

**PROCESSO** - A. I. Nº 080556.0002/15-9  
**RECORRENTE** - TINTAS HIDRACOR S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0215-04/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 08/08/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0153-11/18

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE SAÍDAS DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. TINTA EM PÓ E HPLUS. PRODUTOS CONSTANTES NO CONVÊNIO ICMS 74/97. A lei atribui ao fabricante de tintas, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Homologada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário, relativo à infração 2, previsto no art. 169, I, “b” Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 4ª JJF, através do Acórdão nº 0215-04/16, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado imputando ao recorrente o cometimento das seguintes infrações:

1. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$44.810,63, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos exercícios de 2011 a 2014, por ter a empresa descumprido as determinações da cláusula primeira, § 1º, incisos II e III, do Convênio ICMS 110/07.
2. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$1.699.860,78, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos exercícios de 2011 a 2014, por ter a empresa descumprido as determinações do Convênio ICMS 74/94.

A Decisão recorrida foi pela Procedência do Auto de Infração, tendo, inicialmente, rejeitado as preliminares de nulidades arguidas e também indeferido o pedido de diligência/perícia. No mérito, tecido as seguintes considerações:

Quanto à infração 1, a qual diz respeito a falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos termos do Convênio ICMS 110/07, inerente ao produto “aguaraz”, o valor exigido foi reconhecido como devido e recolhido pelo contribuinte através de DAE, conforme documentos às fls. 272 e 273 dos autos, sendo considerada subsistente pela JJF.

No tocante à infração 2, relativa à falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas

para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos termos do Convênio ICMS 74/94, a Decisão decorreu em razão de:

[...]

A “tinta pó Hidracor” possui na sua composição dois elementos químicos básicos (óxido de cálcio e óxido de magnésio conforme site da empresa em consulta feita pela autuante (fl. 307) e por esta relatora ou hidróxido de cálcio e hidróxido de magnésio, pela cópia da página do site apresentada pelo impugnante - fl. 141), pigmentos orgânicos e inorgânicos além de aditivos naturais. Estas são as matérias primas, ou insumos, que a compõe.

Com tal composição e pelo conceito de produto industrializado, ela não pode ser considerada, apenas, como “Cal Apagada/Cal Hidratada” (composto químico), na posição NCM 2522.30.00, mas sim, uma mistura de elementos (compostos químicos, pigmentos e aditivos) que são transformados para a produção de outro produto. Em assim sendo, mesmo que na sua composição, o óxido de cálcio ou o hidróxido de cálcio tenha peso maior do que as outras matérias primas é ela outro produto com natureza (inclusive química) diversa, mesmo que possua a mesma finalidade, ou seja, para pintura na construção civil.

O fato dela não poder ser comparada a uma “tinta comum” (dos tempos modernos) por não ter como matéria prima a resina não a descaracteriza como produto “tinta”, apenas de que não é a base deste insumo.

Por todas estas razões é que, inclusive, no site da Hidracor ([www.hidracor.com.br](http://www.hidracor.com.br)), a “tinta em pó Hidracor” é assim apresentada: “A **Tinta em Pó Hidracor é uma tinta a base de cal**, com excelente cobertura e rendimento. Seu moderno processo de fabricação e rígido controle de qualidade conferem ao produto uma alta durabilidade, fácil homogeneização e secagem rápida. Tem poder fungicida e bactericida. Produto classificado conforme norma **NBR-11702 da ABNT** tipo 4.8.6”. (grifo não original).

E dentro deste conceito é que a ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas) assim a classifica, conforme informado pelo próprio fabricante ora autuado. Segue a seguir:

[...]

Diante de todo o ora exposto, não se pode acolher o argumento de defesa de que o produto “Tinta em pó Hidracor” não é uma tinta e sim, e apenas, a “cal hidratada”. E, mesmo que toda esta análise ora feita não pudesse se sustentar, e somente para efeito de discussão, analisando a NCM que diz o deficiente ser a correta para o referido produto nela não se pode a classificar, conforme comentários adiante feitos.

Analizando, neste momento, os documentos trazidos pelo impugnante para caracterizar o produto ora em questão como “cal hidratada”, entendo que eles não possuem o condão de desconstituir tudo ora exposto, como segue.

[...]

Em resumo, toda a documentação trazida pelo impugnante tem por objetivo restringir o conceito de “tinta” (quer líquida ou em pó) àquelas cuja resina advém da indústria química e petroquímica.

Em assim sendo, embora valiosas as informações trazidas, elas não dão sustentação à presente lide, por não abranger todos os componentes que podem integrar a fabricação de uma “tinta”, entre elas à base de cal.

E apreciando o argumento do impugnante de que a “Tinta em pó Hidracor” somente pode ter a classificação fiscal (NCM) 2522.30.00.

A Tabela TIPI (Tabela do Imposto de Produtos Industriais) verifica-se:

#### Capítulo 25

##### **Sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento**

25.22 - Cal viva, cal apagada e cal hidráulica, com exclusão do óxido e do hidróxido de cálcio da posição 28.25.

2522.10.00 - Cal viva

2522.20.00 - Cal apagada

2522.30.00 - Cal hidráulica

**Notas. 1.- Salvo disposições em contrário e sob reserva da Nota 4 abaixo, apenas se incluem nas posições do presente Capítulo os produtos em estado bruto ou os produtos lavados (mesmo por meio de substâncias químicas que eliminem as impurezas sem modificarem a estrutura do produto), quebrados (partidos), triturados, pulverizados, submetidos a levigação, crivados, peneirados, enriquecidos por flotação, separação magnética ou outros processos mecânicos ou físicos (exceto a cristalização). Não estão, porém, incluídos os produtos usulados, calcinados, resultantes de uma mistura ou que tenham recebido tratamento mais adiantado do que os indicados em cada uma das posições. Os produtos do presente Capítulo podem estar adicionados de uma substância antipoeira, desde que essa adição não torne o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral.**

Diante da norma ora exposta a “cal hidratada/apagada”, conforme acertamente pontuado pela autuante, para ser enquadrada na posição entendida como a correta pelo impugnante (NCM 2522.30.00) somente assim poderia ser se estivesse em estado bruto ou lavado (mesmo por meio de substâncias químicas que eliminem as impurezas sem modificarem a estrutura do produto), o que não é o caso do produto em discussão como já exposto.

E, como já visto é ele um produto “tinta” (mistura de componentes que lhe confere características próprias), embora sem ter por base a resina e sim a “cal” e, pela sua composição básica, não possui necessidade de “solvente”, mas sim de água para sua aplicação. E, mais uma vez, não se pode esquecer que o nome do produto para efeito de classificação fiscal (NCM) revela toda a substância e finalidade do produto.

Neste caso, existe NCM específica para as tintas não havendo necessidade de se buscar outras interpretações na “Regras Geral de Interpretação – RGI da tabela TIPI. Apenas necessário se saber qual a sua subposição, item e subitem.

**Capítulo 32 Extratos tanantes e tintoriais; taninos e seus derivados; pigmentos e outras matérias corantes; tintas e vernizes; mástiques; tintas de escrever**

Como nota importante para a presente lide:

*Notas. 1.- O presente Capítulo não comprehende:*

*a) Os produtos de constituição química definida, apresentados isoladamente, exceto os que correspondam às especificações das posições 32.03 ou 32.04, os produtos inorgânicos dos tipos utilizados como luminóforos (posição 32.06), os vidros obtidos a partir do quartzo ou de outras silicas fundidos sob as formas indicadas na posição 32.07 e as tinturas e outras matérias corantes apresentadas em formas próprias ou em embalagens para venda a retalho, da posição 32.12;*

Qual seja, e mais uma vez, a “Tinta em pó Hidracor” não se adequa a tal regra, estando, portanto na classificação de tintas e vernizes, porém não nas posições 32.08 e 32.09 que tratam das tintas e vernizes à base de polímeros sintéticos ou naturais, mas sim na posição 32.10.

3210.00 Outras tintas e vernizes; pigmentos de água preparados, dos tipos utilizados para acabamento de couros.

**3210.00.10 Tintas**

3210.00.20 Vernizes

3210.00.30 Pigmentos a água preparados, dos tipos utilizados para acabamento de couros

Ressalta-se neste momento, apesar do grande esforço feito pelo impugnante, que o legislador, por dever de ofício, inclusive, não poderia deixar ao largo todos os tipos de tintas existentes no mercado. E por isto as segregava daquelas das posições 32.08 e 32.09.

Em assim sendo, o produto “Tinta em Pó Hidracor”, ao contrário do que alega o autuando, tem por NCM a posição 3210.00.10.

Quanto ao produto “HPLUS”, o impugnante o apresenta como “revestimento mineral”, composto basicamente por cal (teor de 92,7%), devendo ser classificado como “cal hidráulica”, no NCM 2522.30.00, ou no NCM 2522.20.00 “Cal hidráulica”, uma vez que se constitui, principalmente, de hidróxidos de cálcio e magnésio, além dos óxidos não hidratados.

Toda a explanação feita para a “Tinta em pó Hidracor” se adequam ao presente produto e com um agravante. Ao analisar a composição da HPLUS do site do próprio autuado ela é uma “Tinta acrílica à base de polímero modificado, conferindo acabamento fosco aveludado, bom nivelamento, resistência e baixo odor. **Produto classificado conforme norma NBR 11.702 da ABNT tipo 4.5.3. Produto conforme NBR 15079”.**

**Indicação:** Indicada para pintura de superfícies de alvenaria em ambientes internos, proporcionando um acabamento fosco.

**Composição:** Polímero modificado, pigmentos orgânicos e inorgânicos, cargas inertes, coalescentes, microbicidas não metálicos e água.

**Diluição:** Diluir até 10% com água limpa.

**Aplicação:** Rolo, pincel, trincha ou pistola.

E acrescento: é uma tinta de consistência líquida.

Ressalta-se, neste momento, que a planilha, Tabela 1 - Características químicas e físicas de cales (fl.149) que trata das características de cales, não possuem vinculação com o produto industrializado, conforme norma tributária a ser obedecida, em questão.

*Ou seja, é produto completamente diferente do que explanou o impugnante, que não trouxe aos autos qualquer prova do que expôs.*

[...]

*Em assim sendo sua NCM deve ser a 32.08. Esta situação somente poderá ser mudada se o impugnante trouxer aos autos prova de que a Hplus autuada não é a mesma que a empresa oferece aos seus clientes através do seu site, pois existem completa incompatibilidade entre as duas informações.*

*Firmado que os produtos impugnados, pela legislação tributária vigente são “tintas”, abordo o Convênio ICMS 74/94.*

[...]

*E pertinente pontuar, que uma mercadoria para ser enquadrada no regime da substituição/antecipação tributária deve existir a coincidência entre suas características e os atributos descritos na norma legal, bem como, apresentar denominação e classificação fiscal (código NCM) coincidentes, igualmente, na norma. Sendo assim, o que se deve levar em consideração para saber se o produto está ou não sujeito ao referido regime é a sua descrição na norma cumulativamente com a sua classificação fiscal (NCM). No presente caso, todos estes elementos encontram-se presentes.*

*Por tudo aqui exposto, e como não houve qualquer impugnação a respeito dos cálculos apresentados pela fiscalização, somente posso manter em sua totalidade a infração 02.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, o mantendo em sua integralidade. Deve o órgão competente desta Secretaria de Fazenda homologar os valores efetivamente recolhidos.*

Não se conformando com a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, o autuado apresentou, tempestivamente (conforme despacho de fl. 630), Recurso Voluntário (fls. 427/462), onde, inicialmente, requer a distribuição por dependência em virtude da conexão/continência da presente autuação com o Processo nº 206912.0039/11-5, de modo que ocorra o julgamento em conjunto, pois nele está em discussão justamente a verdade imprescindível para os presentes autos, a saber: a “Tinta pó” nada mais é do que um nome comercial do produto “Cal Hidratada”, de modo que não se submete ao ICMS-ST. Em consequência, tratam-se de processos conexos e/ou contínuos, tratando da mesma matéria, devendo assim, haver a distribuição por dependência, aguardando-se o deslinde deste último, pois o presente auto de infração é àquele decorrente, seguindo a sua sorte no mérito, de modo a evitar decisões contraditórias.

Em seguida, o recorrente requer a nulidade do Auto de Infração pela ausência de dispositivo legal estadual infringido, o que enseja violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório e ao art. 18, inciso II e IV, “a”, do Decreto nº. 7.629/99, tendo em vista que a Fiscalização consignou no Auto de Infração, que foram infringidas as cláusulas primeira, terceira, quarta e quinta do Convênio ICMS 74/94, do que sustenta que, por si só, vicia o Auto de Infração, submetendo-o à nulidade absoluta, por se tratar os convênios apenas de normas complementares que prescindem de ratificação por parte do Poder Executivo de cada Unidade da Federação.

Portanto, sustenta o recorrente que por ser considerada norma puramente complementar, o convênio não é lei, suas regras não têm força para vincular o comportamento tributário dos contribuintes, enquanto não regulamentados por específica lei estadual, sendo necessário um ato normativo, lei em sentido estrito, para introduzir as regras conveniadas na legislação tributária estadual.

Desta forma, segundo o recorrente, ao não ter se reportado a dispositivos efetivamente infringidos da legislação estadual, o Auto de Infração incorreu em nulidade insanável, em clara preterição aos direitos fundamentais do contraditório e da ampla defesa.

Ainda o recorrente arguiu a nulidade do Auto de Infração por ausência de elemento formal essencial, ou seja, ausência de indicação da correta classificação das mercadorias, ensejando preterição do direito de ampla defesa e contraditório, por violação ao art. 18, IV, “a”, e art. 39, III, do Decreto nº. 7.629/99, tendo em vista que, no tocante às operações de venda dos produtos “Tinta Pó Hidracor” e “HPLUS”, não procedeu com o mencionado recolhimento, uma vez que tratam-se de Cal Hidratada/Hidráulica, cujo código NCM é 2522.30.00, não consta no Anexo do Convênio já citado, uma vez que, nos termos do item I da Tabela anexa ao Convênio nº. 74/94, estão

submetidas à sistemática da substituição tributária “Tintas, vernizes e outros”, classificada na NCM de nº 3208, 3209 e 3210.

O recorrente afirma que, no momento de constituir o crédito tributário, a autuação concentrou-se somente em afirmar que o Convênio ICMS 74/94 foi descumprido e nem deu-se ao trabalho dar a “TINTA PÓ HIDRACOR” e o “HPLUS” a classificação fiscal (NCM) supostamente correta a justificar a imposição do recolhimento de ICMS por substituição, limitando-se somente a afirmar que tal produto era tinta.

No mérito, o recorrente tece considerações sobre a composição química da “tinta pó hidracor” e sua correta classificação fiscal: NCM Nº 2522.30.00, uma vez que tal produto constitui-se basicamente de Cal Apagada (Hidróxido de Cálcio e Magnésio) com ínfimas frações de pigmento colorantes, não se configurando como tinta como afirmam o autuante, bem como a Decisão da JJF, sob a justificativa de que seria composta mediante a realização de uma mistura.

Salienta que tal raciocínio não possui sustentação lógico-jurídica lícita, haja vista que a composição química (essa é a questão fundamental) do produto “Tinta Pó Hidracor” consiste em: Cal Apagada (Hidróxido de Cálcio e Magnésio) adicionada de mínimas frações de pigmentos orgânicos e inorgânicos, conforme se observa pela informação da página do produto disponibilizada no site eletrônico da empresa ([www.hidracor.com.br](http://www.hidracor.com.br)), a qual reproduz.

Observa que, ao invés de ocorrer uma mistura com os pigmentos, apenas adiciona-se à cal extratos de plantas ou minerais a fim de dar-lhe a tonalidade desejada. Contudo, sua composição química e destinação permanecem inalteradas: Cal Hidratada, com NCM 25.22.

Destaca que a Tabela de Nomenclatura Comum do MERCOSUL – CNM, em sua Nota 1 do Capítulo 25, afirma que somente serão incluídos na posição de tal capítulo, os produtos em estado bruto, lavados, triturados, pulverizados, submetidos a levigação, crivados, peneirados, enriquecidos por flotação, separação magnética ou outros processos mecânicos ou físicos, excluídos os resultantes de mistura.

Sustenta o recorrente que, nesse sentido, no momento em que o produto “Tinta Pó” é fabricado, pode-se afirmar que há um mero processo mecânico de adição de mínima quantidade de pigmentos à Cal, razão pela qual tal produto deve ser classificado no NCM 25.22, não tributado pelo ICMS-ST.

Assevera que a “Tinta Pó Hidracor” possui finalidade e composição completamente distinta de uma tinta, que tem a função de proteger, embelezar e proporcionar um acabamento fino às superfícies, agindo contra a ação do sol, chuva, e outros agentes químicos e que, em verdade, a denominação “Tinta Pó” empregada para cal hidratada para caiação, vem do uso popular, da tradição popular e comercial, e não obedece a qualquer classificação científica que pudesse alterar o NCM de 2522.30.00 para quaisquer das subposições 3208, 3209 e 3210.

Ressalta que, somente por razões comerciais e de tradição, isto é, no fito de arraigar o conceito na mente do consumidor, é que denominou a cal hidratada como “tinta pó”, denominação essa que não se refere a sua real composição química e finalidade, visto que trata-se de Cal Hidratada, cujo entendimento, seguiu o Parecer Técnico realizado pelo Sr. João Batista Braga de Oliveira, colacionado na impugnação, químico inscrito no Conselho Regional de Química da 4ª Região sob o nº 004250584, que de maneira incisiva assevera:

*“(...) Expresso isso, declaro para todos os fins que a “tinta pó” Hidracor é cal hidratada, que tem uma composição bem definida quimicamente, não sendo possível qualificá-la como tinta a partir dos pressupostos teóricos consagrados pela comunidade científica e produtiva, ainda que a mesma seja utilizada, dentre outras finalidades, na construção civil como revestimento”.*

Além disso, aduz que outra excelente definição acerca da cal pode ser encontrada na página eletrônica do Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo (IPT) (<http://www.ipt.br/atividades/servicos / chat/?ARQ=148>), anexada à impugnação.

Assim, o recorrente sustenta que o produto objeto da fiscalização na verdade se trata de *cal apagada*, usualmente conhecida como *cal hidratada*, não sujeita à incidência de substituição tributária prevista no Convênio ICMS 74/94.

Repisa a impossibilidade de enquadramento da “Tinta Pó Hidracor” como tinta, uma vez que as tintas são compostas basicamente por resinas, pigmentos, solventes (diluentes) e aditivos, componentes estes que não se igualam plenamente com a composição química de Cal Hidratada (Tinta em Pó). Dessa forma, tem-se que a principal característica que define Tinta do ponto de vista científico é a presença de polímero, Resina, responsável pela aglutinação dos pigmentos utilizados para dar a tonalidade desejada ao produto.

Assim, neste teor, a Resina confere aderência e influência fortemente propriedades da tinta, como o brilho, durabilidade exterior, lavabilidade, flexibilidade, viscosidade e tenacidade. No entanto, estas características da Tinta de nenhuma forma se assemelham com as características da Cal Hidratada (“Tinta em Pó”), pelo contrário possui fraca fixação, aderência e proteção e de fácil degradação superficial. Portanto, não cumprem a mesma finalidade.

Portanto, segundo o recorrente, não resta dúvida que a ausência de solvente, resina e aditivos (principais componentes de tinta comum) distingue a tinta em pó das “Tintas” e “Outras tintas” descritas na posição da NCM 3208, 3209 e 3210, que inclusive possui características distintas de tinta líquida convencional.

Aduz que, da mesma maneira que os azulejos, papeis de parede, fórmicas se enquadram em produtos que podem ser utilizados como revestimento, mas não pode ser caracterizado por tinta, a Cal Hidratada (“Tinta em Pó”) também não o pode, uma vez que sua rota de produção é distinta, de baixo valor agregado, além de lhe faltar componentes definidores básicos: a resina, solvente e aditivos.

Assim, sustenta o recorrente que, incluir a Tinta Pó no Convênio ICMS 74/94 trata-se claramente de uma imposição e coerção de interpretação da autuação, pois não existe nenhuma menção no Convênio ICMS 74/94 de que esta seja a correta inclusão.

Ainda tece considerações sobre a impossibilidade de outra classificação fiscal para a “Tinta Pó” senão Cal Hidratada, uma vez que na TIPI, em sua seção VI – *Dos Produtos Das Indústrias Químicas Ou Das Indústrias Conexas*, descreve no topo do grupo 3208 os seguintes produtos: *tintas e vernizes, à base de polímeros sintéticos ou de polímeros naturais modificados, dispersos ou dissolvidos em meio não aquoso; soluções definidas na Nota 4 do presente Capítulo.*

Diz que, se analisarmos o citado grupo, de logo se percebe que a “Tinta Pó Hidracor” não poderia ser tecnicamente classificada em nenhum dos desdobramentos do mesmo, uma vez que sua composição química, conforme anteriormente mencionado, não comporta qualquer polímero (resina), seja ele sintético ou natural modificados.

Aduz que, pela mesma razão não se pode classificá-la nos grupos 3209 – Tintas e Vernizes, à Base de Polímeros Sintéticos ou de Polímeros Naturais Modificados, Dispersos ou Dissolvidos em Meio Aquoso, e no grupo 3210 – Outras Tintas e Vernizes; Pigmentos a Água Preparados, dos Tipos Utilizados para Acabamento de Couros.

Diante desses argumentos, defende que outra classificação a “Tinta Pó Hidracor” não pode receber senão a do grupo 2522 – Cal Viva, Cal Apagada e Cal Hidráulica, com Exclusão do Óxido e do Hidróxido de Cálcio da Posição 2825, razão pela qual deve a autuação ser declarada improcedente.

Em seguida o recorrente passa a fazer considerações sobre a composição química do “HPLUS”, cuja classificação fiscal mais precisa da mercadoria em foco deve ser posicionada no Capítulo 25, item 2522.30.00 – Cal Hidráulica, já que esta é obtida por calcinação, a baixa temperatura, de pedras de cal ordinária que contenham quantidade de argila suficiente (embora geralmente

inferior a 20%) para que o produto obtido possa fazer liga em presença de água, diferindo-se, no entanto, do cimento natural por conter ainda quantidade apreciável de cal não combinada, que pode apagar-se em presença de água. Já a Cal apagada é melhor entendida como a hidratada, que é o produto da reação da cal ordinária com água, conforme os esclarecimentos a seguir para tal classificação.

Aduz o recorrente que na NCM, a cal e suas variadas formas estão contidas em um Capítulo específico (Capítulo 25 – Sal, enxofre, terras e pedras, gesso, cal e cimento), conforme quadro classificatório contido no Capítulo 25 da TIPI: [...]

De forma que, conforme notas para o “revestimento mineral” (HPLUS), composto basicamente por cal (teor de 92,7%), há que se observar que explicativas do Capítulo 25, sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento, somado ao resultado da análise da composição físico-química realizada pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT, e segundo as normas da NBR 6473/03, a classificação que melhor define o “revestimento mineral” (HPLUS) é a 2522.30.00.

Logo, defende que, como não há categorização específica o produto ora autuado, deve ser classificado como “cal hidráulica”, no NCM 2522.30.00, ou no NCM 2522.20.00 “Cal apagada”, uma vez que se constitui, principalmente, de hidróxidos de cálcio e magnésio, além dos óxidos não hidratados, ambos ausentes do Convênio ICMS 74/94, pois, por estas regras, quando pareça que a mercadoria não possa ser classificada por aplicação das regras fixas, há que se utilizar da classificação mais próxima, tendo em vista a sua característica essencial e finalidade. Logo, especificamente os produtos derivados da cal estão localizados topograficamente no Capítulo 25 (Capítulo 25 – Sal, enxofre, terras e pedras, gesso, cal e cimento), que por isso se sobrepõe a qualquer outro genérico.

O recorrente transcreve trabalho técnico da ABRAFATI (Associação Brasileira dos Fabricantes de Tinta), no qual identifica os componentes básicos das tintas, a saber: resina, pigmento, aditivo e solvente, do que destaca o recorrente que:

1. A resina é elemento fundamental na constituição da tinta em virtude de ser ela a responsável pela denominação da tinta empregada; variando-se a resina, tem-se diferentes tipos de tinta, sendo todas elas umbilicalmente ligadas à resina que as compõem. Assim, a presença da resina é indispesável à caracterização e denominação das tintas. Salienta o recorrente que não há resina na composição da “tinta em pó”, já que essa não é tinta, mas apenas cal colorida.
2. O pigmento, que não tem o condão de alterar as propriedades essenciais da substância, tem a função apenas de lhe conferir cor, capacidade de resistência, sem, contudo, mudar a essência da substância que leva o pigmento.

Assim sendo, quanto sejam os pigmentos adicionados à cal virgem, no processo de formação da “tinta em pó”, que, conforme visto amplamente, tem o nome de “tinta” apenas por razões comerciais, não se pode falar que houve alteração na essência da cal.

3. O aditivo é um ingrediente que, adicionado às tintas, proporciona características especiais as mesmas ou melhorias nas suas propriedades. É utilizado para auxiliar nas diversas fases de fabricação e conferir características essências necessárias à aplicação. Existe uma variedade enorme de aditivos usados na indústria de tintas e vernizes, a saber: secantes, anti-sedimentares, niveladores, antipele, antiespumante, dispersantes, etc.
4. Já o solvente, trata-se de líquido volátil, geralmente de baixo ponto de ebulição, utilizado nas tintas e correlatos para dissolver a resina. São classificados em: solventes ativos ou verdadeiros, latentes e inativos. Aduz que, como não há resina na composição da “tinta em pó”, não faz também sentido falar-se em adição de solvente, pois, no mesmo sentido de que tintas contém resinas necessariamente e, assim sendo, não pode a cal pigmentada ser considerada tinta, já que não apresenta resina em sua composição.

Afirma não haver outra conclusão de que as características físico-químicas das tintas são completamente diferentes da encontrada nas chamadas “tinta em pó”, objeto da lide, pois, no caso da real tinta em pó, que nada tem a ver com a cal hidratada (“tinta em pó”) objeto desta querela, a substância é aplicada por meio de mecanismo sofisticado, que envolve a fusão (derretimento) do pó constituinte da tinta, o qual, uma vez liquefeito, acaba por cobrir a superfície pintada.

Já a cal hidratada (apenas comercialmente “tinta em pó”), por sua vez, é aplicada por meio de procedimento extremamente mais simplificado, a saber após a mistura com água, não envolvendo nenhum tipo de relação com os mecanismos acima descritos para a aplicação da real tinta em pó.

Portanto, sustenta o recorrente que, sendo os componentes mais importantes da tinta, as resinas, uma vez ausentes, descharacterizam o produto como tinta, visto que não há que se falar em tinta sem resina.

Segundo o recorrente, sendo a “tinta em pó” e o “HPLUS” cal hidráulica, não estão sujeitos à incidência tributária prevista no Convênio ICMS 74/94, pelo que não incorreu em nenhuma irregularidade.

Por fim, o sujeito passivo requer perícia técnica especializada, a ser realizada conjuntamente com o Auto de Infração nº 206912.0039/11-5 para fins da definição técnico-científica da composição de cada um dos produtos, do que formula quesitos, cujo pedido legítimo, no exercício do direito de ampla defesa, alega que foi indeferido pela JJF, sob a justificativa de desnecessidade, mas sequer se deu ao trabalho de indicar as provas que foram essas, preferindo responder de forma singela aos quesitos, diante de um complexo tema de natureza técnica, do que afirma somente lhe restar a realização desta prova técnica, para que fique provado suas alegações recursais sobre “Tinta Pó Hidracor” e “HPLUS”.

Diante de tais considerações, requer que seja modificada a Decisão recorrida, a fim de:

- a) Que o presente recurso/processo seja distribuído por dependência (continência/conexão) ao processo 206912.0039/11-5, para fins de realização de prova pericial e julgamento conjunto por este Conselho;
- b) Que seja declarada a nulidade material da autuação fiscal nº 080556.0002/15-9, devido a vício formal insanável relativo à ausência da classificação fiscal supostamente correta, apta a embasá-lo, em violação aos arts. 18, IV, “a” e art. 39, III, ambos do Decreto nº 7.629/99;
- c) Que seja decretada a nulidade material da autuação fiscal nº 080556.0002/15-9, por vício insanável, haja vista a ausência de indicação dos dispositivos legais infringidos, em clara violação ao art. 18, inciso II e IV, “a”, do Decreto Estadual nº. 7.629/99, bem como art. 3º do CTN, preferindo o direito da ampla defesa e contraditório, uma vez que as cláusulas do Convênio ICMS 74/94 apontadas como infringidas não fazem parte da legislação estadual da Bahia;
- d) Que seja reconhecida a correta classificação fiscal do “HPLUS” e da “Tinta Pó Hidracor” como a de NCM nº 2522.30.00, visto que trata-se de “cal hidráulica”, não sujeita ao recolhimento de ICMS por Substituição Tributária nos moldes do Convênio ICMS 74/94;
- e) Que, por fim, caso entendam não serem suficientes os argumentos expostos, requer a realização de prova pericial técnico-especializada, conjuntamente com o PAF nº 206912.0039/11-5, a qual será capaz de comprovar a veracidade das informações neste petitório prestadas, a fim de responder os quesitos já colacionados, tudo para se ter por correta a classificação fiscal do “HPLUS” e da “Tinta Pó Hidracor” sob o NCM nº 2522.30.00, ou seja, “cal hidráulica”, não sujeita ao recolhimento de ICMS por Substituição Tributária nos moldes do Convênio ICMS 74/94, de modo que o AI nº 080556.0002/15-9 é improcedente *in totum*, para todo e qualquer fim de direito, o que se pede declaração.

- f) Tal perícia comprovará que como os adquirentes dos produtos indicados na autuação são, em sua maioria, tributados no regime normal de débito e crédito do ICMS no Estado da Bahia, mesmo que se considere que os produtos devessem ter sido tributados na forma do Convênio ICMS 74/94, ao excluir o que tenha sido recolhido sob a sistemática de crédito e débito pelos adquirentes das mercadorias, não há valor a ser pago nesta autuação pelo recorrente, quando muito somente um valor residual.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, I, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância inerente à segunda infração do lançamento de ofício, a qual foi julgada procedente pela Decisão recorrida.

Inicialmente, devo ressaltar que, embora o recorrente tenha requerido que este Processo Administrativo Fiscal fosse julgado em conjunto com o PAF nº 206912.0039/11-5, em virtude da conexão entre os mesmos, sob a justificativa de que “... nele está em discussão justamente a verdade imprescindível para os presentes autos: a “Tinta pó” nada mais é do que um nome comercial do produto “Cal Hidratada”, de modo que não se submete ao ICMS-ST.”, tal pleito não há como ser atendido, eis que o referido PAF foi julgado em 04.04.2018, através do Acórdão CJF nº 0095-12.18, como também por inexistir previsão legal para acolhimento de tal feito.

Quanto à arguição de nulidade do Auto de Infração pela ausência de dispositivo legal estadual infringido, cerceando-lhe o direito de defesa, tendo em vista que nele consigna como infringidas as cláusulas do Convênio ICMS 74/94, as quais tratam apenas de normas complementares que prescindem de ratificação por parte do Poder Executivo de cada Unidade da Federação, há de ressaltar que:

O art. 9º da LC 87/96 prevê que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais depende de acordo específico celebrado pelos Estados interessados, norma que é reproduzida nos artigos 10 e 11 da Lei nº 7.014/96, relativa ao ICMS de competência do Estado da Bahia, conforme a saber:

*Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.*

*Art. 11. Quando for celebrado entre a Bahia e outras unidades da Federação acordo para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinada mercadoria, ficará esta automaticamente enquadrada no regime, na forma prevista em regulamento.*

Logo, o Convênio obriga os contribuintes, localizados nos Estados signatários, a cumprirem suas regras, que no caso concreto foram recepcionadas pela legislação do Estado da Bahia, com inclusão dos produtos objeto da autuação (tintas) no regime de substituição tributária. Ademais, por se tratar de contribuinte inscrito no cadastro do Estado da Bahia, na condição de “Substituto Tributário”, sob nº 40.242.198, deve obediência às normas estipuladas neste Estado.

Por outro lado, o art. 129, § 4º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), assim como o art. 18, § 2º, como também o art. 19, do RPAF, estabelecem que não se decretará a nulidade sem prejuízo e que o erro na indicação de dispositivo legal não implica em nulidade, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal e seja possível determinar a natureza da infração.

Sendo assim, não há como acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração, sob esta ótica. Primeiro, por inexistir erro no enquadramento e segundo, caso houvesse erro de enquadramento, mesmo assim, não haveria de anular o lançamento de ofício, visto o pleno exercício de defesa pelo contribuinte e explícito conhecimento do que estava sendo acusado, conforme se pode comprovar das próprias razões de mérito apresentadas, o que comprova inexistir qualquer prejuízo ao contraditório e ao direito de defesa do sujeito passivo, razão de anuir em todos os termos o

quanto já consignado na Decisão recorrida no sentido de afastar a pretensa nulidade do Auto de Infração.

Ainda o recorrente arguiu a nulidade do Auto de Infração por ausência de indicação da correta classificação das mercadorias, ensejando preterição do direito de ampla defesa e contraditório. Contudo, a próprio recorrente se contradiz, quanto ao alegado cerceamento ao seu direito de defesa, quando afirma que “*Assim sendo, no tocante às operações de venda dos produtos “Tinta Pó Hidracor” e “HPLUS”, não procedeu com o mencionado recolhimento, uma vez que tratam-se de Cal Hidratada / Hidráulica, cujo código NCM é 2522.30.00, tal não consta no anexo do Convênio já citado*”.

E mais paradoxal à sua tese de cerceamento do direito de defesa é quando traz à tona que “*Nos termos do item I da Tabela Anexa ao Convênio nº. 74/94, estão submetidas à sistemática da substituição tributária “Tintas, vernizes e outros”, classificada na NCM de nº 3208, 3209 e 3210:*”, numa plena demonstração do que estava sendo acusado.

Por outro lado, em que pese a discussão se tratar de matéria inerente ao mérito da lide e não de nulidade da exação fiscal, há de se registrar que os levantamentos fiscais que fundamentam a infração demonstram, analiticamente, por documento fiscal, todos os dados da operação, inclusive o produto “TINTA PÓ ...” e o Convênio ICMS 74/94, o que já torna bastante clara a compreensão da infração e, sua consequente NCM, cujo entendimento foi plenamente absorvido pelo recorrente, conforme se comprova das razões de mérito e do próprio texto acima reproduzido, o que nos leva, mais uma vez, a não acolher tal pleito.

Inerente ao pedido de realização de prova pericial técnico-especializada, conjuntamente com o PAF nº 206912.0039/11-5, a qual seria capaz de comprovar a veracidade das informações recursais da classificação fiscal do “HPLUS” e da “Tinta Pó Hidracor” sob o NCM nº 2522.30.00 (“cal hidráulica”), não sujeita ao recolhimento de ICMS por Substituição Tributária nos moldes do Convênio ICMS 74/94, há de ressaltar que, conforme trecho do voto exarado no Acórdão CJF nº 0095-12.18, abaixo transscrito, relativo ao citado PAF nº 206912.0039/11-5, a próprio recorrente se negou a atender a diligência, razão de indeferir o pedido.

*Em relação ao pedido de realização de prova pericial por técnico-especializado para comprovar a alegação de que o produto comercializado é cal e não tinta, observo que diante da apresentação dos elementos que compõem o produto objeto da autuação foi determinado a realização de diligência fiscal para que o estabelecimento autuado fizesse consulta a COANA para atestar qual a NCM do produto, visto que a classificação da NCM na TIPI (2522.3000 ou 3208, 3209 e 3210) determinaria se o produto se classifica como cal ou tinta, e consequentemente se está enquadrado ou não no regime de substituição tributária, que foi a motivação da autuação.*

*Como o recorrente se negou a fazer consulta a COANA, entendo que deve ser negado o pedido de realização de perícia requisitada em razão do convencimento do julgador, ficando indeferido o pedido nos termos do art. 147, II, do RPAF/BA, considerando que as provas contidas nos autos e a decisão quanto ao enquadramento da mercadoria.*

Observo que a matéria de fato é determinar a real classificação dos produtos “Tinta Pó Hidracor” e “HPLUS”, se sob o NCM nº 2522.30.00 (cal) ou sob a NCM nº 3210 (Outras tintas), do que vislumbro que se trata do exercício da interpretação da norma (hipótese legal) ao caso concreto, sendo desnecessária qualquer prova contrária, salvo a certificação da Coordenação Geral do Sistema Aduaneiro da Receita Federal (COANA), sob a real classificação fiscal, conforme foi perquirida, porém negligenciada pela demandada, ora recorrente. Assim, caso posteriormente o contribuinte formule consulta à COANA e obtenha resposta favorável a suas pretensões, poderá o ingressar na PGE/PROFIS com o Pedido de Controle da Legalidade que, se acolhido, poderá conduzir à nova apreciação da Decisão do mérito.

Da análise das razões de mérito, propriamente ditas, conforme já mencionado, o deslinde da lide é a devida classificação dos produtos em questão, tendo o recorrente sustentado que, tanto a “Tinta Pó Hidracor”, quanto o produto “HPLUS”, estão classificados sob NCM N° 2522.30.00, razão

pela qual deve a autuação ser declarada improcedente, uma vez que tal produto constitui-se basicamente de Cal Apagada (Hidróxido de Cálcio e Magnésio) com ínfimas frações de pigmento colorantes, não se configurando como tinta, visto que o pigmento não tem o condão de alterar as propriedades essenciais da substância, apenas de lhe conferir cor, capacidade de resistência, sem, contudo, mudar sua essência.

Vislumbro não merecer acolhimento as razões recursais, visto que o produto outrora puro, a cal, ao ser misturado com pigmentos orgânicos e inorgânicos, transformou-se num outro produto, a tinta em pó, de composição química e destinação completamente diferente do seu antecessor.

Para melhor dirimir a questão, consta na “Nota 1” do “Capítulo 25” da Tabela TIPI que:

*Salvo disposições em contrário e sob reserva da Nota 4 abaixo, apenas se incluem nas posições do presente Capítulo os produtos em estado bruto ou os produtos lavados (mesmo por meio de substâncias químicas que eliminem as impurezas sem modificarem a estrutura do produto), quebrados (partidos), triturados, pulverizados, submetidos a levigação, crivados, peneirados, enriquecidos por flotação, separação magnética ou outros processos mecânicos ou físicos (exceto a cristalização). Não estão, porém, incluídos os produtos ustulados, calcinados, resultantes de uma mistura ou que tenham recebido tratamento mais adiantado do que os indicados em cada uma das posições. (grifo nosso)*

Logo, a “mistura” de cal e pigmento resulta nos produtos “TINTA EM PÓ” ou “HPLUS”, embora sem ter por base a resina e “solvente”. Em consequência, enquadram-se no terceiro grupo de tintas classificado na NCM 3210 (outras tintas), especificamente no NCM 32.10.00.10, aliás, como comercializado, que se submete ao regime de substituição tributária prevista no Convênio ICMS 74/94.

Registre-se que o CONSEF vem decidindo conforme tal entendimento (tratar-se de tinta), por unanimidade, a exemplo dos Acórdãos nºs: 0307-03.13, 0117-11.17 e 0095-12.18, relativos ao mesmo sujeito passivo.

Quanto ao pleito do recorrente para excluir do débito exigido os valores recolhidos pelos adquirentes das mercadorias, também não há como acolhê-lo, pois, por previsão legal, o sujeito passivo da obrigação é o próprio contribuinte, ora recorrente, sendo intransferível a responsabilidade tributária lhe atribuída em lei para os seus destinatários, os quais, a qualquer momento, dentro do prazo decadencial, caso provada a tributação indevida pelos mesmos, o que apenas trata de conjectura, poderão pedir ao Estado da Bahia a restituição dos indébitos fiscais, o que acarretariam prejuízos ao erário estadual de grande monta.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida, devendo homologar-se os valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 080556.0002/15-9, lavrado contra TINTAS HIDRACOR S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.744.671,41, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores comprovadamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de junho de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

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