

A. I. Nº - 279757.0071/14-1  
AUTUADO - TECNOGRÉS REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA.  
AUTUANTE - ISRAEL CAETANO e AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 29.05.2015

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACORDÃO JJF Nº0088-04/15

**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. Afastada a alegação de nulidade. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/09/2014, exige ICMS no valor histórico total 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.

Refere-se, conforme descrito na infração: *“às aquisições de cilindros retocolor, cilindro de silicone, tela serigráfica e esferas para moinho, conforme demonstrativo ANEXO A, parte integrante do Auto de Infração”*.

A empresa, por patrono legalmente constituído (fls.31/46), requer, em preliminar, a nulidade da ação fiscal com base no que dispõe o art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA. No caso, 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. E neste caminho, transcreve a Ementa do Acórdão nº CJF Nº 0686-11/03 para corroborar seu entendimento.

No mérito, afirma que os autuantes cometeram um grave equívoco quando entenderam que os insumos utilizados no processo produtivo da empresa (cilindros retocolor, cilindro de silicone, tela serigráfica e esferas para moinho) se tratavam de materiais de uso e consumo e, portanto, passível de recolhimento do ICMS a título de diferença de alíquota. Porém tais insumos foram utilizados em completa obediência ao comando legal estatuído no art. 93, I, “b” e § 1º, I, II do RICMS/97, os quais transcreve. E, para comprovar o alegado, acosta, aos autos, memorial descritivo dos produtos considerados de forma equivocada pela fiscalização como mercadorias adquiridas e destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

Passa a expor o processo produtivo da indústria de pisos e azulejos.

Diz que um dos objetivos da indústria do revestimento cerâmico é reproduzir texturas que vão *“da similaridade de pedras rústicas ao toque sedoso da superfície de um tecido”*. E para alcançar tal objetivo utilizam-se esmaltes contendo certas características tais como: brilho, opacidade e ou transparência.

No entanto, e basicamente, os esmaltes são vidros composto de fritas cerâmicas e outros componentes tais como: argilas, caulins, corantes, etc.. Para que sejam aplicados sobre a placa cerâmica (conseqüentemente se chegando ao produto final) é preciso reduzir os componentes a finas partículas em meio aquoso, o que se faz utilizando-se moinhos com esferas de alta alumina,

as chamadas bolas de moinho, semelhantes às utilizadas pela indústria cimenteira e de mineração, que este CONSEF já pacificou entendimento de que se tratam de insumos essenciais ao processo produtivo. Ressalta de que em 100% dos esmaltes utiliza-se o processo de moagem (redução dos componentes em partículas).

Em relação aos desenhos e cores, é necessária a utilização de cilindros ou rolos serigráficos, contendo gravação dos desenhos, gravações estas responsáveis em transferir, por meio de contato (impressão), o esmalte colorido para a superfície da peça. O tipo de cerâmica, o desenho aplicado, o *design* do piso ou revestimento só poderá ser feito com a utilização dos cilindros e rolos serigráficos.

Quanto às matrizes serigráficas, elas contém gravações dos desenhos do revestimento ou piso, sendo 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.

Em assim sendo e conforme se observa no memorial descritivo, é imprescindível a utilização dos itens ora questionados na produção dos pisos e revestimentos na indústria cerâmica, pois sem eles o seu produto final não poderá ser produzido.

Após tais argumentos, passa a contestar a multa aplicada (ar. 42, II, “f”, da lei nº 7.014/96), a entendendo genérica. Afirma que a noção de infração tributária passa pela de obrigação tributária e que a elas devem ser aplicados, sempre que possível, os princípios de Direito Penal.

Apresenta arrazoado sobre o tema ora discutido, trazendo entendimentos externados por Fábio Fanucchi, Roberto Calvo, RUI BARBOSA NOGUEIRA e Aliomar Baleeiro, decisões do STF e analisa as determinações do art. 112, do CTN (interpretação benigna da lei), para fincar que *“podemos perceber que todos preveem situações em que é absurda a autuação por parte da administração pública, deste modo, legítimo será sua aplicação, proveniente do direito tributário ao ramo do direito administrativo”*.

Continua afirmando que o princípio da tipicidade cerrada do Direito Penal veda a utilização de multa analógica ou genérica, pois a *“lei penal deve ser precisa, uma vez que um fato só será considerado criminoso se houver perfeita correspondência entre ele e a norma que o descreve”*.

E o da reserva legal, de igual modo, impõe que a descrição da conduta criminosa seja detalhada e específica, não se coadunando com tipos genéricos, demasiadamente abrangentes.

Diante deste quadro e por analogia, requer que este CONSEF desclassifique a multa aplicada pela fiscalização em razão da sua natureza ser genérica.

Impugna a multa aplicada por considerá-la confiscatória, com base nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, como também, do princípio do não confisco.

No caminhar de sua argumentação discorre sobre os princípios legais em geral (normas), bem como daqueles nominados para afirmar que:

1. *“manifesto que as infrações perpetradas relativamente à exigência do ICMS com aplicação de multa nos percentual de 70%, fere de morte o conceito de proporcional ou razoável, uma vez que impõe ao contribuinte sanção pecuniária relativa a uma sistemática de tributação que não acarreta qualquer prejuízo ao Erário Estadual. É desarrazoada, desproporcional, foge a qualquer raciocínio lógico tal procedimento. A adequação dos meios para atingir os fins deve ser perseguido pelo Administrador Público no gerenciamento da arrecadação, sob pena de se praticar a injustiça fiscal obrigando o contribuinte a socorrer-se no Judiciário para fazer valer os seus direitos”*.
2. *“Inobstante a absoluta improcedência do Auto de Infração imposto à Impugnante, vale a advertência de que está sendo aplicada multa em percentual nitidamente confiscatório, em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte; configurando-se, com esta atuação, típica violação*

*aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal. Assim, é absolutamente explícito e inequívoco o exagero na multa aplicada. Nela foram utilizados índices absurdamente elevados e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente em nosso país. ... Tais multas são tão elevadas que assumem o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normal multas que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito. .... Portanto, é facultado ao julgador, diante do fato concreto, o poder de reduzir a multa excessiva aplicada pelo Fisco”.*

Por fim requer:

1. Que se reconheça a falta de segurança para se determinar a infração nos termos do art. 18 do RPAF/BA.
2. Que as mercadorias consideradas como de uso e consumo do estabelecimento são na verdade insumos utilizados na produção de pisos e revestimentos.
3. Revisão por fiscal estranho para apurar a real utilização dos insumos objeto da autuação.
4. Cancelamento da multa pelo seu caráter genérico.
5. Redução ou cancelamento da multa confiscatória.
6. Apresentação de todos os meios de prova inclusive testemunhal, em Direito admitidas, além de juntada de documentos *a posteriori*.

Os autuantes prestam informação às fls. 79/80 dos autos nos seguintes termos:

1. Não terem dúvidas de que os produtos se tratam de partes e peças dos equipamentos da planta industrial do estabelecimento autuado.
2. A empresa produz pisos e revestimentos cerâmicos. Para isto, utiliza uma gama de equipamentos cuja utilização desgasta suas partes e peças.
3. Que é sobre tais partes e peças que se está a exigir o ICMS.

Assim, os argumentos de defesa não encontram amparo na legislação tributária, em especial da Lei nº 7014/96 e são inócuas, pois resta provado nos autos de que as mercadorias se tratam de peças de reposição, conforme demonstrativo de fls. 07/12 dos autos.

Mantém a ação fiscal..

## VOTO

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 petição. Se as mercadorias ora em discussão não podem ser consideradas como material de uso e consumo, entendo que tal situação não inquina 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 subseqüentes 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: 1 - 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 Laudo apensado aos autos às 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](http://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 rolamento 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](http://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 *fotosensibilização*, 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 a 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](http://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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279757.0071/14-1, lavrado contra **TECNOGRÉS REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA.**

Esta Junta de Julgamento recorre de Ofício desta decisão, para uma das Câmaras deste Conselho, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto n.º 7.629/99, alterado pelo Decreto n.º 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/2011.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2015

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR