

PROCESSO - A. I. Nº 233055.0301/10-2
RECORRENTE - VERACEL CELULOSE S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0398-01/10
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
INTERNET - 12/08/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0228-11/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. BENS IMÓVEIS POR ACESSÃO FÍSICA. É vedada a utilização de créditos fiscais relativos a materiais, aplicados na obra, pois, à luz da legislação do ICMS, não geram direito a crédito, haja vista serem bens imóveis por acessão física que não estão vinculados à atividade da empresa, mas sim, à construção do prédio onde vão ser realizadas as suas atividades. Infração subsistente. Razões recursais incapazes de modificar a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão proferida pela 1ª JF, através do Acórdão nº 0398-01/10, que julgou Procedente a autuação, lavrada para imputar ao sujeito passivo o cometimento de quatro infrações, sendo objeto do Recurso Voluntário apenas a imputação apontada no item 1 da peça inicial, abaixo transcrita:

INFRAÇÃO 1 - Utilizar 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, sendo lançado ICMS, no valor de R\$472.289,12, acrescido de multa de 60%.

Complementando a acusação acima, consta da descrição: *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.*

O autuado apresentou impugnação (fls. 70 a 92), inicialmente suscitando a nulidade sob o argumento da ausência de fundamento e, no mérito, sustentou a inconstitucionalidade da restrição imposta pela legislação ao direito ao crédito fiscal, bem como que os materiais, objetos da autuação, integram o seu ativo imobilizado, sendo indispensáveis ao funcionamento dos equipamentos de sua linha de produção.

A par dessa irresignação, reconheceu como procedentes as infrações de nºs 2, 3 e 4.

Por seu turno, os auditores, na informação fiscal de fls. 129/131, rebateram as alegações defensivas, procedendo ao correto enquadramento legal da infração e mantiveram, integralmente, a procedência do Auto de Infração.

Notificado da informação fiscal, o autuado voltou a se manifestar às fls. 135/139, reiterando os termos da defesa inicial.

No julgamento, a JF, de plano, indeferiu as preliminares de nulidade suscitadas, atinentes à ausência dos requisitos formais necessários à validade do Auto de Infração, 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 se classificavam como bens imóveis por acessão física.

Posicionou-se a Primeira Instância na linha de não haver, no caso concreto, qualquer indício de cerceamento dos direitos de defesa e contraditório, nem ofensa ao princípio do devido processo legal, destacando que, quanto à infração 1, não vislumbrava como seria possível acolher a preliminar de nulidade, porquanto a existência de equívoco no enquadramento legal da infração não seria motivo para decretação de nulidade, além do que, na informação fiscal, os autuantes terem procedido a retificação e o autuado disso notificado, com prazo regulamentar concedido para pronunciamento a respeito.

Quanto ao mérito, a JJF dirimiu a lide administrativa posta à sua apreciação, pertinente à infração 1, na seguinte literalidade:

“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. Créditos fiscais utilizados indevidamente nas aquisições para o ativo imobilizado, por acessão física, em decorrência da apropriação dos créditos acumulados no CIAP, na proporção 1/48.

Efetivamente, está previsto no caput do artigo 29 da Lei nº 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, a exemplo das construções, 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 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’.

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, solicitar à Câmara Superior deste CONSEF, a quem compete apreciar tais pedidos, a dispensa das multas, observando os requisitos previstos no RPAF/99.”

Inconformado, o autuado interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário (fls. 156 a 180), pedindo a reforma do Julgado quanto ao item 1 da autuação, trazendo basicamente as seguintes argumentações:

- I. O princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal e nos arts. 19 e 29 da Lei Complementar nº 87/96:

Aduziu tratar-se de empresa dedicada à implantação de maciços florestais e à produção de celulose, operações que se amoldam à hipótese de incidência do ICMS, imposto que está sujeito ao princípio da não cumulatividade, característica indissociável do ICMS, a qual deve prevalecer na apuração do *quantum* devido visando minimizar o efeito fiscal sobre o preço dos bens e serviços ao longo da cadeia produtiva até o consumidor final.

Teceu extensos comentários sobre a não cumulatividade do ICMS, dentro da constitucionalidade das normas que integram o ordenamento jurídico nacional, citando e transcrevendo doutrina de juristas sobre o tema.

Explicou ter a Constituição Federal delegado aos Estados, através de Lei Complementar, a disciplina do regime de compensação do ICMS, com o objetivo de evitar violação ao princípio da não cumulatividade, assim, uniformizando as regras procedimentais em âmbito nacional, além de coibir a guerra fiscal entre os Estados.

Asseverou que qualquer restrição imposta pela legislação infraconstitucional ao direito ao crédito fiscal pelo contribuinte resultaria, diretamente, em desrespeito ao princípio da não cumulatividade, e contradiria a sistemática delineada no artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Afirmou ocorrer, na presente autuação, cerceamento do seu direito constitucional de aproveitamento dos créditos fiscais decorrentes das aquisições de bens destinados ao seu ativo imobilizado.

II. Do correto aproveitamento de créditos decorrentes de bens incorporados ao ativo permanente:

Em seguida, destacou ter a Decisão recorrida, reconhecido a caracterização de bens imóveis por acessão física, com origem no Direito Civil, o que exigiria uma análise mais detalhada desta conceituação, a fim de amplamente se demonstrar o equívoco cometido pela fiscalização e, por conseguinte, a insubsistência do presente lançamento.

Disse ser a lavratura do Auto de Infração decorrência da interpretação equivocada dos autuantes, porquanto, ao contrário do alegado, os bens listados na infração 1 seriam referentes a materiais que integram o seu ativo imobilizado e indispensáveis ao funcionamento dos equipamentos que compõem a sua linha de produção, sem os quais o processo industrial não aconteceria.

Assegurou que uma das etapas do seu processo consiste na secagem da celulose, procedimento que requereria uma máquina específica, a qual, para ser utilizada, deveria estar protegida por uma estrutura metálica que a acobertasse, assim, justificada a aquisição de bens para a montagem da referida estrutura, destacando que os bens objetos da autuação seriam chapas de aço, estruturas metálicas, “coberturas para prédio da secagem”, grades, dentre outros, logo, materiais adquiridos para possibilitar a utilização de maquinário indispensável ao desenvolvimento do processo industrial e, consequentemente atender ao seu objeto social.

Realçou que o ativo imobilizado fazia parte do ativo permanente, formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, sendo, de forma geral, composto por diversas contas contábeis, tais como, terrenos, obras civis, instalações, máquinas aparelhos, equipamentos, móveis, utensílios, veículos, marcas, direitos e patentes, dentre outros.

Apontou que a “acessão física” trata de bens móveis por natureza que, quando incorporados em caráter permanente ao solo, adquirem a categoria de imóveis, frisando que os bens listados na autuação não foram e nem serão incorporados permanentemente ao solo, mas são bens que poderão ser removidos sem modificação ou dano, preservando a sua utilidade original.

Portanto, 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 demonstra que não se trata de bens por acessão física, mas bens destinados ao ativo imobilizado, com direito a crédito.

Destacou ter a utilização do crédito fiscal em discussão atendido à disposição legal, constitucional e federal, assim como aos ditames do artigo 331, § 6º, da Lei nº 6.284/97 (Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97), cujo teor transcreveu, entendendo que, da leitura desse dispositivo regulamentar, deduz-se ser legítima a utilização de crédito fiscal referente à aquisição de partes e peças voltadas ao incremento de bens empregados nas atividades operacionais das empresas.

Reiterou que o princípio da não-cumulatividade, previsto no texto Constitucional, teria o objetivo de possibilitar o aproveitamento do crédito correspondente à entrada de bens do ativo imobilizado condicionado ao respectivo desgaste e, como este ocorre gradualmente, seria razoável que os créditos fossem aproveitados da mesma forma.

Por tal razão, os materiais em discussão foram contabilizados no ativo imobilizado e se destinaram à ampliação e modernização do maquinário empregado na produção de celulose,

portanto, ensejavam o crédito fiscal correspondente, à razão de 1/48 avos, podendo ocorrer o aproveitamento da primeira parcela imediatamente.

Visando reforçar a sua tese defensiva, transcreveu diversos trechos de renomados juristas, abordando o assunto em debate.

Por último, o recorrente insurgiu-se contra a multa punitiva imposta, por considerá-la atentatória ao princípio constitucional do “não-confisco”, disposto no art. 150, inciso IV, da Carta Magna.

Teceu longas considerações sobre tal princípio, reproduzindo, a título de ilustração, doutrina, jurisprudência e dispositivos legais.

Arguiu que a multa aplicada de 60% sobre o valor do crédito escriturado de forma supostamente indevida, além de punir o contribuinte, torna-se uma ferramenta indireta de arrecadação tributária, estabelecendo, na prática, dupla incidência do tributo, expropriando a exigência fiscal e atacando o patrimônio do contribuinte.

Requeru, ao final, o integral Provimento do Recurso Voluntário para, reformando a Decisão, declarar a insubsistência do lançamento constante do Auto de Infração, determinando o seu cancelamento, face à nítida caracterização dos bens adquiridos pelo recorrente como integrantes de seu ativo imobilizado, o que lhe assegurava o respectivo direito ao crédito de ICMS, em prestígio ao princípio da não-cumulatividade.

Alternativamente, na hipótese de não ser acolhido o pedido anterior, pugnou pela redução da multa imputada, face à sua flagrante inadequação, falta de razoabilidade e efeito confiscatório, consoante a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 1463 a 1477, pronunciou-se pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto pelo autuado, considerando ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Manifestou o falecimento de competência a este Colegiado para a declaração de inconstitucionalidade, em consonância com os termos do art. 167, inciso I, do RPAF, encontrando-se as multas aplicadas, no presente lançamento contempladas de modo expresso na Lei nº 7.014/96.

Aduziu que a legislação estadual, precisamente no art. 97, IV, “c”, c/c o § 2º, do art. 20 do RICMS, reconhecia o direito ao crédito fiscal referente às aquisições destinadas ao ativo permanente, porém, inadmissível tal crédito quando a mercadoria se referisse à atividade alheia ao estabelecimento, sendo assim consideradas aquelas referentes aos imóveis por acesso física.

Na CJF, designado Relator, após aferição detalhada da procedimentalidade, submeto o feito a julgamento nesta assentada.

VOTO VENCIDO

Embora verse o PAF sobre quatro infrações, onde se exige imposto no valor total de R\$473.611,95, acrescido de multa de 60%, é objeto do presente Recurso Voluntário apenas a de nº 1, destacado o fato de terem sido as demais reconhecidas como procedentes pelo sujeito passivo.

Assim, o inconformismo do contribuinte se restringe à Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS oriundo de mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do próprio estabelecimento, relativo ao período de maio de 2005 a dezembro de 2007, no valor R\$472.289,12.

Na sua irresignação, o sujeito passivo, através de longas razões, sustentou que qualquer restrição imposta pela legislação infraconstitucional ao direito ao crédito fiscal constituiria um desrespeito ao princípio da não cumulatividade e se opõe à sistemática delineada no artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, porquanto resultaria em cerceamento do seu direito constitucional de

aproveitamento dos créditos fiscais originados das aquisições de bens destinados ao seu ativo imobilizado.

Com efeito, cinge-se o âmago da lide à discussão de ter o sujeito passivo direito ou não a se creditar do ICMS das mercadorias adquiridas para construção de equipamento (cobertura), a qual visava abrigar uma máquina de secagem do seu produto final proveniente da operação de industrialização, efetuada no estabelecimento autuado.

Na procedimentalidade, verifica-se, sem margem a dúvidas, que os materiais geradores da imputação foram aplicados na construção da estrutura metálica, na montagem da planta industrial da empresa, fato reconhecido pelo Relator, em seu voto no julgamento de piso, quando alinha:

“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, a exemplo das construções, 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 n.º 7.014/96, e no art. 97, IV, “c”, c/c o § 2º, do RICMS-BA.”

Inegável, portanto, que se trata de material diretamente ligado à atividade fim do recorrente, pois necessária ao processo produtivo da empresa, ou seja, não alheio às atividades do estabelecimento e, por isso, de acordo com a legislação vigente, no momento do fato gerador, mesmo sendo considerado bem imóvel por acessão física, geraria direito ao crédito fiscal pelo contribuinte, conforme se evidenciará, doravante.

Nesse contexto, considerando a perfeita correlação entre as duas autuações, adoto como fundamentação para o julgamento desta lide, o meu entendimento já expressado em Voto Divergente, por ocasião do julgamento pela Câmara Superior do Auto de Infração n.º 279196.0004/03-2, lavrado contra BRASKEM S/A, ressalte-se, de outra parte, também em consonância com o Voto Divergente proferido no Acórdão n.º 0288-11/08, da lavra do eminente Conselheiro FÁBIO DE ANDRADE MOURA, o qual foi por mim encampado, na oportunidade daquele julgamento, e que transcrevo a seguir:

“A divergência instaurada refere-se exclusivamente ao Recurso Voluntário e no que concerne à infração 10, na qual foi atribuída ao contribuinte a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ao fundamento de que o recorrente classificou por equívoco as mercadorias objeto desta cobrança como ativo fixo.

O direito ao crédito do ICMS foi estabelecido pela Constituição e encontra-se atualmente regulado pelos textos normativos que compõem a chamada legislação tributária, devendo-se recordar que a edição das normas há de atender, dentre outros primados, ao princípio da hierarquia das leis. Sob esse prisma, tem-se que a Constituição é o fundamento de validade de todas as normas inferiores e a Lei Complementar n.º 87/96, de seu turno, é o fundamento de validade das leis ordinárias, decretos, portarias, instruções normativas e atos administrativos em geral que digam respeito à cobrança do ICMS no âmbito dos Estados-membros.

Quanto à matéria crédito tributário, o art. 20, da referida Lei Complementar, dispõe:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.

Da simples leitura do dispositivo legal (que foi repetido integralmente no art. 29, da Lei Estadual n.º 7.014/96), percebe-se, sem o menor esforço, que o legislador complementar não inseriu no ordenamento jurídico vigente a limitação vislumbrada pela nobre relatora quanto à concessão do crédito tributário para os materiais

destinados ao ativo fixo do estabelecimento, de forma a exigir que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas às atividades finais de comercialização ou industrialização.

Logo, a tese do voto vencedor é, a meu ver, bastante discutível do ponto de vista da hierarquia das normas.

Entretanto, este não é o único óbice à cobrança objeto da infração 10. Ainda que se pudesse entender que a vinculação da concessão do crédito às atividades fins do estabelecimento decorre da própria sistemática do imposto, tal como previsto na legislação complementar, merece registro que a regra que veda o crédito de imóveis por acessão física comportava prova em contrário na data da ocorrência do fato gerador, como se observa da redação atual do art. 97, do RICMS, em cotejo com o texto anterior, in verbis:

“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

(...)

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

(...)

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

(...)

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

Nota: A redação atual do § 2º do art. 97 foi dada pela Alteração nº 93 (Decreto nº 10459, de 18/09/07, DOE de 19/09/07), efeitos a partir de 19/09/07. Redação originária, efeitos até 18/09/07: “§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, SALVO PROVA EM CONTRÁRIO, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:”

(...)

III - os imóveis por acessão física”.

Assim, até 18/09/2007, o contribuinte poderia comprovar que os imóveis por acessão física adquiridos (e, aqui, valho-me, na integralidade, da brilhante exposição feita pela nobre relatora acerca da natureza jurídica dos materiais objeto da autuação) não são alheios às atividades do estabelecimento e, por isso, geram direito ao creditamento. Somente com o Decreto nº 10.459/07 esta regra mudou, para tornar a presunção absoluta, não alcançando, entretanto, a infração 10 da presente autuação, que se refere aos exercícios de 2001 a 2005.

Sendo indubitoso que poderia o contribuinte demonstrar que as mercadorias adquiridas estão relacionadas com suas atividades, para fins de garantir-lhe o direito ao crédito, cumpri-nos perquirir que existe nos autos tal comprovação.

E, exercendo esse mister, tenho que não restam dúvidas acerca da legitimidade da pretensão recursal. Remetidos os autos à Assessoria Técnica deste Conselho de Fazenda, ficou testificado que todas as mercadorias tratadas nas notas fiscais indicadas no anexo J-1 do Auto de Infração (fls.597/598), quais sejam juntas, flanges, tubos, rosca, luvas, pestanas e tes, foram utilizadas na construção da Dutovia Monsanto, conforme Parecer de fls. 1.489/1.494.

Inegável, portanto, que se trata de material diretamente ligado à atividade fim do recorrente, pois é através dele que serão entregues os produtos adquiridos pela empresa Monsanto. Aliás, o posicionamento da nobre relatora, no particular, carece de congruência: ora, não há a menor dúvida de que, para os tubos que compõem a dutovia, reconhece-se o direito ao crédito do contribuinte. Por que, então, deixar de lhe reconhecer o direito ao crédito dos materiais que serão utilizados para sustentar a tubulação?

Certamente em razão dessa incongruência e da inelutável conclusão de que os bens incorporam-se ao ativo permanente da empresa, gerando direito ao crédito fiscal, foi que a d. PGE/PROFIS, na voz do seu nobre procurador assistente, manifestou-se, expressamente pelo provimento do Recurso Voluntário no particular, para julgar improcedente a infração 10 (fls. 1995).

Com tais considerações e por entender, principalmente, que o contribuinte no caso concreto conseguiu demonstrar a ligação direta entre o bem do ativo permanente e a atividade principal da empresa autuada, havendo vinculação física e jurídica com a saída de mercadorias tributáveis, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, divergindo da relatora apenas no que concerne à infração 10, a qual, no meu entendimento, é insubsistente.”

Assim é que, coerente com dito posicionamento, entendo que a infração em tela é improcedente em relação aos fatos geradores ocorridos no período entre 01/05/2005 e 31/08/2007, e procedente para aqueles do lapso de 01/09/2007 a 31/12/2007, isto porque somente a partir da vigência do

Decreto nº 10.459/07 de 18/09/2007, que alterou a redação do § 2º, do art. 97 do RICMS/BA, a legislação vedou, em caráter absoluto, a utilização do crédito fiscal em tais circunstâncias.

Nesse contexto, o demonstrativo de débito para a infração 1, passa a ter a seguinte configuração:

Data Ocorr.	Data Vencto.	Base de Cálculo	Aliq%	Multa %	Valor Histórico
30/09/2007	09/10/2007	87.107,64	17,00	60,00	14.808,30
31/10/2007	09/11/2007	83.032,17	17,00	60,00	14.115,47
30/11/2007	09/12/2007	83.380,05	17,00	60,00	14.174,61
31/12/2007	09/01/2008	88.546,64	17,00	60,00	15.052,93
Total da infração					58.151,31

De outra parte, o sujeito passivo, também em sua peça recursal, insurgiu-se contra a multa, lançada no percentual de 60% do imposto, sob o argumento de confiscatoriedade e contrariedade aos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade, que disse se traduzir em verdadeiro confisco ao patrimônio do contribuinte e promotora de ferramenta indireta de arrecadação tributária, uma dupla incidência do tributo.

Nesse ponto, inexistente razão ao recorrente, não podendo as suas postulações progredirem, visto que a cominação fiscal é perfeitamente legal, decorrendo de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, exatamente no art. 42, inc. VII, letra “a”.

No que tange à questão de constitucionalidade, é cediço que, de acordo com o estatuído no art. 167, II, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não é dada a Câmara de Julgamento Fiscal competência para apreciar tal matéria, portanto, somente no âmbito do Judiciário poderia o contribuinte buscar a revisão do ato administrativo, cuja constitucionalidade, até Decisão final daquele Poder, é presumida.

Por último, o percentual da multa aplicada ao recorrente deriva de instituto legal que trata de penalidade pelo não recolhimento tempestivo do imposto, quando presente qualquer hipótese de infração diversa das previstas na norma que importe em descumprimento de obrigação tributária principal, inexistindo dolo, portanto não sendo plausível se invocar as figuras do confisco ou enriquecimento sem causa por parte do Estado da Bahia. Entretanto, admissível o requerimento à Câmara Superior deste CONSEF, por parte do sujeito passivo, observados os requisitos necessários, da dispensa ou redução das multas, com amparo no art. 159 do RPAF/99.

Por tais fundamentos, posiciono-me no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida para julgar Parcialmente Procedente a ação fiscal, por ser de Direito e Justiça.

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, presumem-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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade da presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **233055.0301/10-2**, lavrado contra **VERACEL CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente 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” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Sandra Urânia Silva Andrade, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire, Fábio de Andrade Moura e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de julho de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS