo de permissão do creditamento do ICMS, visto que o conceito de bem do ativo, ou mesmo de mercadoria, para fins de creditamento do imposto, pressupõe necessariamente um bem móvel.

Quanto a arguição defensiva do direito ao crédito, conforme preconiza os artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, transcrevo trecho do voto condutor da i. Relatora Mônica Maria Roters, no Acórdão JJF nº 0358/01-03.

*“Entendo correto o posicionamento da DITRI quando diz 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’ (fl. 17). (...)*

*Por ‘acessão física’ entende-se o imóvel construído pelo ser humano, quer seja por ampliação ou não”.*

Quanto a arguição da autuada de que ocorreu afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, lembro que este órgão de julgamento administrativo não tem competência para discutir o tema, conforme dispõe o art. 167 do RPAF/99.

Ademais, a matéria não é nova no CONSEF, que em julgamentos anteriores já externou o entendimento, aqui defendido, conforme Acórdãos JJF nº 0153-04/19, JJF nº 0145-02/19, JJF nº 0128-03/18, CJF nº 0150-12/04, CJF nº 0184-11/07 e CJF nº 0347-11/17.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269139.0010/19-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$345.818,66** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF à Distância, 29 de julho de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR