

A. I. Nº - 269274.0901/10-0  
AUTUADO - VERACEL CELULOSE S.A.  
AUTUANTE - JOSÉ LUIZ OLIVEIRA MACEDO  
ORIGEM - IFEP SUL  
INTERNET - 12. 05. 11

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0118-01/11

**EMENTA:** ICMS. 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 acesso físico. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado, em 30/09/2010, para exigir ICMS, no valor de R\$ 233.201,11, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do próprio estabelecimento, no período de janeiro de 2008 a setembro de 2009.

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

O autuado apresenta defesa (fls. 20 a 41) e, inicialmente, esclarece 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). Assegura 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 autuação, ao contrário do alegado pelo autuante, são referentes a materiais que integram o seu ativo imobilizado, 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 os bens listados na autuação não foram e nem serão incorporados permanentemente ao solo, mas são bens que poderão ser removidos sem que haja modificação ou dano, preservando a sua utilidade original. Aduz que, 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.

Faz alusão a doutrina de Hugo de Brito Machado e, em seguida, 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, o que diz acarretar a insubsistência do Auto de Infração.

Após transcreve trecho de livro jurídico, afirma que se fosse acolhida como válida a tese que embasou o Auto de infração, o seu direito ao crédito fiscal em comento seria legítimo, pois a Constituição Federal assegura a plena efetividade do princípio da não cumulatividade, frustrando, assim, a aplicação do disposto no art. 97, IV, “c”, do RICMS-BA.

Prosseguindo em sua defesa, o autuado afirma que a multa indicada no lançamento é atentatória ao princípio do não confisco. Discorre sobre esse referido princípio e transcreve doutrina, jurisprudência e dispositivos legais. Sustenta que a pena 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. Repisa que referida multa viola o princípio do não confisco, razão pela qual deve ser declarada ilegítima. Pede que seja afastada essa multa imposta com base em dispositivo ilegítimo.

Ao finalizar sua peça defensiva, o autuado solicita que o lançamento seja declarado insubsistente ou que, caso superado esse pleito, alternativamente, seja reduzida a multa indicada na autuação.

Em petição à fl. 85, foi requerida a juntada ao processo do substabelecimento de fls. 86 a 91, bem como foi solicitado que doravante as publicações atinentes ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome dos procuradores Luiz Gustavo A. S. Bichara (OAB/RJ 112.310) e Manuella Vasconcelos Falcão (AOB/RJ 116.755).

Em 17/12/10, o autuado voltou a se pronunciar nos autos (fls. 94 e 96), afirmando que, em 08/12/10, foi intimado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia a efetuar o pagamento ou apresentar defesa contra o Auto de Infração nº 269274.0901/10-0, no prazo de trinta dias (fls. 97 e 98). Diz que, como já tinha sido notificado acerca desse Auto de Infração em 18/10/10 e já tinha interposto defesa tempestiva (fls. 99 a 121), a intimação datada de 08/12/10 fica prejudicada. Reitera os termos da defesa interposta e solicita que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Na informação fiscal, fls. 123 e 124, o autuante diz que, em relação aos argumentos defensivos atinentes ao princípio da não cumulatividade, 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, diz 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 modificação ou dano. Sustenta que a legislação tributária estadual, por meio do art. 97, IV, “c”, § 2º, III, do RICMS-BA, não permite a utilização do crédito fiscal em tela.

Ao finalizar a informação fiscal, o autuante sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

Inicialmente, ressalto que o procedimento fiscal que resultou no Auto de Infração em comento está em conformidade com as disposições legais pertinentes, tendo sido observados os requisitos previstos na legislação aplicável. A infração foi descrita de forma clara e precisa, a apuração da irregularidade está embasada em demonstrativo que evidencia todos os elementos constitutivos do crédito tributário, estando determinados, com segurança, a infração, o infrator e o valor devido.

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. 27 e 28, 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 [...].*

Adentrando no mérito da lide, observo que a autuação trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, isto é, para integrar bens imóveis por acessão física.

O disposto no *caput* do artigo 29 da Lei 7.014/96 assegura aos contribuintes o direito de se creditar 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 § 2º do art. 97, 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 os imóveis por acessão física.

Apesar dos respeitáveis 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 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. Segundo o demonstrativo de fls. 7 a 15, 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 que a “cobertura para prédio da secagem” não se classifica como um bem imóvel por acessão física, pois pode ser retirada e transportada 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 modificação 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 aquisição 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 e 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 de multa, saliento que por se tratar de multa decorrente de descumprimento de obrigação principal, tal pedido ultrapassa a competência desta Junta de Julgamento. Poderá o autuado, querendo, solicitar à Câmara Superior deste CONSEF, a quem compete apreciar tal pedido, a dispensa da multa, observando os requisitos previstos no RPAF/99.

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

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269274.0901/10-0**, lavrado contra **VERACEL CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$233.201,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de abril de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR