

**A. I. Nº** - 279697.0016/19-0  
**AUTUADO** - KNAUF DO BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - LAUDELINO BISPO COSTA FILHO, LIANE RAMOS SAMPAIO e PATRÍCIA  
- TEIXEIRA FRAGA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 14/12/2020

#### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0156-01/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Os materiais que foram objeto da autuação não ensejam o direito ao crédito fiscal, pois não participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final e não são indispensáveis à sua composição. Caracterizam-se, portanto, como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, sendo vedada a utilização de crédito fiscal de ICMS. O crédito fiscal de ICMS decorrente de aquisições de materiais de uso e consumo somente poderá ser utilizado a partir de 1º de janeiro de 2033. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Infrações caracterizadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 19/12/2019, e lançado ICMS no valor histórico de R\$723.438,09, mais multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações à legislação do supracitado imposto:

Infração 01 – 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no mês de junho de 2016.

Consta ainda na imputação: *“Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de bens de uso e consumo”*

Infração 02 – 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2015 a 2017.

Consta ainda na imputação: *“Foi apropriado indevidamente no Livro CIAP crédito relativo à aquisição de itens que não são do ativo imobilizado”*

Enquadramento Legal: art. 29, parágrafo 1º, inciso II e art. 53, inciso III, da Lei nº 7.014/96. Multa prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 26/12/19 e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 17/02/20, peça processual que se encontra anexada às fls. 361 a 369-verso.

Em sua peça defensiva, a Impugnante inicia fazendo comentários sobre a tempestividade da impugnação.

Em seguida relata que a empresa tem como objeto social a fabricação de artefatos e produtos de concreto, cimento, fibrocimento, gesso e outros materiais semelhantes, bem como o comércio atacadista de materiais de construção.

Diz que para a natural consecução do seu objeto social, torna-se necessário que a Impugnante utilize bens, incorporados ao seu ativo imobilizado, e que utilizados em seu processo de produção, o que inclui equipamentos e toda a estrutura que compõe fisicamente esses mesmos

itens. Aduz que estão abrangidos por esse conjunto de ativos (imobilizado), adquiridos e registrados no CIAP durante esse período, itens, como: a) empilhadeiras; b) equipamento dedicados à linha de produção; c) as estruturas metálicas e as tubulações e dutos que são partes desses mesmos equipamentos; e d) painéis metálicos e telas soldadas utilizadas para a realização do processo.

Afirma que o uso desses equipamentos é imprescindível para a fabricação de artefatos e produtos de concreto; cimento; fibrocimento; gesso; e outros materiais semelhantes, que é atividade desenvolvida pela Impugnante.

Pontua que no curso normal das suas atividades, são efetuadas aquisições dos itens (imobilizado) anteriormente mencionados, sendo necessária a realização de investimentos voltados a compor as suas instalações e a formação desses equipamentos que são incorporados ao seu imobilizado e utilizados em seu processo produtivo, os quais são submetidos ao devido registro no livro CIAP.

Ressalta que amparados na legislação estadual (artigos 2º, 28 e 29 da nº 7.014/1996), os bens classificados como ativo imobilizado (registrados no Livro CIAP), ensejam a apropriação de créditos de ICMS, em respeito ao Princípio da Não-Cumulatividade, com a devida observância da limitação temporal prevista no artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96.

Reclama da ação fiscal, assinalando que os autuantes não trazem aos autos qualquer relato ou justificativa que possa indicar os motivos que levaram à glosa do referido crédito, e que os mesmos apresentaram apenas um quadro demonstrativo com a indicação dos créditos glosados por período e valor, sem especificar a origem do crédito glosado, e sem fazer a mínima correlação das notas fiscais e itens que foram adquiridos ao longo do período atingido pela glosa.

Suscita, dessa forma, a nulidade do lançamento, alegando que a fiscalização não indica quais são os reais motivos que geraram a glosa do creditamento. Entende haver vício material e cerceamento do direito de defesa.

Cita o art. 142 do CTN, e o art. 18, incisos II e IV, “a”, do Decreto nº 7.629/99, afirmando que deve ser considerado nulo o lançamento tributário quando houver insegurança na determinação da infração, ou os atos forem praticados com preterição do direito de defesa.

Destaca que o lançamento fiscal deixou de identificar quais seriam os motivos que levaram a fiscalização a desclassificar a natureza dos itens adquiridos. Ratifica que o crédito glosado foi indicado de forma global por período, sem a respectiva demonstração de que os valores indicados pela fiscalização como apropriação indevida de ICMS são realmente relativos a aquisição de mercadorias que não podem ser classificadas como bens de uso e consumo ou ativo imobilizado.

Diz que a fiscalização não responde porque as mercadorias não podem ser classificadas como bens de uso e consumo e como ativo imobilizado, e que não pode caber ao contribuinte a tarefa de preencher as lacunas existentes no Auto de Infração.

Volta a mencionar a arguição de nulidade também por cerceamento do direito de defesa, expondo ser consequência direta da nulidade decorrente da falta de clareza e segurança da identificação da infração.

Transcreve algumas ementas de julgamentos do CONSEF, aduzindo que este Órgão já se manifestou a respeito do assunto.

Novamente abordando o mérito da autuação, o impugnante faz exposição a respeito do princípio da não cumulatividade do ICMS, citando o art. 155, §2º, da C.F., elencando as hipóteses limitadoras do direito ao uso do crédito, com o intuito de demonstrar que o procedimento da fiscalização não reflete o tratamento constitucional, na medida em que glosa o crédito relativo à aquisição de bens para uso e consumo e ao ativo imobilizado do estabelecimento da Impugnante.

Traz a colação os artigos 28 e 29, da Lei nº 7.014/96, visando amparar o direito do sujeito passivo de lançar o crédito do ICMS, em sua escrita fiscal, inerente à entrada de bens que irão ser

alocados em seu ativo imobilizado.

Reconhece que se proíbe o creditamento do ICMS quando se refira a mercadorias ou serviços alheios à atividade do contribuinte, mas destaca que este comando, refere-se à atividade afastada totalmente, direta ou indiretamente, da consecução dos negócios jurídicos que dão nascimento à obrigação tributária no âmbito do ICMS.

Menciona que o artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96, assegura ao sujeito passivo (contribuinte) 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.

Sobre o conceito de atividade alheia, entende que os bens de ativo permanente que tenham vinculação material com as operações ensejadoras de tributação de ICMS, seja esta vinculação direta ou indireta, acarretarão créditos deste imposto.

Afirma que a empresa não tem outra atividade que não seja tributada pelo ICMS, ou seja, não presta serviços e nem realiza outras operações que estejam fora do campo de incidência do imposto, ou seja, somente existe um único e exclusivo objetivo que é a fabricação de produtos de construção.

Explica que para a consecução das suas atividades sujeitas à incidência do ICMS, a Impugnante adquire materiais destinados às construções necessárias para a fixação de máquinas empregadas em sua atividade, bem como materiais de manutenção destes maquinários.

Da mesma forma, entende que ao adquirir maquinário especializado, peças de reposição, central telefônica, computador ou qualquer outro bem para uso no estabelecimento, integrando-o ao seu ativo imobilizado, obviamente que esse bem também estará intrinsecamente ligado à consecução da sua atividade fim, mesmo que indiretamente, pois estará sendo utilizado pelo estabelecimento que realiza operações sujeitas ao ICMS, sendo estritamente necessários ao seu funcionamento.

Discorda da alegação do Fisco de que esses bens não se vinculam à atividade-fim do estabelecimento.

Apresenta à fl. 368 (frente e verso) um breve resumo da atividade exercida pela impugnante em seu processo de industrialização, visando demonstrar que a mesma é complexa, envolvendo a utilização de inúmeros materiais pesados e aplicados em obra, como torno, guincho, conexões tubulares, etc.

Assevera que todos esses materiais foram glosados pela fiscalização e sem qualquer justificativa para descaracterizar a legitimidade dos créditos. Argumenta que a fiscalização não pode analisar a natureza desses materiais adquiridos pela Impugnante de forma isolada, mas cotejando com o seu processo produtivo, de forma a encontrar a correta classificação contábil e fiscal do bem adquirido.

Por outro lado, afirma que a fiscalização se limitou, tão somente, a fazer menção dos seguintes itens: Estruturas Metálicas, Empilhadeira, Painéis metálicos, Dutos em aço, Tela Soldada, Tubulação e Equipamentos da linha de produção.

Alega que todos esses materiais estão vinculados a atividade fim da Impugnante, já que são utilizados em seus estabelecimentos materiais para fixação e utilização de máquinas e equipamentos, descarte de resíduos, transporte de mercadorias dentro do pátio fabril. Dessa forma, entende que na forma da legislação, podem ser classificados como bens passíveis de serem incorporados ao ativo imobilizado, e, assim, registrados no Livro CIAP, gerando direito ao crédito do ICMS.

Ao final, requer o seguinte:

*1 — Reconhecer a nulidade do Auto de Infração nº 279697.0016/19-0, em razão da violação ao art. 142 do CTN e o art. 18, inciso IV, alínea do Decreto Estadual nº 7.629/99, cancelando o lançamento fiscal, sem possibilidade de retificação, por se tratar de erro material e nítido cerceamento do direito de defesa;*

*2 — Quanto ao mérito, sejam cancelados os débitos de ICMS, juros e multa, em razão do direito ao aproveitamento de crédito da Impugnante e da impossibilidade de cobrança dos débitos exigidos através do Auto de Infração nº 279697.0016/19-0; e*

*Protesta, ainda, pela produção de todas as provas admitidas em direito, especialmente a prova documental superveniente e a realização de diligência fiscal, caso seja necessária.*

*Por fim, pugna pelo recebimento das intimações físicas na Rua Nafta, nº 1281, Polo Petroquímico, Camaçari — BA, CEP 42.810-210.*

Os autuantes prestam informação fiscal, às fls. 380/384, inicialmente esclarecendo que o presente Auto foi lavrado após análise detalhada de cada item componente do Livro CIAP do Contribuinte nos exercícios de 2015, 2016 e 2017. Atestam que a auditoria observou um grande número de Notas Fiscais de aquisição de produtos não caracterizados como ativo imobilizado, com direito a creditamento de ICMS, tendo como base o conceito de que ativo permanente para fins de lançamento no CIAP são bens considerados tangíveis, com duração superior a um ano e que participem diretamente da atividade produtiva da empresa, gerando posteriores saídas tributadas do imposto.

Destacam que como resultado dessa profunda análise, foram construídos dois demonstrativos analíticos por exercício. O primeiro denominado ‘Demonstrativo das NF Glosadas do Livro CIAP Pela Auditoria’ e o segundo intitulado ‘Demonstrativo das Aquisições de Ativo Imobilizado Após Auditoria’.

Explicam que o primeiro demonstrativo traz o número, a data, o valor e o produto de cada Nota Fiscal glosada, e que a segunda planilha, decorrente da exclusão das NF glosadas no primeiro demonstrativo, apresenta os itens, a data, o valor, o número da Nota Fiscal e o período de 48 meses em que o crédito das efetivas aquisições de ativo imobilizado deverá ser aproveitado. Acrescentam que em anexo a esses quadros demonstrativos, foram incluídas cópias das Notas Fiscais glosadas, nas quais podem ser visualizadas claramente os itens adquiridos.

Quanto à alegação do Impugnante de que não há explicação do motivo que levou à glosa dos referidos créditos, pontuam que a infração aqui tratada está relacionada a utilização indevida de crédito do ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Acrescentam que, além disso, o próprio título do Demonstrativo apresentado é bastante claro “Demonstrativo das NF Glosadas do Livro CIAP pela Auditoria”.

Enfatizam que o Decreto 13.780/12 estabelece em seu artigo 229: “O livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), Modelo C, destina-se ao controle da apropriação dos créditos de ICMS sobre as entradas de bens destinados ao ativo permanente.”

Ressaltam que para identificar os motivos da glosa do creditamento, basta uma rápida observação nos itens alocados no Livro CIAP do contribuinte, no qual registra itens como café, luvas, parafusos, lâmpadas, etc como ativo imobilizado. Afirmam, portanto, que sendo itens de uso e consumo, não são passíveis de creditamento, corroborando assim a presente autuação.

Concluem a informação transcrevendo os artigos 29, § 1º, I e II; e 53, III, da Lei nº 7.014/96, além do art. 20, §1º e art. 33, I e III, da Lei Complementar 87/96, visando demonstrar que o direito ao crédito nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento somente acontecerá a partir de 1º de janeiro de 2033.

Ao final, solicitam a Procedência Total do Auto de Infração.

## **VOTO**

Preliminarmente, o autuado suscitou a nulidade da autuação, alegando que a fiscalização não indicou quais são os reais motivos que geraram a glosa do creditamento. Entende haver insegurança na determinação da infração, além de cerceamento do seu direito de defesa.

Argumentou que a auditoria fiscal apenas apresentou um quadro demonstrativo, com a indicação dos créditos glosados por período e valor, sem especificar a origem do crédito glosado ou fazer a

mínima correlação das notas fiscais e os itens que foram adquiridos ao longo do período atingido pela glosa.

Entretanto, verifico que o autuado recebeu mídia eletrônica (recibo à fl. 358 e cópia da mídia à fl. 357), onde constam as planilhas analíticas: “Demonstrativo das NF Glosadas do Livro CIAP Pela Auditoria” e “Demonstrativo das Aquisições de Ativo Imobilizado Após Auditoria”, além da sintética “Demonstrativo do Crédito Indevido do Livro CIAP”.

O primeiro demonstrativo traz o número, a data, o valor e o produto de cada Nota Fiscal glosada; a segunda planilha, decorrente da exclusão das NFs glosadas no primeiro demonstrativo, apresenta os itens, a data, o valor, o número da Nota Fiscal e o período de 48 meses em que o crédito das efetivas aquisições de ativo imobilizado deverá ser aproveitado; e a terceira planilha apresenta a diferença entre o que foi lançado no CIAP pelo contribuinte, e o que efetivamente o mesmo tem direito de uso, após as exclusões mencionadas.

Nos autos (fls. 21 a 121, 128 a 247 e 254 a 341), encontram-se todas as cópias das Notas Fiscais glosadas, nas quais podem ser visualizadas claramente os itens adquiridos.

Dessa forma, depois de examinar as peças que constituem o presente Auto de Infração, cabe consignar que o PAF está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF-BA/99, não tendo sido constatada a violação ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e a legislação pertinente à irregularidade apurada.

Portanto, o lançamento de ofício foi constituído em consonância com os elementos indicados, e na forma preconizada na legislação de regência, ou seja, no art. 142 do CTN, e no art. 39, do RPAF-BA/99, a descrição dos fatos, considerados como infrações das obrigações, foram apresentados de forma clara, precisa e sucinta, encontrando-se apta a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

Trata-se de lançamento fiscal de crédito tributário, para exigir o ICMS relativo ao cometimento de duas infrações, já descritas nos autos.

O autuado contestou a exigência, por entender que a apropriação do crédito do imposto destacado pelo fornecedor no documento fiscal deve acontecer quando houver estrita ligação com as operações praticadas pelo contribuinte adquirente sujeitas ao ICMS. Considera que os itens glosados pela auditoria estão vinculados à atividade fim da Impugnante, o que corrobora a ausência de justificativa para a referida glosa.

Entretanto, o entendimento prevalecente neste CONSEF, aponta no sentido de que os produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado, isto é, ainda que utilizados no processo industrial não sejam a ele diretamente vinculados, enquadram-se como materiais de uso e consumo.

No que diz respeito à infração 01, que se refere apenas a nota fiscal nº 10597, verifica-se que as mercadorias cujos créditos estão sendo glosados são “Rele Eletrônico” e Rele Impulso”. Não havendo dúvida que se tratam de material de uso e consumo.

No que tange à infração 02, foi constatada a apropriação indevida no Livro CIAP, de crédito relativo à aquisição de itens como tubo flange, cantoneira, silicone, conjunto de luva, café, parafusos, lâmpadas, etc, ou seja, mercadorias que se tratam também efetivamente de material de uso e consumo.

Conforme dispõe os artigos 29, §1º, II; da Lei nº 7.014/96; c/c o art. 33, I, da Lei Complementar 87/96, o crédito fiscal de ICMS decorrente de aquisições de materiais de uso e consumo somente poderá ser utilizado a partir de 1º de janeiro de 2033

Portanto, concluo que realmente os materiais que foram objeto da autuação não ensejam o direito ao crédito fiscal, pois não participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final, e não são indispensáveis à sua composição. Devem ser efetivamente considerados como materiais de uso e consumo do estabelecimento, cuja utilização dos créditos fiscais decorrentes das suas aquisições, é indevida.

Ratificando que este é o entendimento reiterado do CONSEF, para ilustrar, peço vênha para transcrever parte do voto prolatada no Acórdão CS N° 0196-21/02:

*O sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS é restrito, não comportando abranger insumos empregados em processos que não estejam diretamente vinculados à produção. Predomina no ICMS, enquanto vedado, por lei, o crédito relacionado às operações de aquisição de bens para uso e consumo, a sistemática do crédito físico, admitindo-se apenas, para fins de compensação, o imposto que incidiu na aquisição de insumos aplicados diretamente no processo produtivo que resulte em saídas de. Produtos tributados. Assim, se o insumo não for aplicado ou utilizado de forma direta na produção, de maneira que o seu consumo/utilização não guarde relação direta com os produtos finais fabricados, nem como elemento integrante (massa molecular) do produto final, nem como elemento consumido proporcionalmente à quantidade processada (produto intermediário), é vedado ao contribuinte apropriar-se dos créditos fiscais. Constitui exceção a essa regra o ICMS que incidiu na aquisição de bens do ativo imobilizado, configurando um típico crédito financeiro, entre outros previstos em lei. No entanto, os produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, posto que a finalidade dos mesmos ou é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, a preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. O consumo daqueles produtos não tem relação direta com a produção. Participam de forma indireta. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam, por exemplo, do processo de manutenção dos equipamentos, impõe-se enquadrá-los na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2003, por força de disposição da Lei Complementar n° 99/99. Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das Decisões de suas Câmaras, consignadas nos Acórdãos n°s 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00 e 2667/00. Ao examinar a questão objeto da presente lide, os órgãos de Julgamento de segunda instância e a Câmara Superior, vêm decidindo, ainda que de forma não unânime, que é vedado o direito de crédito fiscal as aquisições de produtos destinados a tratamento de água com o objetivo de evitar a obsolescência precoce dos equipamentos industriais bem como o tratamento de resíduos e efluentes derivados do processo fabril.*

É firme, portanto, o entendimento administrativo da glosa de crédito fiscal nestas circunstâncias, como a feita na presente ação fiscal.

Do 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 n° **279697.0016/19-0**, lavrado contra **KNAUF DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$723.438,09**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a” da Lei n° 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2020

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR