

A. I. N° - 233055.0301/10-2  
AUTUADO - VERACEL CELULOSE S.A.  
AUTUANTES - SÉRGIO TERUYUKI TAIRA e JOSÉ LUIZ OLIVEIRA MACEDO  
ORIGEM - IFEP SUL  
INTERNET - 23. 12. 2010

1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0398-01/10

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. BENS IMÓVEIS POR ACESSÃO FÍSICA. É vedada a utilização de créditos fiscais decorrentes de aquisições de bens classificados como imóveis por acessão física. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando os bens forem destinados ao ativo permanente do próprio estabelecimento. Infração não contestada. b) SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas na utilização de serviço de transporte, cuja prestação tenha início em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto. Infração não contestada. c) MATERIAL PARA USO OU CONSUMO. É devido o pagamento do ICMS sobre a entrada de mercadoria ou bem importado do exterior destinado ao uso ou consumo pelo próprio estabelecimento. Infração não contestada. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado, em 31/03/2010, para exigir ICMS, no valor total de R\$ 473.611,95, em decorrência das seguintes irregularidades imputadas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do próprio estabelecimento, no período de maio de 2005 a dezembro de 2007. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 472.289,12, acrescido de multa de 60%.

Em complemento à acusação acima, consta: *Na montagem da planta industrial da empresa, as entradas referentes aos bens por acessão física foram lançadas no livro CIAP, e os créditos fiscais correspondentes foram apropriados indevidamente na proporção de 1/48 ao mês.*

2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no mês de março de 2005. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 1.206,15, mais multa de 60%.

3. Deixou de recolher o ICMS referente a diferença de alíquota na utilização de serviço de transporte cuja prestação teve início em outra unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto, no mês de fevereiro de 2005. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 67,89, acrescido da multa de 60%.

4. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, no mês de março de 2005. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 48,79, mais multa de 60%.

Em complemento às infrações 2, 3 e 4, consta: *Diferença de alíquota do ICMS debitado a menor, apurado pela COFIS na revisão fiscal.*

O autuado apresenta defesa (fls. 70 a 92) e, preliminarmente, suscita a nulidade da autuação, sob o argumento de que os autuantes não fundamentaram o entendimento, segundo o qual as entradas de mercadorias no estabelecimento do contribuinte se deram por acessão física, as quais não ensejam a apropriação de crédito fiscal. Diz que o lançamento não contém todos os elementos listados no artigo 39 do RPAF/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99) e, portanto, viola os princípios da ampla defesa e do contraditório. Frisa que o Auto de Infração deve conter os requisitos básicos de validade, dentre eles a correta capitulação dos fatos. Discorre sobre o exercício do direito de defesa e, em seguida, destaca que em virtude da omissão contida no lançamento tributário não lhe foi permitida a apresentação de todos os argumentos fáticos e jurídicos necessários para o exercício da sua ampla defesa e do contraditório. Reitera que os lançamentos tributários com omissão e cerceamento de defesa são nulos. Cita doutrina, para embasar seus argumentos.

No mérito, referindo-se à infração 1, o autuado, inicialmente, aduz que se dedica à implantação de maciços florestais e à produção de celulose. Diz que, nessa condição, é contribuinte do ICMS, imposto que está sujeito ao princípio da não cumulatividade, que visa minimizar o efeito fiscal sobre o preço dos bens e serviços ao longo da cadeia produtiva até o consumidor final. Disserta sobre a não cumulatividade do ICMS e cita farta doutrina. Explica que, por delegação da Constituição Federal, coube à Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS, com o objetivo de evitar violação ao princípio da não cumulatividade, de uniformizar as regras procedimentais em âmbito nacional e de coibir a guerra fiscal entre os Estados. Sustenta que qualquer restrição imposta pela legislação infraconstitucional ao direito ao crédito fiscal constitui um desrespeito ao princípio da não cumulatividade e contradiz a sistemática delineada no artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 (LC 87/96). Assevera que há, na presente autuação, um cerceamento do seu direito constitucional de aproveitamento dos créditos fiscais decorrentes das aquisições de bens destinados ao seu ativo imobilizado.

Assevera que os bens listados na infração 1, ao contrário do alegado pela fiscalização, são referentes a materiais que integram o seu ativo imobilizado e que são indispensáveis ao funcionamento dos equipamentos que compõem a sua linha de produção, sem os quais o processo industrial não ocorreria. Aduz que uma das etapas do seu processo produtivo consiste na secagem da celulose, procedimento que requer uma máquina específica. Afirma que essa máquina, para ser utilizada, deve estar protegida por uma estrutura metálica que a acoberte, o que diz justificar a aquisição de bens para a montagem da referida estrutura.

Menciona que, segundo os anexos do Auto de Infração, os bens relacionados na autuação são chapas de aço, estruturas metálicas, “coberturas para prédio da secagem”, grades, dentre outros, materiais adquiridos para possibilitar a utilização de maquinário indispensável ao desenvolvimento do processo industrial e, assim, da consecução de seu objeto social.

Destaca que o ativo imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa e, de forma geral, é composto por diversas contas contábeis que enumera.

Assinala que a “acessão física” trata de bens móveis por natureza que, quando incorporados em caráter permanente ao solo, adquirem a categoria de imóveis. Frisa que não foram e nem serão incorporados permanentemente ao solo, removidos sem que haja modificação ou dano, preservando a sua

numa eventual transferência de local da referida máquina de secagem de celulose, os bens que a protegem poderão ser removidos e transferidos juntamente com ela, o que diz demonstrar que não se trata de bens por acessão física, mas bens destinados ao ativo imobilizado, com direito a crédito.

Enfatiza que a utilização do crédito fiscal em questão atendeu à disposição legal constitucional e federal, bem como aos ditames do artigo 331, § 6º, da Lei nº 6.284/97 [do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97], cujo teor transcreveu. Acentua que, da leitura desse dispositivo regulamentar, deflui-se que é legítima a utilização de crédito fiscal referente à aquisição de partes e peças voltadas ao incremento de bens empregados nas atividades operacionais das empresas. Afirma que o princípio da não cumulatividade tem o objetivo de possibilitar o aproveitamento do crédito correspondente à entrada de bens do ativo imobilizado condicionado ao respectivo desgaste e, como o desgaste ocorre gradualmente, é razoável que os créditos sejam aproveitados da mesma forma.

Assevera que os materiais em questão foram contabilizados no ativo imobilizado e que se destinaram à ampliação e modernização do maquinário empregado na produção de celulose e, portanto, faz jus ao crédito fiscal correspondente.

Prosseguindo em sua defesa, o autuado afirma que a multa indicada na autuação é atentatória ao princípio do não confisco. Discorre sobre esse referido princípio e transcreve doutrina, jurisprudência e dispositivos legais. Sustenta que a multa equivalente a 60% do valor do crédito escriturado de forma supostamente indevida, além de punir o contribuinte, transmuda-se em ferramenta de arrecadação tributária, estabelecendo dupla incidência do tributo.

Quanto às infrações 2, 3 e 4, o autuado reconhece, como procedentes, as exigências fiscais.

Ao finalizar sua peça defensiva, o autuado solicita que o lançamento seja declarado nulo ou, no mérito, improcedente. Diz que, caso assim não entenda este colegiado, que seja reduzida a multa indicada na autuação.

Na informação fiscal, fls. 129 e 131, os autuantes, em relação à preliminar de nulidade, afirmam que o correto enquadramento legal da infração 1 é o art. 97, IV, “c”, c/c o § 2º, III, do RICMS-BA. Dizem que, desse modo, o enquadramento legal fica corrigido e que deve ser concedido ao autuado o prazo de dez dias, para que se pronuncie sobre essa retificação. Transcrevem o disposto nos artigos 18 e 19 do RPAF/99.

Referindo-se aos argumentos defensivos atinentes ao princípio da não cumulatividade, dizem que cabe ao fisco seguir a lei que instituiu o ICMS, pois a sua atividade é plenamente vinculada.

Quanto à vedação do direito ao crédito fiscal em questão, afirmam que a lista de materiais utilizados na montagem da planta industrial (aços de construção, britas, chapas e perfis para estrutura metálica, coberturas para prédio, estruturas metálicas, grades, postes de concreto, vigas, postes chumbados, colunas de concreto, etc.) comprova que esses materiais são empregados na construção civil e nunca serão removidos sem que haja a modificação ou dano. Dizem que, desse modo, a legislação tributária estadual não permite a utilização do crédito fiscal nestes casos.

Opinam pela procedência do Auto de Infração.

Notificado acerca da informação fiscal, o autuado se pronuncia (fls. 135 a 139) e, após historiar o processo, afirma que a exigência fiscal está fundamentada em premissas e presunções equivocadas, advindas da interpretação de que os bens discriminados na autuação seriam alheios à sua atividade produtiva, não lhe permitindo o creditamento do ICMS recolhido anteriormente.

Destaca que qualquer restrição imposta pela legislação infraconstitucional ao seu direito de crédito viola o princípio da não cumulatividade, contradizendo o previsto no a

Sustenta que os bens citados na autuação efetivamente integram o seu ativo imobilizado e se mostram indispensáveis ao funcionamento do conjunto de equipamentos que compõem a sua linha de produção, sem os quais o processo industrial não funcionaria.

Diz que como os bens por acessão física são bens móveis por natureza, mas que incorporados em caráter permanente ao solo, adquirem a categoria de imóveis. Frisa que os bens listados na autuação poderão ser facilmente removidos sem que haja modificação ou dano, preservando, assim, a sua utilidade original.

Salienta que, numa eventual transferência de local da citada “máquina de celulose”, os bens que a protegem poderão ser removidos e transferidos juntamente com ela, o que diz demonstrar a injustificada equiparação a bens por acessão física. Afirma que os bens adquiridos são destinados ao desenvolvimento de seu parque industrial, integram o seu ativo imobilizado e, portanto, permitem a utilização do respectivo crédito.

Ao finalizar seu pronunciamento, o autuado reitera os termos da defesa inicial e solicita que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

## VOTO

Em sede de preliminar, o autuado argui a nulidade do Auto de Infração por ausência dos requisitos formais necessários à sua validade, bem como suscita, em especial, a nulidade da infração 1 sob a tese de que os autuantes não fundamentaram o entendimento de que as mercadorias listadas nesse item da autuação se classificam como bens imóveis por acessão física.

Não há no presente processo qualquer indício de cerceamento do direito de defesa e do contraditório e nem ofensa ao princípio do devido processo legal. O procedimento fiscal está em conformidade com as disposições legais pertinentes, tendo sido observados os requisitos previstos no artigo 39 do RPAF/99. As infrações foram descritas de forma clara e precisa, a apuração das irregularidades está embasada em demonstrativos que evidenciam todos os elementos constitutivos do crédito tributário, estando determinados, com segurança, as infrações, o infrator e os valores devidos. Os dados utilizados nesses demonstrativos foram obtidos de arquivos magnéticos e de livros e documentos fiscais do próprio sujeito passivo. Ademais, o autuado exerceu o seu direito de defesa, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do Auto de Infração.

Especificamente quanto à infração 1, não vislumbro como se acolher a preliminar de nulidade suscitada. Apesar da existência de equívoco no enquadramento legal da infração não ser motivo para decretação de nulidade, observo que, na informação fiscal, os autuantes retificaram o enquadramento legal empregado no Auto de Infração, tendo sido o autuado notificado dessa correção, bem como lhe foi concedido o prazo regulamentar para pronunciamento sobre essa retificação. Quanto ao fundamento da classificação dos bens listados na autuação como imóveis por acessão física, saliento que essa definição tem sua origem no Direito Civil, ao passo que a classificação dos bens ocorreu em função da sua descrição e da utilização desses bens no estabelecimento do autuado.

Apesar de não ter questionado, considero oportuno salientar que o autuado, em sua defesa, demonstra ter recebido cópia das planilhas que embasaram a autuação, como se pode constatar às fls. 81 e 82, quando ele afirma que [...] *conforme se depreende dos demonstrativos anexos ao presente Auto de Infração, os bens adquiridos pela Impugnante referem-se a chapas de aço, estruturas metálicas, “coberturas para prédio da secagem”, grades, dentre outros, materiais adquiridos [...].*

Uma vez afastadas as preliminares de nulidade do Auto de Infração, passo a apreciar o mérito da infração 1, a qual trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento indevidamente nas aquisições para o ativo imobilizado, por acessão, apropriação dos créditos acumulados no CIAP, na proporção 1/48.

Efetivamente, está previsto no *caput* do artigo 29 da Lei 7.014/96 que é assegurado aos contribuintes o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, no estabelecimento, com destino ao ativo permanente. Todavia, há que se observar que o § 2º desse mesmo artigo prevê que não dará o direito a crédito fiscal as entradas referentes a mercadorias que são alheias à atividade do estabelecimento. Por seu turno, o RICMS-BA, ao regulamentar a restrição ao crédito fiscal prevista no citado § 2º, assim se pronuncia sobre atividades alheias ao estabelecimento:

*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, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

[...]

*IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:*

[...]

*c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;*

[...]

*§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:*

[...]

*III - os imóveis por acessão física.*

Vê-se, portanto, 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, sendo considerada alheia às atividades do estabelecimento os imóveis por acessão física.

Apesar dos abalizados argumentos do autuado acerca da inconstitucionalidade da restrição do direito ao crédito fiscal, assim como da bem fundamentada defesa do princípio da não cumulatividade, saliento que, por força do disposto no art. 167, I, do RPAF/99, não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Feitas essas considerações acima, resta saber se efetivamente as mercadorias relacionadas na autuação, tendo em vista a sua utilização, são classificadas como bens imóveis por acessão física.

Conforme consta no Auto de Infração, o autuado adquiriu mercadorias para serem utilizadas na montagem da planta industrial da empresa. Conforme o demonstrativo de fls. 9 a 13, essas mercadorias foram 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, vigas, etc.

Comungando com o entendimento do autuado, considero que as mercadorias em questão tinham como destino o ativo imobilizado da própria empresa. Contudo, não basta que uma mercadoria necessária ao processo produtivo seja integrada ao ativo imobilizado para estar garantido o direito ao crédito fiscal, pois, se essa mercadoria for destinada a compor bem imóvel por acessão física, a legislação tributária estadual veda o direito ao crédito fiscal correspondente.

Segundo o Código Civil de 2002, os 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 edificações, sementes lançadas à terra.

Não há dúvida que as mercadorias listadas na infração em tela são destinadas a construção de bens imóveis por acessão física, conforme consta no Auto de Infração. Dessa forma, por expressa determinação legal, é vedado o direito à apropriação de créditos fiscais, a teor do disposto no art. 29, § 2º, da Lei nº 7.014/96, e no art. 97, IV, “c”, c/c o § 2º, do RICMS-BA.

O autuado sustenta com muita veemência que o produto “cobertura para prédio da secagem” não se classifica como um bem imóvel por acessão física, pois pode ser retirado e transportado para outro lugar sem sofrer dano. Essa “cobertura para prédio da secagem” é, em verdade, o telhado do prédio de secagem e, portanto, um bem imóvel por acessão física, sem direito a crédito fiscal. 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.

Para corroborar o entendimento acima, transcrevo a seguir trecho do voto prolatado no Acórdão CJF 0184-11/07, da Primeira Câmara deste CONSEF, que tratou de idêntica matéria:

*“No mérito, a aquisição dos materiais de construção para serem aplicados nas obras de edificações de ampliação da unidade fabril, à luz da legislação do ICMS, não gera direito a crédito, haja vista serem bens imóveis por acessão física que não estão vinculados à atividade da empresa, mas sim, à construção de diversas obras no seu estabelecimento, as quais visam à modernização de sua unidade fabril, conforme atestado pelo próprio recorrente, à fl. 631 dos autos, cujos projetos foram denominados de: “Moagem de Cimento II – Transporte de Cimento”; “Modificações de filtro de mangas do resfriador”; “Sistema de Alimentação Bagaço”; “Modernização do Sistema de Lubrificação Mancais Moinho II Cimento”; “Automação Final Linha Existente” e “Sistema Petcoque/Carvão Mineral”, etc..., obras de edificações onde são realizadas as suas atividades.*

*Portanto, a aquisição de: brita gravilhões, material elétrico, material hidráulico, placas premoldadas, soleiras, cabos, canaletes, pisos, telas para pisos, inversores de freqüência, chapas para revestimento, elementos de torres, etc., para serem utilizados nas construções de obras de edificações não geram direito a crédito, pois são materiais de construção adquiridos para produzirem bens imóveis por acessão física, não passíveis de creditamento, com vedação legal expressa neste sentido, conforme estabelece o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96 e no art. 97, IV, alínea “c”, c/c o § 2º, do RICMS. Possibilitar o direito ao crédito nas aquisições destes materiais seria afrontar a vedação legal, a despeito da utilidade e essencialidade da edificação resultado da acessão física.*

*Diante do exposto, acompanho o Parecer da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, por serem as razões recursais apresentadas incapazes de modificar a Decisão recorrida”.*

Por fim, ressalto que a multa indicada na autuação está correta, é a prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, para a irregularidade apurada, não cabendo a este colegiado apreciar a constitucionalidade desse dispositivo legal.

Quanto ao pedido de dispensa ou redução das multas indicadas na autuação, saliento que, por serem as multas decorrentes de descumprimento de obrigações principais, tal pedido ultrapassa a competência desta Junta de Julgamento. Poderá o autuado, querendo, solicita à Câmara Superior deste CONSEF, a quem compete apreciar tais pedidos, a dispensa das multas, observando os requisitos previstos no RPAF/99.

As infrações 2, 3 e 4 não foram impugnadas pelo autuado. Dessa forma, essas infrações subsistem integralmente.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 233055.0301/10-2, lavrado contra **VERACEL CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$473.611,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR