

**PROCESSO** - A. I. Nº 269274.0901/10-0  
**RECORRENTE** - VERACEL CELULOSE S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0118-01/11  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**INTERNET** - 10/09/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0227-12/12

**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 acessão física. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2010 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$233.201,11, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

*Infração 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. 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.*

Houve interposição de Defesa às fls 20 a 24, pedindo pela improcedência da infração e, por parte do fiscal autuante, apresentação de informação fiscal às fls. 123 a 124, rebatendo as teses recursais e pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 1ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

### "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 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 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."*

Inconformado, o autuado interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 142 a 165, onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando integralmente os argumentos apresentados na sua Defesa, e refazendo todos os pedidos já postulados.

Inicia seu Recurso fazendo uma síntese dos fatos e do julgamento de primeiro grau. Depois, passa a análise do mérito. Fala do princípio da não-cumulatividade previsto no art. 155, §2º, I da CF e nos artigos 19 e 29 da LC 87/96, citando vários juristas. Explica a sistemática da não-cumulatividade e que a CF delegou a LC a tarefa de uniformizar as regras atinentes ao procedimento de compensação do ICMS em âmbito nacional, como também evitar e coibir a guerra fiscal entre os Estados. Alega que "*qualquer restrição imposta pela legislação infraconstitucional ao direito ao crédito do contribuinte reflete, diretamente, no desrespeito ao princípio da não-cumulatividade e contradiz a própria sistemática delineada no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96*". Afirma que a autuação é "*o nítido cerceamento ao direito constitucionalmente assegurado à Recorrente de aproveitamento dos créditos apurados nas aquisições de bens destinados ao seu ativo imobilizado*".

Em seguida, discorre quanto ao correto aproveitamento de créditos decorrentes de bens incorporados ao ativo permanente. Após transcreve trecho do acórdão combatido, diz que o Relator reconhece a verossimilhança da alegação de inconstitucionalidade da restrição do direito ao crédito tributário e que a caracterização de bens imóveis por acessão física tem origem no direito civil. Neste ponto, faz uma análise do que entende por acessão física. Novamente menciona que o auto foi lançado devido a "*incorreta interpretação fiscal no sentido de que uma série de bens adquirido pelo recorrente (...) seriam alheios a sua atividade produtiva*" e por isso, não poderiam ser escriturados no seu ativo imobilizado, muito menos gerariam crédito de ICMS. Entretanto, diversamente do que entende o Fisco, fala que os bens referem-se a materiais de que efetivamente integram ao seu ativo imobilizado e que se mostram indispensáveis ao funcionamento do conjunto de equipamento que compõem sua linha de produção. Nesta ocasião, argumenta que os bens adquiridos (chapas de aço, estrutura metálicas e "coberturas para prédio da secagem", grades e etc) são materiais adquiridos para possibilitar a utilização do maquinário indispensável ao desenvolvimento de seu processo industrial e consecução de seu objeto social.

Após, conceitua o que entende por ativo imobilizado (conjunto de bens e direitos necessário à manutenção das atividades da empresa), como também acessão física (bens móveis por sua natureza, mas que incorporados em caráter permanente ao solo, adquirem categoria de imóveis). Alega que pelo exame dos bens adquiridos pelo recorrente, não se trata de acessão física porque não foram ou não serão incorporados em caráter permanente ao solo, mas bens que podem ser facilmente removidos sem que haja modificação ou dano, preservando a sua utilidade original.

Cita e transcreve os artigos 82 e 84 do Código Civil para sustentar que eles se aplicam perfeitamente ao caso em análise, visto que, se houver transferência do maquinário que possui, os bens que protegem poderão ser removidos e transferidos sem que haja alteração na sua substância.

Diz que foram atendidos os ditames legais do artigo 331, § 6º, da Lei nº 6.284/97 (RICMS/97), cujo teor transcreveu. Aduz que, da leitura desse dispositivo regulamentar, *"deflui-se que é perfeitamente legítimo que o contribuinte se credite em razão do pagamento do imposto incidente na aquisição de partes e peças voltadas para o incremento dos bens utilizados em suas atividades operacionais"*. Afirma que o princípio da não-cumulatividade tem por fito 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. Socorre-se dos ensinamentos de Hugo de Brito Machado para embasar o seu ponto de vista.

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

Com outro argumento, assevera que o princípio da não-cumulatividade possui eficácia plena, desautorizando as restrições ou limitações senão aquelas explicitamente prevista no próprio texto constitucional, ou seja, nem com a errônea classificação adotada pelo Fisco de bens imóveis por acessão física, o Recorrente deveria ser impedido de se creditar. Colaciona lições dos professores José Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo tanto sobre a possibilidade de creditamento quanto a redação do artigo 20, §1º da Lei Complementar 87/96 relativa a mercadorias que não dão direito ao crédito.

Em outro tópico, alega que a multa aplicada é atentatória ao princípio do não-confisco. (CF. Art. 150, IV). Faz um breve relato sobre tal princípio, apontando doutrina, jurisprudência e textos legais que afirma que a multa punitiva não pode acarretar na injusta apropriação do patrimônio do particular. Aduz que a multa de 60% prevista no art. 42, VII. 'a' da Lei 7.014/96 não resiste ao exame de constitucionalidade e que com o estorno do crédito indevidamente utilizado, não seria ela mais necessária. Propala que tal exigência de 60% é uma ferramenta de arrecadação tributária indireta, consubstanciando em dupla incidência do tributo. Após lições de Mizabel Abreu Machado Drezo e Sacha Calmon Navarro sobre a multa, alega que o dispositivo legal fere o princípio da razoabilidade e do não-confisco, devendo ela ser afastada.

Por fim, pede a improcedência da infração e, alternativamente, a redução da multa.

Após, os autos foram encaminhados à PGE/PROFIS para exame. Ao exarar o Parecer de fls. 188 a 190, a ilustre representante da PGE/PROFIS, a procuradora Maria José Ramos Coelho, faz uma breve síntese do Auto de Infração e da irresignação tracejada no Recurso.

Considera que não há argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido. Diz que a imputação fiscal está absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual, atendendo a todos os requisitos descritos no art. 39 do RPAF. Fala que este CONSEF não tem competência para declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade, consoante os termos do art. 167, I do mesmo Regulamento. Quanto às multas, entende que elas estão contempladas na Lei nº 7.014/96, sendo prudente ressaltar que o princípio constitucional do não confisco abrange somente os tributos e não as multas, dado o caráter educativo e sancionador das mesmas.

No mérito, alega que o art. 97, IV, 'c' combinado com o seu §2º *"reconhece o direito ao crédito fiscal referente as aquisições destinadas ao ativo permanente, porém, não admite esse crédito quando a mercadoria se referir a atividade alheia ao estabelecimento"*. Fala que se não se relacionarem as atividades do estabelecimento, as aquisições serão classificadas como imóveis por acessão física.

Adiante, ressalta que o órgão competente para exarar Decisão em pedido de dispensa de multa por infração de obrigação principal é a Câmara Superior desse CONSEF, conforme o artigo 159 do RPAF, devendo o recorrente, se quiser, encaminhar o pedido para apreciação do pleito ao órgão competente.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

O presente Recurso tem por objeto a modificação da Decisão da 1ª JJF que julgou procedente o Auto de Infração lançado pela utilização indevida de crédito fiscal referente a entradas de bens adquiridos para a montagem de planta industrial da empresa, consubstanciando bens por acessão física.

Entendo que reparo algum merece a Decisão recorrida.

Inicialmente, aponto que não houve nenhuma súplica em relação a questões preliminares de nulidades, prejudiciais ao julgamento de mérito. Mesmo assim, compulsando os autos, entendo que o presente Auto de Infração foi elaborado conforme as regras pertinentes, não sendo acometido de nenhum vício que o inquene de nulidade, consoante os arts. 18 e 39 do RPAF/BA.

Quanto ao mérito, aponto que a legislação tributária do Estado da Bahia é muito clara em vedar a possibilidade da tomada de crédito em relação às entradas de mercadorias que são alheias à atividade do estabelecimento (art. 29, §2º da Lei nº 7.014/96). Da mesma forma, o RICMS/BA, explicando os mandamentos da Lei estadual do ICMS, aponta de maneira lapidar que os imóveis por acessão física não conferem direito ao crédito (Art. 97, §2º, III).

Assim, cabe analisar somente se os bens adquiridos podem ou não ser classificados como bens imóveis por acessão física.

Segundo o professor Pablo Stolze, a acessão física: *“significa incorporação, união física com aumento de volume da coisa principal. Nesse caso os bens móveis incorporados intencionalmente ao solo adquirem a sua natureza imobiliária. Por exemplo: o forro de gesso utilizado na construção da casa”*.

Para os professores Cristiano Chaves e Nelson Rosendal, com bases nos artigos 79 e 80 do Código Civil, os bens imóveis *“por acessão artificial, física ou industrial, inclui-se tudo aquilo que o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada e o edifício construído, não podendo ser retirado sem causar-lhe destruição, modificação, dano ou fratura. São, basicamente, as construções e plantações. Não se enquadram aqui, todavia, as construções provisórias ou temporárias, destinadas à sua breve remoção como stands em feiras e exposições, circos e parques de diversão.”*

Diante desses conceitos e dos ditames do Código Civil, vejo que o material empregado na construção dos galpões (chapas de aço, estrutura metálicas e *“coberturas para prédio da secagem”*, grades e etc) que servem para resguardar as máquinas beneficiadoras da celulose são bens imóveis por acessão física, pois são construções de caráter permanente, não são edificações temporárias.

Por tudo que consta nos autos, entendo que a infração 1 é totalmente procedente.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a precisa Decisão *“a quo”*.

## VOTO DIVERGENTE

Em que pese o brilhante voto do i. Conselheiro Relator Rodrigo Pimentel, me permito divergir parcialmente do mesmo no mérito da infração 1, que trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Segundo a autuação 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.

Entendo que todas as mercadorias adquiridas para fins de *acessão física* daquela unidade fabril da empresa não são passíveis de creditamento de ICMS, a exemplo de produtos cimentícios e agregados para produção de argamassas e concretos in loco, fios e barras de aço CA destinados a armaduras de peças de concreto ou afins, consoante preceitua o RICMS/BA, “*explicando os mandamentos da Lei estadual do ICMS, aponta de maneira lapidar que os imóveis por acessão física não conferem direito ao crédito (Art. 97, §2º, III)*”, como bem assinalou o i. Conselheiro Relator, no seu voto.

Todavia, é mister se distinguir tais materiais daqueles usados **para equipamentos e instalações pré-fabricadas indispensáveis** para o funcionamento do maquinário do sistema de secagem de **celulose**, produto este que se constitui atividade-fim do recorrente.

Neste caso, trata-se de materiais para compor o *ativo imobilizado* da empresa, conceito divergente da mera *acessão física*. **O uso destes materiais não tem caráter físico permanente e dispensável ao processo produtivo**, ou seja, alguns materiais glosados pela autuação são, de fato, **imprescindíveis ao processo produtivo e passíveis de remoção incólume para outra unidade fabril**, de modo a acompanhar o maquinário para o qual se destinaram as suas aquisições, inclusive em harmonia com o que preceitua o próprio Código Civil Brasileiro. (grifos meus)

Nesta esteira, enquadram-se todas as aquisições de materiais metálicos de aço e outras ligas empregados nas coberturas e estruturas pré-fabricadas de apoio e proteção, a exemplo de chapas, perfis, telhas, acessórios, gradis, bem como postes pré-fabricados de concreto e aço, destinados, exclusivamente, para alimentação/distribuição de energia para a máquina de secagem de celulose.

Assim sendo, entendo indevida a imputação fiscal relativa à glosa dos créditos fiscais e suas cominações legais das mercadorias acima aludidas. Por conseguinte, com base nos documentos acostados e na legislação aplicável, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269274.0901/10-0**, lavrado contra **VERACEL CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$233.201,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, José Antonio Marques Ribeiro, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiro: Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de agosto de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO DIVERGENTE

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