

PROCESSO - A. I. Nº 279757.0071/14-1
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - TECNOGRÉS REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO -Acórdão 4ª JJF nº 0088-04/15
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 18/08/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0227-12/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Restou provado nos autos que os produtos considerados pela fiscalização como de uso e consumo, pela natureza da atividade da empresa, são consideradas insumos (produto intermediário), pois indispensável à consecução do seu produto final. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam os autos de Recurso de Ofício interposto por força do julgado de origem supra epigrafado que manteve o Auto de Infração lavrado em 29/09/2014 para exigir ICMS no valor de R\$219.920,98, com multa de 60% pela falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas ao consumo do estabelecimento. Consta do lançamento, ainda, o seguinte descriptivo fático: *aquisições de cilindros retocolor, cilindro de silicone, tela serigráfica e esferas para moinho, conforme demonstrativo ANEXO A, parte integrante do Auto de Infração*".

O autuado defendeu-se às fls.31/46, tendo vindo ao PAF a informação de fl. 79/80 e, adiante, foi proferido o julgamento da lide nos termos do voto condutor, *verbis*:

"Preliminarmente o autuado requer a nulidade do lançamento fiscal por entender que os autuantes ao lavrarem o Auto de Infração sem considerar e detalhar o processo produtivo da empresa determinou a não existência de elementos suficientes para se caracterizar com segurança a infração, pois confundiram produtos intermediários com material de uso e consumo.

Aqui existe equívoco do n. patrono da empresa ao fazer tal petitório. Se as mercadorias ora em discussão não podem ser consideradas como material de uso e consumo, entendo que tal situação não inquia o Auto de Infração à nulidade e sim à improcedência.

No mais, o lançamento fiscal encontra-se revestido das formalidades legais, estando perfeitamente determinados o autuado, a natureza da infração apurada com a respectiva multa, baseados em dispositivo legal e o montante do débito tributário. Portanto, em obediência ao quanto disposto no art. 39, do RPAF/BA, não se pode vislumbrar as determinações contidas no art. 18, do nominado regulamento do processo administrativo fiscal.

Indefiro o pedido de diligência fiscal por entender que os elementos contidos nos autos são suficientes para o meu convencimento a respeito do desfecho da lide, acorde art. 147, I, "a", do RPAF/BA.

Passo ao mérito da infração impugnada.

A acusação do presente lançamento fiscal trata da falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da federação e destinadas ao consumo do estabelecimento.

Conforme descrito na infração, as aquisições foram de cilindros retocolor, cilindro de silicone, matriz serigráfica, tela serigráfica e esferas para moinho.

Toda a discussão da presente lide se prende ao fato dos autuantes entenderem que os produtos acima nominados se constituem partes e peças de equipamentos da empresa e esta, por sua vez, os entende como insumos (produtos intermediários).

Esta é uma espinhosa discussão, tendo em vista a fragilidade que separa a natureza de um produto considerado intermediário com aquele considerado, pela legislação, como de uso e consumo diante do processo produtivo de um estabelecimento industrial. Discussões inúmeras existiram, e existem, a seu respeito. E tais discussões não ficam somente adstritas aos foros administrativos. Existem divergências, igualmente, no âmbito jurisprudencial.

No entanto, restrinjo-me a este foro administrativo e a legislação tributária deste Estado.

O art. 93, I, do RICMS/97 assim determinava:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização; (grifo não original)

*Saliento que o RICMS/97, ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, no art. 93, inciso V, “b”, definia o que era considerado, na legislação deste Estado, material de uso e consumo: mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, **por não serem consumidas nem integrarem o produto final** ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96). Por seu turno, no § 1º, I, do citado artigo determinava que: Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que: I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) **sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior**; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.*

Diante destas determinações, o que se depreende é que o sistema de crédito do ICMS não alberga diversos materiais, entre eles os de reposição de peças e partes de equipamentos e ferramentas. E tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do RICMS/97 (Dec. nº 6.284/97). No mais, este Conselho de Fazenda assim tem se posicionado.

Entretanto, para se chegar a tal entendimento é necessário indagar quais as características das mercadorias autuadas, pois entendo que o produto para caracterizar-se como intermediário, ou não, terá que ser analisado dentro de um determinado processo de produção, o que ora faço. Neste momento, observo que a atividade do impugnante é a fabricação de pisos e revestimentos cerâmicos, que como ele informa (sem qualquer contra ponto dos autuantes) onde são reproduzidas texturas “que vão da similaridade de pedras rústicas ao toque sedoso da superfície dum tecido” (Parecer Técnico – fl. 74)

ESFERAS PARA MOINHO - conforme consta do Lauto apensado aos autos ás fls. 74/75, as chamadas esferas de moinho são utilizadas no processo de moagem dos esmaltes que são aplicados nas cerâmicas e revestimentos. O processo, ainda por este laudo, é o seguinte: os esmaltes são vidros compostos de fritas cerâmicas e outros componentes tais como: argila, caulim, corantes, que são colocados nos moinhos para que sejam “reduzido em finas partículas em meio aquoso”. E esta redução se dar dentro destes moinhos através da carga moedora, precisamente, das esferas para moinho. Ou seja, existe uma desagregação dos componentes do esmalte objetivando que ele seja reduzido a líquido (foto fl. 75) para estar em condições de ser aplicado na peça cerâmica.

E para completar, em consulta ao site www.myrtus.usp.br, no “Cadernos de Terminologia, nº 04, de 2011 – Glossário de Revestimento Cerâmico (pg. 34) constam as seguintes descrições sobre o processo de moagem e a utilização dos moinhos de bolas (caso presente).

MOAGEM s.f. Etapa da fabricação da peça cerâmica na qual matérias-primas são trituradas por meio de ação mecânica (moinho de martelo, moinho de bolas, etc), a fim de que apresentem boa homogeneidade e redução do tamanho de suas partículas.

MOINHO DE BOLAS s.m. Moinho que consiste em um cilindro de aço revestido internamente por placas cerâmicas de porcelana, esteatita ou alumina de alta densidade, e corpos moedores em formato de esferas de mesma natureza, como ágata, porcelana ou alumina de alta densidade. O moinho é apoiado por dois mancais e seu movimento de rotação é gerado por um motor elétrico e um conjunto de correias. Utilizado na etapa de moagem de matérias-primas e fritas, na qual o moinho é carregado com a carga de esferas, a matéria-prima, o defloculante e a água em quantidades pré-determinadas. A ação de moagem ocorre devido

ao roimento das bolas umas sobre as outras e sobre o revestimento interno, causando atrito ou abrasão do material interposto, e ao impacto das bolas umas sobre as outras e contra o revestimento interno, causando a compressão ou choque do material.

Diante do exposto, essas esferas de moinho têm a mesma natureza das bolas de moinho utilizadas nas empresas mineradoras.

E neste momento, importa destacar o seguinte enxerto de voto prolatado pela 1ª CJF (Acórdão nº 0136-11/07) que embora esteja voltado para as empresas de mineração, aponta de forma bastante elucidativa a questão a respeito de produtos intermediários e de material de uso e consumo:

“...tanto materiais de consumo quanto produtos intermediários, são ‘consumidos’ pelo estabelecimento (...), porém o que importa para a sua caracterização legal é onde o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário, caso contrário, deve ser definido como material de consumo”.

Neste contexto e restando provado nos autos que as “esferas de moinho” são utilizadas diretamente na atividade de fabricação das cerâmicas e havendo seu desgaste resultante desta atividade direta, somente posso concluir que é produto indispensável à atividade do impugnante, caracterizando-se como produto intermediário.

CILINDROS RETOCOLOR, CILINDRO DE SILICONE, MATRIZ SERIGRÁFICA E TELA SERIGRÁFICA

Sucintamente, e conforme informa o site www.wikipedia.org, serigrafia, também conhecida como silkscreen ou impressão a tela, é um processo de impressão no qual a tinta é vazada (por um rodo ou puxador) através de uma tela preparada. A tela (Matriz serigráfica) “é esticada em um quadro (madeira, alumínio ou aço). A “gravação” da tela se dá pelo processo de fotosensibilidade, onde a matriz preparada com uma emulsão fotosensível é colocada sobre um fotolito, sendo este conjunto matriz+fotolito colocados por sua vez sobre uma mesa de luz. Os pontos escuros do fotolito correspondem aos locais que ficarão vazados na tela, permitindo a passagem da tinta pela trama do tecido, e os pontos claros (onde a luz passará pelo fotolito atingindo a emulsão) são impermeabilizados pelo endurecimento da emulsão fotosensível que foi exposta à luz. É utilizada na impressão em variados tipos de materiais (papel, plástico, borracha, madeira, vidro, tecido, etc.), superfícies (cilíndrica, esférica, irregular, clara, escura, opaca, brilhante, etc.), espessuras ou tamanhos, com diversos tipos de tintas ou cores. Pode ser feita de forma mecânica (por pessoas) ou automática (por máquinas)”.

E no fabrico de cerâmicas e revestimentos pode-se afirmar que é uma técnica utilizada na decoração da placa cerâmica, que consiste na transferência de tinta através da tela serigráfica, formando imagens na superfície da peça.

Para consecução deste objetivo existem dois tipos de técnicas e máquinas como a seguir informado junto ao site www.myrtus.usp.br, no “Cadernos de Terminologia, nº 04, de 2011 – Glossário de Revestimento Cerâmico (pg. 40, 35/36 e 49/50):

SERIGRAFIA PLANA s.f. Serigrafia utilizada na decoração da placa cerâmica, na qual é empregada a máquina serigráfica plana. Consiste na transferência de tinta, através de uma tela serigráfica em formato plano junto a uma espátula, à superfície da peça, compondo um efeito decorativo. **MÁQUINA SERIGRÁFICA PLANA** s.f. Equipamento utilizado na serigrafia, constituído por uma tela plana e uma espátula que se movimenta sobre a própria tela mediante força mecânica, a fim de transferir, através dos orifícios da tela, efeitos decorativos que se deseja imprimir à superfície da placa cerâmica.

SERIGRAFIA ROTATIVA s.f. Serigrafia utilizada na decoração da placa cerâmica, na qual é empregada a máquina serigráfica rotativa. Consiste na transferência de tinta através de uma tela serigráfica em formato cilíndrico que, ao girar, compõe um efeito decorativo na superfície da peça. **MÁQUINA SERIGRÁFICA ROTATIVA** s.f. Equipamento utilizado na serigrafia, constituído por uma estrutura de sustentação, espátula e uma tela cilíndrica giratória, a fim de transferir, através dos orifícios da tela, imagens que se deseja imprimir à superfície da placa cerâmica.

E, por fim:

TELA SERIGRÁFICA s.f. Equipamento utilizado na decoração da placa cerâmica por serigrafia. Tem como finalidade transferir tinta ou esmalte pelos orifícios da tela (que são coincidentes com o formato do desenho) até a superfície cerâmica, formando uma estampa. A tela trabalha juntamente com uma espátula e com uma emulsão 50 fotossensível. Seu material pode ser de nylon, poliéster ou metal, e o seu formato plano ou curvo, dependendo da técnica serigráfica utilizada. São utilizadas também várias telas sobrepostas, com tintas diversas, a fim de se obter efeitos decorativos mais complexos. Quanto menores forem os orifícios, maior será o grau de definição da decoração.

Para definir a situação ora em questão, apresenta a empresa, através do laudo à fl. 76 as seguintes informações com fotos:

CILINDROS – “os cilindros ou rolos serigráficos contém gravação dos desenhos. Essas gravações são responsáveis em transferir por meio de contato (impressão) o esmalte colorido para a superfície da peça.”

MATRIZ SERIGRÁFICA - “contém gravações dos desenhos. Essas gravações são responsáveis em transferir por meio de contato (impressão) o esmalte brilhante ou acetinado para recobrir a decoração feita pelo cilindro ou rolo serigráfico conferindo proteção extra à superfície decorada da peça”.

Diante de tudo acima já exposto, os cilindros retocolor, cilindro de silicone, matriz serigráfica e tela serigráfica se caracterizam perfeitamente como produtos intermediários na atividade do impugnante, não havendo que se cogitar em se exigir a diferença de alíquota conforme lançamento fiscal.

Diante da Decisão ora tomada, não existe qualquer motivação para se adentrar em discussão sobre as questões suscitadas pelo impugnante a respeito da multa aplicada na presente exigência fiscal.

Por tudo exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Ao final, a 4^a JJF, em obediência à imposição do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, recorreu de ofício para uma das Câmaras de Fazenda Estadual deste Conselho de Fazenda.

VOTO

O reexame da matéria que sobe ao crivo desta segunda instância julgadora cinge-se, essencialmente, ao processo produtivo do autuado, já que o Fisco considerou os insumos (cilindros retocolor, cilindro de silicone, tela serigráfica e esferas para moinho) como sendo materiais de uso e consumo e, por isso, que sobre eles incidiam o ICMS a título de diferença de alíquota.

A Decisão recorrida encontra-se bem fundamentada, tendo ali sido acolhida, com acerto, a tese defensiva, no sentido de que os insumos foram utilizados a teor do art. 93, I, “b” e § 1º, I, II do RICMS/97, tendo vindo aos autos, como elemento a integrar o conjunto da prova do sujeito passivo, memorial descritivo que logrou evidenciar o processo produtivo industrial de pisos e azulejos, e que os produtos não foram destinados ao uso e consumo.

Do cotejo dos autos pode-se se inferir, com clareza que, como bem exposto pelo autuado em sua impugnação :

- i. Um dos objetivos da indústria do revestimento cerâmico é a reprodução de texturas que vão “*da similaridade de pedras rústicas ao toque sedoso da superfície de um tecido*”, valendo-se dos esmaltes que tem características que permitem brilho, opacidade e/ ou transparência. No entanto, e basicamente, que esses esmaltes são vidros composto de fritas cerâmicas e outros componentes tais como: argilas, caulins, corantes, etc.;
- ii. Para aplicação sobre a placa cerâmica para a fabricação do produto final, faz-se preciso reduzir os componentes a finas partículas em meio aquoso, utilizando-se dos moinhos com esferas de alta alumina, as chamadas bolas de moinho, semelhantes às utilizadas pela indústria cimenteira e de mineração, e que, portanto, 100% dos esmaltes utiliza-se o processo de moagem para redução dos componentes em partículas.

Ainda sobre o processo fabril, restou demonstrado que para realizar desenhos e cores, os cilindros ou rolos serigráficos são utilizados, sem os quais não se permite a gravação dos desenhos, e que assim se transfere por impressão, o esmalte colorido para a superfície da peça, se fabricando a cerâmica conforme o desenho aplicado, o *design* do piso ou revestimento, mas, sem a utilização dos cilindros e rolos serigráficos não é possível, até porque as matrizes serigráficas contém gravações dos desenhos do revestimento ou piso, e permite a impressão do esmalte brilhante ou acetinado para recobrir a decoração feita pelo cilindro ou rolo serigráfico, conferindo proteção extra à superfície decorada da peça fabricada.

Como visto, para fabricação de pisos e revestimentos cerâmicos com texturas, para que se assemelhe às *pedras rústicas ou ao toque sedoso da superfície de um tecido*, como consta do referido Parecer técnico de fl. 74.

Houve, também, a bem do aclaramento da verdade material, consulta no site www.myrtus.usp.br, mais especificamente, no “*Cadernos de Terminologia, nº 04, de 2011 – Glossário de Revestimento Cerâmico*”, no qual as descrições sobre o processo de moagem, como consta bem fundamentado na Decisão recorrida, cujo arrazoado conduziu os julgadores de origem a concluirão, que as esferas de moinho têm a mesma natureza das bolas de moinho utilizadas nas empresas mineradoras.

Observa-se, ainda, que julgado trazido à tona (Acórdão nº 0136-11/07), é oriundo da 1ª CJF, que passo a reproduzir a fim de distinguir, com maior propriedade, em que consiste a diferença entre produtos intermediários e os de material de uso e consumo, a saber:

“...tanto materiais de consumo quanto produtos intermediários, são ‘consumidos’ pelo estabelecimento (...), porém o que importa para a sua caracterização legal é onde o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário, caso contrário, deve ser definido como material de consumo”.

Assim, restou demonstrado como e para que são utilizadas as esferas de moinho dentro do fabrico de cerâmicas, tendo sido a conclusão como sendo indispensável à atividade do recorrido que deles se vale como produto intermediário.

Idem quanto à tela serigráfica que forma imagens na superfície da peça dentro do fabrico de cerâmicas e revestimentos, seguindo a técnica decoração da placa cerâmica com a transferência de tinta, sobre o que também consulta no referido site www.myrtus.usp.br, no “*Cadernos de Terminologia, nº 04, de 2011 – Glossário de Revestimento Cerâmico*”, mais especificamente sobre os tipos de técnicas e máquinas, a evidenciar a finalidade da serigrafia plana e a serigrafia rotativa, como também a tela serigráfica, os cilindros (cilindros retocolor, cilindro de silicone) que consistem em produtos intermediários dentro do processo fabril.

Logo, dúvida não remanesce de que se tratam de insumos necessários, imprescindíveis à fabricação do produto final, sem os que não podem ser produzidos. É dizer neste contexto tecnológico industrial, que no curso do PAF, veio a lume provendo subsídios para um julgamento seguro e justo, isto é, que tais mercadorias, apesar de terem sido consideradas pelo Fisco como de uso e consumo, em verdade, são insumos indispensáveis para produção de pisos e revestimentos, o que, por conseguinte, torna inexigível a diferença da alíquota pretendida pelo Fisco ao lavrar o lançamento tributário, e foi por esta razão, dentro da legalidade, que a JJF deliberou pela improcedência, o que anuo, “*in totum*”.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 279757.0071/14-1, lavrado contra TECNOGRÉS REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de julho de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - RELATORA

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS