

A. I. N° - 207109.0002/18-0
AUTUADO - TINTAS HIDRACOR S/A
AUTUANTE - JOÃO KOJI SUNANO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 03/04/2024

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N°. 0012-06/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTE DESTE ESTADO. a) RETENÇÃO A MENOR. Infração não impugnada. b) FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. TINTA EM PÓ. PRODUTOS CONSTANTES NO CONVÊNIO ICMS 74/94. A legislação atribui ao fabricante de tintas, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, cabendo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo, relativo às operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Restou demonstrado que as mercadorias estão listadas no Anexo do Convênio mencionado, sujeitas ao regime de substituição tributária, e a substituição tributária prevista pelo aludido Convênio se aplica às operações objeto da autuação. O autuante ajustou as infrações 02 e 03. Infração 02 parcialmente mantida. Exclusão de parcela da autuação de NCM não prevista no Convênio relativo a matéria, bem como a cobrança relativa ao produto “Supercal”, diante do fato de tal mercadoria se constituir em cal, sem qualquer outro elemento agregado, reduzindo torna a infração 03 parcialmente subsistente. Negado o pedido para realização de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de março de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 458.254,90, além de multa de 60% pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **08.18.02**. Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no estado da Bahia, no total de R\$ 182,03, nas ocorrências verificadas para os meses de fevereiro a abril, julho, agosto, outubro e novembro de 2015, maio a julho de 2016.

Infração 02. **08.18.03**. Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no estado da Bahia, no valor de R\$ 12.099,11, fatos constatados nos meses de janeiro a dezembro de 2015, abril a junho, agosto, outubro e novembro de 2016, março, abril, junho a dezembro de 2017.

Infração 03. **08.18.03**. Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no estado da Bahia, no montante de R\$ 445.973,76, frente às ocorrências verificadas em janeiro a dezembro de 2015, janeiro, março, abril, junho, julho, outubro e novembro de 2016, janeiro, março, maio, julho a novembro de 2017.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 54 a 61, onde diz ser empresa de matriz cearense que atua na fabricação de tintas, vernizes, esmaltes e cal, que contribui para o desenvolvimento regional, participando ativamente na geração de emprego e renda, sempre cumprindo com o seu papel social e recolhendo todos os tributos que lhe são devidos e questionando/esclarecendo aqueles que lhe são cobrados ao arripio da lei.

Após resumir a autuação e seus itens, firmando o reconhecimento da infração 01, que não é objeto da defesa, e será recolhida, assevera que a autuação não merece prosperar, uma vez que na infração 02, o ICMS diferencial de alíquotas nas vendas para destinatário contribuinte do ICMS é de responsabilidade deste, conforme preconiza a Constituição, de modo que não pode ser cobrado da remetente, no caso, a autuada, ao passo que na infração 03, ser impossível a cobrança de ICMS-ST sobre os produtos de NCM 3214.10.20 e 2710.12.30 pois estes não foram

elencados no Convênio 92/2015, e, portanto, não podem ser objeto de substituição tributária em operações interestaduais.

Já a NCM 2522.30.00, apesar de estar disposta no Convênio 92/20015 e ser passível de regime de substituição tributária, não possui qualquer Convênio/Protocolo que regulamente tal regime e viabilize a cobrança nas operações interestaduais. Logo, assegura não merecer subsistir a presente autuação, conforme esclarecerá adiante. No mérito, para a infração 02, garante que o diferencial de alíquota é responsabilidade do destinatário quando este for contribuinte do imposto, destacando o fato de decorrer a mesma, exclusivamente, do não pagamento do “*diferencial de alíquota nas vendas para contribuintes no Estado da Bahia*”.

Reconhece que, de fato, esse ICMS diferencial de alíquota não foi recolhido, uma vez ser a remetente das mercadorias e a responsabilidade pelo seu recolhimento era das destinatárias, de acordo com o artigo 155, § 2º, VIII da Constituição Federal, na alteração promovida pela Emenda Constitucional 87/2015, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final (contribuinte ou não do imposto) localizado em outro Estado, será adotada a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o recolhimento do imposto correspondente ao diferencial de alíquota.

O mesmo artigo determina claramente que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente ao diferencial de alíquota será atribuída ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto, na forma reproduzida, sendo exatamente esse o caso autuado, em que se pretende, ao seu entender indevidamente, cobrar do remetente o ICMS diferencial de alíquota em operações de vendas interestaduais para destinatário contribuinte do imposto (supermercados, varejistas, centros de distribuição, conforme anexo III do Auto de Infração), o que é constitucionalmente impossível.

Relembra que a Emenda Constitucional 87/2015 serviu justamente para determinar que, em qualquer operação interestadual realizada com consumidor final, contribuinte ou não do imposto, caberia ao estado de origem o imposto correspondente à alíquota interestadual e, ao de destino, o recolhimento do diferencial de alíquota, consignando a responsabilidade pelo recolhimento desse diferencial ao destinatário, quando contribuinte do imposto, e que, mesmo antes da EC 87/2015, o diferencial de alíquota também era devido ao estado do destinatário quando esse fosse contribuinte do imposto, na forma copiada, da redação anterior do mesmo artigo 155 da Carta Magna.

Desta maneira, o ICMS diferencial de alíquotas nas vendas para destinatário contribuinte do ICMS é de responsabilidade deste, conforme preconiza a Constituição, de modo que não pode ser cobrado à remetente, no caso presente, a autuada, arremata. Quanto à infração 03, aduz serem objeto da autuação NCM que não eram submetidos ao regime da substituição tributária no período autuado. Explica que o Convênio 92/2015 estabeleceu a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária e de antecipação de recolhimento de ICMS com encerramento de tributação, transcrevendo as suas cláusulas Primeira e Segunda.

Conclui, pois, ter o Convênio 92/2015 listado em seus anexos quais mercadorias estariam passíveis de serem sujeitadas ao regime de substituição tributária do ICMS, de modo que somente haverá sujeição ao Regime de Substituição Tributária nas operações interestaduais desde que exista Convênio ou Protocolo firmado pelos Estados e Distrito Federal (regulamentando a ST) e as mercadorias estejam elencadas no Convênio 92/2015 (viabilizando a ST).

Externa que somente para as mercadorias listadas no Convênio 92/2015 seria possível a Substituição Tributária, a depender ainda de Convênio ou Protocolo que regulamente tal regime, ao passo que para as mercadorias não elencadas no Convênio 92/2015, não mais seria possível a adoção de regime de Substituição Tributária, mesmo que houvessem Convênios ou Protocolos anteriores nesse sentido, uma vez que estes foram revogados tacitamente pela superveniência do Convênio uniformizador, sendo essa justamente a situação dos produtos de NCM 3214.10.20 e 2710.12.30, que por não estarem presentes no Convênio 92/2015 passaram a não mais serem passíveis de cobrança de ICMS-ST interestadual a partir de 2015, apesar de estarem abarcadas pelo Convênio 74/1994 (Tintas), motivo pelo qual jamais poderiam ter sido elencadas como objeto da infração 03 neste auto.

Já o produto de NCM 2522.30.00 apesar de estar disposto no Convênio 92/2015, o que autorizaria a sistemática de substituição tributária, não consta do Convênio 74/1994, ou em qualquer outro Convênio/Protocolo que regulamente tal sistemática de ST, o que na prática impede a cobrança de ICMS-ST sobre tais operações, frisa, e sintetiza apresentando tabela elucidativa sobre a substituição tributária de tais produtos.

Deste modo, impossível a cobrança de ICMS-ST sobre os produtos de NCM 3214.10.20 e 2710.12.30 pois estes não foram elencados no Convênio uniformizador 92/2015, e, portanto, não podem ser objeto de substituição tributária em operações interestaduais; já a NCM 2522.30.00, apesar de estar disposta no Convênio 92/20015 e ser passível de regime de substituição tributária, não possui qualquer Convênio/Protocolo que regulamente tal regime e viabilize a cobrança nas operações interestaduais, frisa.

Tem como pertinente a realização de perícia para atestar a cobrança do ICMS diferencial de alíquotas nas vendas para destinatário contribuinte do ICMS na infração 02, e excluir da infração 03 todas as operações com NCM 3214.10.20, 2710.12.30 e 2522.30.00, uma vez que estas não eram passíveis de substituição tributária no período autuado, conforme fundamentação acima, sendo tal pedido essencial para o deslinde do presente caso.

Finaliza, requerendo além da realização de perícia fiscal, esclarecendo todas as questões trazidas em tópico próprio, que seja julgado parcialmente procedente o Auto de Infração para determinar a total improcedência da infração 02, uma vez que o ICMS diferencial de alíquotas nas vendas para destinatário contribuinte do ICMS é de responsabilidade deste, conforme preconiza a Constituição Federal, de modo que não pode ser cobrado da remetente a infração 03, uma vez que estas não eram passíveis de substituição tributária no período autuado, conforme fundamentação acima, protestando pela produção de todos meios de prova em Direito admitidos. Requer, ainda, que todas as intimações, notificações e demais atos processuais sejam realizados em nome do advogado e endereço que menciona.

Informação Fiscal prestada pelo autuante às fls. 88 a 90, em 12/07/2019, indica, após resumir a autuação e a impugnação apresentada, que na infração 01 não há o que contestar, pois o contribuinte aceita pagar o débito, enquanto na infração 02, o Convênio ICMS 74/94 de tintas e vernizes, determinava no *caput* da cláusula primeira que nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas no seu anexo, ficava atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS nas subseqüentes saídas, ou na entrada para uso ou consumo do destinatário.

Nota que o Convênio acima, determinava que o contribuinte substituto que era a empresa autuada, seria o responsável tributário pela retenção e recolhimento nas operações destinadas a contribuintes localizados no Estado da Bahia quando da entrada para uso e consumo do destinatário. Já na infração 03 diz ter verificado a legislação alegada pela defesa, ou seja, o Convênio 92/2015 que trata da uniformização das mercadorias passíveis de substituição tributária, publicado em 24/08/2015, data que entrou em vigor, acatando as suas alegações com relação as NCM 3214.10.20 e 2710.12.30, sendo que encontrou somente um lançamento à fl. 24, relativo à nota fiscal 258.628 no dia 09/10/2015, no valor calculado de imposto de R\$ 2,80 a ser deduzido este valor do mês de outubro/2015.

Quanto ao produto da NCM 2522.30.00 que consta no item 10 do Anexo II ao Convênio 92/2015, reproduzido, tendo verificado que o produto acima mencionado consta na relação das mercadorias no CEST Convênio ICMS 92/2015 que entrou em vigor no dia 24/08/2015. Aponta que como a nomenclatura está a demonstrar, a cal hidratada pura a 100% não traduz uma mistura, o produto comercial só é composto de cal com os seus elementos químicos. Já a “tinta em pó” não significa a cal pura e simplesmente, compõe na verdade uma mistura de cal e pigmentos.

Invoca o próprio site eletrônico da empresa, o qual diz que o produto objeto da autuação é tinta, chamada de “tinta em pó Hidracor”, enquanto o outro produto é cal hidratada pura a 100%, denominada de “Super Cal”, não sujeita à substituição tributária interestadual, aliás, hipótese sequer aventada na autuação. O mesmo site da empresa ainda revela que a “tinta em pó” é apropriada para superfícies porosas, como reboco e concreto. Assim, se alguém quiser pintar tais superfícies, usará a “tinta em pó”; se quiser apenas caiá-las, usará a cal pura, não sendo razoável gastar dinheiro, nem tecnicamente recomendável comprar tintas caras para pintar paredes sem um acabamento mais sofisticado.

Diz também o site eletrônico que a cal pura tem apenas hidróxidos na sua composição química, logo, não possui pigmentos, ao passo que a “tinta em pó”, por sua vez, é composta de hidróxidos mais pigmentos orgânicos e inorgânicos. Conclui, então, que hidróxidos não são a mesma coisa do que pigmentos. Uns e outros possuem estrutura química inteiramente distintas, de sorte que quando misturados redundam em produto completamente diferente da cal pura, só formada de hidróxidos. A “tinta em pó”, num só fôlego, constitui uma mistura de cal e pigmentos orgânicos e inorgânicos.

Invoca, ainda, informação da própria empresa no site, para a advertência de que para a “tinta em pó” é recomendável não usar rolo “porque a tinta tende a escorrer após a diluição”, e para a cal pura só se recomenda que não a use muito concentrada. Indica que quando o legislador do acordo interestadual referiu no anexo único as NCM 3208, 3209 e 3210 incluiu todo e qualquer tipo de tinta na substituição tributária, desde as de composição mais complexas até aquelas de composição mais simples, como é o caso da “tinta em pó”, formada de cal e pigmentos, sendo que o pigmento misturado à cal pura a transforma em outro produto, com outra finalidade.

Da adição do pigmento orgânico ou inorgânico à cal surge um novo produto, uma tinta, de preço menor e de formação rudimentar, se comparada às tintas formadas à base de resinas. Entretanto, nem por isso a “tinta em pó” deixa de ser tinta. O que não pode é a cal, agora não mais pura, porque adicionada a pigmentos com propriedades de dar coloração em superfícies, continuar sendo classificada como cal hidratada 100% pura, como categorizou a autuada, até porque a “tinta em pó” não é mais cal pura, mas uma mistura desta com pigmentos, arremata.

Traz julgamento deste Conselho, através do Acórdão JJF 0307-03/13 com decisão pela procedência parcial, sendo esta matéria acima mencionada julgada procedente, o qual foi ratificado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, pelo

Acórdão CJF 0095-12/18 cujas cópias acosta. Conclui que diante das alegações do contribuinte, reconhece somente a alegação no item da infração 03 no mês de outubro de 2015, no valor original de R\$ 2,80, passando o total do mês de R\$ 419,68 para R\$ 416,88, sendo que o total desta infração perfaz um valor de R\$ 12.096,31, com um total do lançamento no valor original de R\$ 458.252,10. Portanto, entende dever o presente lançamento ser julgado parcialmente procedente.

Cientificado do teor da Informação Fiscal às fls. 107 e 107-A, o sujeito passivo se manifesta às fls. 117 a 133, na qual, em relação às infrações 01 e 02 repete as colocações postas anteriormente, chamando a atenção em relação à esta última, para o disposto no artigo 2º, § 4º, da Lei 7.014/96, que ajustou a legislação baiana aos ditames da Emenda Constitucional 87/2015, ao passo que para a infração 03, argumenta que, em relação ao produto de NCM 2522.30.00, com denominação comercial de “Supercal”, ressalta que o autuante reconheceu a pertinência da argumentação posta na defesa anteriormente apresentada, inexistindo mais qualquer controvérsia a respeito.

Destaca, entretanto, que ainda que confirmando a inconsistência da cobrança efetuada, consta na planilha produzida pelo autuante, o Registro de nº. 1.411 Notas Fiscais, representando R\$ 145.971,31, justamente desse produto reconhecidamente indevido na imputação feita. Assevera estar listando todas as referidas operações em anexo extraídas da planilha que deu base ao próprio Auto de Infração, constando informações como número e data de emissão da Nota Fiscal, quantidade do produto, alíquota interna e no destino, NCM, nomenclatura do produto “Supercal”, e até o valor equivocadamente exigido a título de ICMS.

Com o intuito de evitar alegação de inovação de sua parte, ressalta que os anexos do Auto de Infração, nos quais constam os Demonstrativos de Apuração do ICMS-ST claramente indicam a descrição do produto “Supercal”, além do que, está anexando por amostragem, diversas notas fiscais onde conste tal produto, de modo a exemplificar o erro cometido, de acordo com “print” que apensa. Assim, diante do entendimento do autuante de que o produto “Supercal” não deve compor a autuação combatida, suplica para que sejam excluídas do Auto de Infração as Notas Fiscais relativas a tal produto, julgando-se integralmente improcedente a infração 03 em relação a tal produto.

Quanto as mercadorias com NCM 2522.30.00, ou seja, “tinta pó Hidracor”, destaca ter o autuante inovado ao utilizar o termo cal hidratada 100% pura, pois esta terminologia não consta nos Convênios e, muito menos, nas legislações que tratam sobre a classificação fiscal das mercadorias, ou seja, a NCM/TIPI. Além disso, refuta os julgamentos anteriores, por ele mencionado, diante do fato de que a matéria foi tratada desfavoravelmente ao contribuinte, frente a fato novo que vem a ser o Laudo Técnico Científico que comprovou que a “tinta pó Hidracor” nada mais é do que cal hidratada, o que ensejou a apresentação de revisão do Auto de Infração, e controle da legalidade.

Aborda a seguir, o “Laudo Pericial” colacionado à manifestação, abordando o Princípio da Verdade Material, invocando a doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo, Paulo de Barros Carvalho, além de decisão do CARF do Ministério da Fazenda, devidamente copiados. Indica a qualificação técnica dos elaboradores do Laudo em questão, bem como a sua fundamentação, inclusive colocando a diferença entre a “tinta em pó” e aquele produto por ela fabricado, apontando que “tinta em pó” referenciada pela ABRAFATI é diferente do produto “tinta pó” por ela fabricado, seja na identificação dos insumos utilizados, seja na complexidade do processo produtivo. Assegura que a resultante principal do confronto técnico entre os dois produtos, é que um é tinta, ao passo que o seu produto nada mais é do que cal hidratada, podendo ou não ter coloração.

Após destacar alguns pontos do Laudo, transcreve trechos do mesmo, concluindo que seu produto jamais poderia ser classificado como tal, independentemente de sua nomenclatura para fins comerciais, uma vez que a denominação “tinta pó” empregada para cal hidratada para revestimento, vem do uso popular, da tradição, e não obedece aos exigentes requisitos científicos para receber a classificação científica de “tinta em pó”, em conformidade com a literatura científica e ABRAFATI.

Diz que por razões comerciais e de tradição, na mente do consumidor se encontra arraigado o conceito de que a cal hidratada se chama de forma simplória e não científica, de “tinta pó”, utilizada a partir da identificação do mercado, cuja modificação lhe acarretaria prejuízos e transtornos comerciais e de marketing. Chama a atenção para o fato de ser a diferença entre a cal hidratada e a “tinta pó”, a adição de pigmento colorido, indicando também comercializar com diversas colorações, trazendo em planilha colacionada os diversos pigmentos que acrescenta à cal hidratada, para obtenção da “tinta pó”.

Finaliza, reiterando não ser devido o ICMS DIFAL, uma vez que tanto a Constituição Federal, quanto a legislação deste estado determinam que a responsabilidade pelo recolhimento é do adquirente, quando esse for contribuinte do imposto, além do que se retire da autuação a “Supercal”, inclusive diante do reconhecimento de que não deve fazer parte desta autuação, razão pela qual devem ser excluídas dos autos as 1.411 Notas Fiscais que representam R\$ 145.971,31, e por fim, a correta classificação fiscal da “tinta pó” Hidracor é de NCM 2522.30.00, se tratando de “cal hidráulica”, não sujeita ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, nos moldes do Convênio ICMS 74/94. Reitera a realização de perícia técnica especializada, capaz de comprovar a veracidade das informações prestadas, e responder aos quesitos já formulados, bem como que as intimações e notificações sejam realizadas em nome do advogado indicado. Junta documentos de fls. 135 a 571.

Cientificado do teor da manifestação do contribuinte, o autuante, retorna ao feito (fls. 573 e 574), no sentido de externar que na infração 01, não há o que contestar, frente ao reconhecimento do autuado; para a infração 02, não foi apresentado qualquer fato novo, sendo repetição dos argumentos já postos na impugnação anteriormente apresentada.

Quanto a infração 03, argumenta fazer a autuada “jogo de palavras”, sem apresentar nada de novo, senão laudos técnicos, sem a comprovação de fato. Em relação à sua assertiva de ter acatado como correto o produto “Supercal”, informa ter apenas repetido a frase veiculada no site da empresa, não havendo nenhuma concordância com a não tributação dos produtos, mesmo porque, cal hidratada, denominada de tinta em pó Hidracor e Supercal, denominada de Supercal Hidracor, também utilizada para pintura e caiação, foram objeto de autuação, e em julgamento na 3ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão JJF 0307-03/13, ratificado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF 0095-12/18), cópias anexas, com julgamento procedente. Conclui pela manutenção dos termos da informação fiscal anteriormente apresentada, conforme os valores ali descritos.

Foi o feito encaminhado pelo órgão preparador em 08/04/2019 (fl. 575), tendo em 17/04/2019 sido protocolado requerimento no qual o sujeito passivo (fls. 577 a 579), após relatar os fatos até então ocorridos, aponta ter constado na Informação Fiscal julgamento que foi desfavorável, através dos Acórdãos CJF 0095-12/18 e CJF 0053-11/18, ressaltando, entretanto, que em relação aos mesmos, houve pedido de revisão *ex officio* no Auto de Infração 080556.0002/15-9, protocolizado junto ao CONSEF, bem como pedido de Controle da Legalidade para o Auto de Infração 206912.0039/11-5, junto a Procuradoria Geral do Estado da Bahia.

Relata que ambos os casos foram analisados na PGE Bahia, tendo sido emitidos pareceres conclusivos pela Representação ao CONSEF no sentido da “improcedência de todo e qualquer lançamento de ICMS ST nas operações com Tinta em Pó Hidracor”, anexando os despachos tanto da Procuradora Assistente, quanto do Procurador Chefe da PROFIS. Indica que ambos os despachos analisam os pareceres dos supramencionados Autos de Infração, sendo da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, destacando o fato de três Procuradores do Estado entenderem a improcedência de qualquer cobrança, e consequentemente da presente autuação no que tange ao produto “Tinta Pó” Hidracor.

Diante de tais fatos, reitera o pedido de improcedência do Auto de Infração em “*relação ao produto ‘Tinta Pó’ Hidracor seja julgado totalmente procedente em razão da não incidência do ICMS ST*”. (Mantida a grafia original). Requer, ainda, que todas as intimações e notificações do presente processo sejam feitas em nome do advogado indicado. Foram apensados documentos de fls. 581 a 601.

Em 22/05/2020, diante da constatação de ter a autuada em 17/04/2019 protocolado manifestação, no sentido de reiterar os argumentos defensivos anteriormente postos, (fls. 577 a 579), sendo acostado Parecer da Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal (fls. 581 a 600), onde se analisa o tema da autuação em tela, se tratando, pois, da hipótese de novos elementos trazidos aos autos, e frente aos princípios norteadores do processo administrativo fiscal, especialmente os da ampla defesa, do contraditório, legalidade e da verdade material, decidiu a Junta de Julgamento Fiscal o encaminhamento do feito em diligência para a Inspeção de origem, a fim de serem adotadas as seguintes providências:

Cientificar o autuante dos novos documentos acostados, mediante entrega de cópia dos mesmos, a fim de que tomasse conhecimento, e se pronunciasse em relação aos mesmos (fl. 602). Em cumprimento ao quanto determinado, (fls. 605 a 607), o autuante se reporta ao fato de que, ao iniciar os trabalhos de auditoria, ter realizado pesquisa sobre o passado do contribuinte, especialmente quanto as infrações de autuações anteriores, respectivos julgamentos, e com base em tal, direcionou o seu trabalho. Relata ter encontrado julgamento através do Acórdão JJF 0307-03/13, ratificado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF 0095-12/18, o qual julgou procedente o item acima questionado, reproduzindo trecho do voto de piso.

Diante de tal julgamento, somente lhe resta manter a autuação, a menos que o CONSEF acate os argumentos do Parecer da PGE (fls. 581 a 600). Conclui pela manutenção da autuação, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente, já que os argumentos apresentados são insuficientes para descaracterizar a obrigação do contribuinte substituto. Foram os autos remetidos para o órgão julgador em 09/03/2021 (fl. 608), recebidos em 10/03/2021 e remetidos a este julgador em 30/03/2021 (fl. 608-v). Consta à fl. 108, cópia do documento de arrecadação da parcela correspondente à infração 01.

Incluído em pauta de julgamento, e presentes na sessão de julgamento realizada em 15/06/2021, os advogados da empresa, Dr. Gustavo Brito, OAB/BA 23.356 e Dr. Anchieta Guerreiro Chaves Júnior, OAB/BA 41.083, que em sede de sustentação oral, em relação às infrações 02 e 03, fizeram as seguintes colocações:

Na infração 02, apontaram divergência entre a acusação e os fatos ocorridos, invocando, mais uma vez, a Constituição Federal, quanto ao recolhimento do imposto referente ao diferencial de alíquota, e a responsabilidade pelo seu recolhimento. Reiteram os argumentos defensivos apresentados, pedem a improcedência da acusação, invocando a Lei 7.014/96, quanto a obrigação do recolhimento do imposto, requerendo o provimento da impugnação do contribuinte.

Em relação a infração 03, entendem que deva ser dividida em dois itens: “Supercal” e “Tinta Pó Hidracor”, produtos assemelhados, mas não iguais, sendo o segundo pigmentado, ao passo que o primeiro é branco. Relatam que cientistas de laboratório renomado demonstraram que o diferencial da tinta de seus produtos, é a adição de resina, por isso não pode ser denominada “tinta”, sendo este nome “tinta” contido no site, apenas um elemento de marketing. Têm como necessária a exclusão do produto “Supercal” da autuação, vez ser cal 100% pura, não podendo ser alvo de ICMS/ST, vez que no Convênio ICMS 74/94 a cal não se encontrava listada como sujeita na Substituição Tributária, tendo o autuante invocado norma jurídica posterior para sustentar a autuação.

Informa que o “Supercal” arrolado pelo autuante é relativo a operações anteriores a 2016, data de vigência do Convênio, sendo mais de 1.400 Notas Fiscais. Aponta efetivamente existirem decisões do CONSEF desfavoráveis ao contribuinte, em relação ao produto “Tinta Pó”. Invoca a composição físico-química do produto contida no Laudo Técnico apresentado, concluindo o mesmo que tal produto nada mais é do que “cal”, sendo baseado na literatura científica, esclarecendo o conceito de tinta, por adição de agente de cura, pigmentos e resinas.

Diz que a tinta cria uma película de proteção e embelezamento, sendo a cal utilizada para fazer o mesmo efeito da tinta, mas na prática não forma a película, o que acarreta manchas nas superfícies, frente as intempéries climáticas, além da baixa durabilidade. Lembra posicionamento adotado pela Procuradoria Geral do Estado frente a matéria ora discutida, pedindo, caso ainda persista dúvida, a determinação de análise do produto por outro laboratório para posicionamento quanto a serem ou não, tais produtos, tinta, se comprometendo a empresa a arcar com os custos da perícia ora requerida.

Em função de tal exposição defensiva, e visando a busca da verdade material, naquela oportunidade o feito foi convertido em diligência, a fim de que o autuante elaborasse demonstrativo fiscal segregando o produto cal (Supercal), naquelas infrações na qual o mesmo tenha sido arrolado. Deveria ser cientificada, a seguir, a empresa autuada, mediante entrega de cópia dos mesmos, a fim de deles tomar conhecimento, e se pronunciasse, com concessão do prazo de dez dias, desejando e havendo manifestação, retornar ao autuante para nova informação fiscal, a ser prestada, nos termos do artigo 127 § 6º do RPAF/99 (fl. 609).

Encaminhado para o autuante, este, em 23/03/2022 informa (fls. 614 e 615) ter verificado que esta infração foi demonstrada no “Demonstrativo da Apuração do ICMS ST não Retido nas Operações Destinadas a Contribuintes do Estado da Bahia – Anexo 1”, o qual apensa em cópia. Ressalta que os produtos objeto da solicitação se encontram na TIPI 2017, se identificando com a descrição adotada no Capítulo 25, NCM 2522.30.00 – Cal Hidratada.

Constatou que se trata apenas do exercício de 2015, nos seguintes valores mensais que constam no Auto de Infração na infração 03, conforme quadro que apresenta. Indica que do total histórico do Auto de Infração de R\$ 458.254,90, R\$ 442.202,08 referente a NCM 2522.30.00 perfaz um valor de R\$ 16.052,82. Conclui no sentido de estar reproduzindo cópia dos demonstrativos acima e também da informação fiscal para fins de entrega ao autuado, conforme solicitação e orientação para ciência e seu conhecimento. Apresenta demonstrativo de fls. 616 a 626.

Cientificado por Aviso de Recebimento dos Correios por seus advogados (fls. 628 e 629), o contribuinte se manifesta, no sentido de que (fls. 631 a 633), após resumir os fatos, inclusive a Informação Fiscal do autuante, que a partir do CD-ROOM de fl. 627, se utilizando do filtro “Supercal” na coluna “U”, denominada “des_produto”, ser possível concluir constar o montante de R\$ 145.971,31, a título de ICMS ST, como supostamente devido.

Diante do exposto, requer que o referido produto que representa o montante de R\$ 145.971,31, seja excluído da cobrança, inclusive, por ter reconhecido não dever fazer parte da autuação. Reitera o pedido para que todas as intimações e notificações sejam feitas conjuntamente aos advogados subscritores, sob pena de nulidade, conforme artigo 272, § 5º, do CPC. Retornando ao autuante, este, em nova Informação Fiscal (fls. 653 a 656), reconhece ter cometido equívoco em relação ao levantamento fiscal anterior, fato inclusive apontado pela defesa à fl. 633, tendo feito a planilha, concluindo que os valores corretos são os da tabela que apresenta, na qual a infração 02 apresentaria em 2015 o valor devido ajustado de R\$ 5.264,49.

Quanto a infração 03, o valor retificado passou para R\$ 296.368,67, na forma da tabela apresentada para 2015, uma vez que a exclusão do produto Supercal ocorreu somente naquele exercício, sendo que em 2016 e 2017 os valores apurados e as planilhas permanecem inalterados, por não possuírem o produto citado.

Apresenta resumo dos valores de cada uma das infrações que compõem o Auto de Infração, totalizando R\$ 310.003,12. Por tal razão, se posiciona pela manutenção parcial da autuação em tal valor, reforçando que a ação fiscal transcorreu na mais estrita observância aos dispositivos contidos na legislação tributária vigente, particularmente onde se fundamenta.

Mais uma vez cientificado por meio de Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 658 e 659), o autuado se manifesta (fls. 661 a 670), basicamente reiterando os termos defensivos expostos, chamando atenção em especial, ao fato de ter a PGE em sede de Parecer opinativo se posicionado a favor do entendimento da empresa, apenas trazendo como fato novo uma pequena diferença no cálculo por ela realizado e o apontado pelo autuante quando de diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal.

Por sua vez, igualmente, o autuante em sua última manifestação de fls. 695 a 698, após resumir mais uma vez os fatos, basicamente repete o teor da última Informação Fiscal, reiterando ser a responsabilidade do remetente da mercadoria (a empresa autuada), a retenção e o recolhimento do ICMS ST. Quanto ao que chama “contestação item 3”, sustenta não concordar com a defesa, por se tratar de tinta em pó, conforme descrito no Convênio ICMS 92/2015 e suas alterações.

Mantém a indicação de débito de R\$ 310.003,12, já apurado em sua Informação Fiscal anterior. Retornando a este relator, o feito foi devidamente analisado, instruído e considerado apto para julgamento. Registrada a presença do advogado da empresa, Guerreiro Chaves Júnior, OAB/BA 41.083, que em sede de sustentação oral destacou se ater quanto a infração 03, ainda que a infração 02 seja importante, dando relevância a mudança no critério constitucional, realizadas com contribuintes do imposto no estado da Bahia, o que a torna improcedente. Para a infração 03, onde o grande valor se concentra em 2015, motivado pela vigência a partir de janeiro de 2016, do Convênio ICMS 92/15.

Diz que Supercal e Tinta pó são produtos bastante aproximados, diferenciando apenas pelo fato deste último ter um pigmento colorido. Menciona o laudo técnico elaborado pela Universidade do Ceará, que conclui ser o produto autuado nada mais do que cal com pigmento, o que desemboca na improcedência da autuação, até pelo fato de ter sido a matéria levada para apreciação da PGE Bahia, que concluiu que a autuação não pode prosperar. Firma que o nome comercial não significa que tecnicamente venda tinta, e sim, apenas cal, não possuindo resina em sua composição. Reitera o pedido de realização de perícia para indicar a composição físico-química do produto comercializado, bem como para exclusão do produto “Supercal”.

Pede, ao final, a improcedência das infrações 02 e 03 do Auto de Infração.

VOTO

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, das quais são objeto de impugnação por parte da empresa autuada as de número 02 e 03. Estando a infração 01 devidamente reconhecida pelo contribuinte, fica a mesma fora da lide, e tida como procedente. Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura do Termo de Início de Fiscalização/Intimação em 31/01/2018, com ciência pessoal da empresa (fl. 13).

A memória de cálculo da autuação se encontra impressa às fls. 14 a 47, bem como na mídia de fl. 48. Já a ciência do lançamento se deu por meio de Aviso de Recebimento dos Correios, de fls. 50 e 51, em 13/04/2018. O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, diante, inclusive, de suas inúmeras intervenções processuais. Quanto a solicitação de realização de perícia, não acolho, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- c) a verificação for impraticável.*

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.

A justificativa de tal negativa, se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos pela empresa autuada, em suas operações destinadas ao estado da Bahia, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (Notas Fiscais emitidas e Livros Fiscais transmitidos pela EFD).

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seriam os dados do levantamento que contém erros ou equívocos, sequer que os demonstrativos elaborados os possuíam, a fim de serem devidamente analisados quando da diligência/perícia, acaso realizada, apenas se pautando em seu entendimento de não ser o produto que comercializa caracterizado como “tinta”.

Tal entendimento careceria apenas de análise de elementos técnicos, jurídicos e químicos, dispensando, pois, qualquer outra providência para formação do convencimento do julgador. E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito: *“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”*.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1.887.326-RS, datada de 25/03/2021, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência: *“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”*.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema: *“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco*.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Em acréscimo a tal posição, posso, por sua pertinência e oportunidade, invocar decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em decisão da 2ª Vara de Fazenda Pública publicada em 10/08/2020, no Diário de Justiça do Estado da Bahia, fl. 1803, referente ao processo nº 8019046-37.2019.8.05.0039, onde figuram como partes, de um lado, Petróleo Brasileiro S A, Petrobrás, e do outro o estado da Bahia, no seguinte sentido:

“No que pertine à alegação de nulidade do processo administrativo fiscal em decorrência do indeferimento da realização de diligência fiscal, é de se salientar que o art. 147, incisos I, a, e II, b, do Decreto 7.629/99 autorizam o relator a indeferir pedidos de diligência e perícia fiscais quando os mesmos, à luz dos elementos de convicção constantes dos autos, se mostrarem desnecessários à solução da questão.

Da mesma forma, a jurisprudência entende pela ausência de violação à ampla defesa no contencioso administrativo fiscal quando o pedido de perícia ou de diligência forem indeferidos por serem desnecessários ao julgamento.

Neste sentido:

“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCEDIMENTO COMUM. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. PROVA PERICIAL. PRODUÇÃO. INDEFERIMENTO. MEDIDA DISPENSÁVEL. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. TUTELA DE URGÊNCIA.

Não se verifica ilegalidade por parte do Fisco quando indefere a realização de perícia contábil na situação em que a medida é dispensável, já que por meio dela o contribuinte pretende tão somente nova exame a respeito dos documentos já constantes dos autos, sem que tal exame exija conhecimento técnico especial além do já dominado pelas partes, notadamente pelos auditores fiscais.” (TRF – 4ª Região, Agravo de Instrumento 5025654-85.2019.4.04.0000, Segunda Turma, relator o desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, “25.9.2019 – negritos ausentes dos originais);

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE FORMAL DO ATO ADMINISTRATIVO. EVENTUAL LAPSO MENOR. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE AFASTADA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E DE VERACIDADE DA ATUAÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS. ILEGALIDADE NÃO COMPROVADA DE PLANO. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU MANTIDA. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E DESPROVIDO.

1. A agravante narra que se encontra com suas atividades empresariais inoperantes por conta da certidão positiva decorrente de auto de infração lavrado pelo Fisco Estadual, com fundamento na saída de mercadorias sem o devido recolhimento de ICMS, o que vem lhe acarretando graves prejuízos. O Juízo a quo indeferiu a tutela antecipada pleiteada na ação anulatória ajuizada pela recorrente, que almeja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a expedição de certidão negativa ou positiva com efeitos negativos.

2. A fiscalização foi realizada por servidores pertencentes aos quadros da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, conforme prescreve a lei. A assinatura da emissão da ordem de serviço é fator menor, que não gera óbice à legitimidade e à compreensão dos elementos jurídicos constituintes do ato administrativo complexo, referente à autuação da empresa por infração tributária. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência firme quanto à impossibilidade de se declarar a nulidade do procedimento administrativo tributário e da própria Certidão da Dívida Ativa – CDA, quando se trata de imperfeições ocasionais que não prejudicam a defesa do contribuinte.

3. O Sistema de Levantamento de Estoques de Mercadorias (SLE), modalidade de levantamento fiscal, foi realizado em conformidade com o que dispõe o art. 92, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996, correspondente ao art. 827 do Decreto Estadual nº 24.569/1997. Os auditores fiscais responsáveis indicaram em informação complementar todos os documentos, livros, impressos, papéis e arquivos eletrônicos que serviram de base à lavratura do auto de infração, em obediência ao que dispõe o art. 93, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996. A agravante olvidou apresentar indícios suficientemente convincentes de que a atuação dos agentes públicos divergiu da legislação de regência.

4. Os agentes públicos atestaram que tomaram em consideração o teor do inventário de 31 de dezembro de 2006. Para afastar a presunção de veracidade da declaração da autoridade fiscal responsável, mostra-se imprescindível a análise de matéria fática a ser submetida à dilação probatória, durante a fase de instrução.

5. O art. 37 da Lei Estadual nº 12.732/1997, ressalva que, ‘Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente o seu convencimento, podendo determinar as diligências que entender necessárias’. No tocante à alegação de cerceamento de defesa, bem se visualiza que o indeferimento da diligência se deu de forma fundamentada, havendo motivação que justifique a impertinência do pedido. O Fisco declarou que ‘não foi apresentado por parte da defesa nenhum dado ou informação capaz de descaracterizar o levantamento fiscal, motivo pelo qual o pedido deve ser indeferido’. Mesmo na seara judicial, o argumento da autora/agravante continua baseado em generalidades, sem especificar qual o ponto da auditoria que está em desacordo com a realidade objetiva de seus dados contábeis.

6. Agravo de Instrumento conhecido e desprovido, mantendo-se a decisão agravada, com a recomendação ao juízo a quo de que imprima celeridade ao trâmite da ação de origem.” (TJCE, Agravo de Instrumento 0620022-32.2016.8.06.0000, Segunda Câmara de Direito Público, relator o Desembargador Luiz Evaldo Gonçalves Leite, ‘D.J.-e’ de 09.8.2017).

Assentada a possibilidade de indeferimento da perícia/diligência fiscal, não logrou a parte embargante demonstrar nestes autos o desacerto do referido indeferimento. De fato, a embargante não demonstrou, sequer rasamente, quais questões poderiam ser solucionadas com a realização da dilação probatória no contencioso fiscal, limitando-se a efetuar afirmações genéricas no sentido de que a mesma se destinaria à ‘verificação dos fatos apontados em defesa’ (ID 37531651 – fl. 06) e que no ‘caso concreto, o exame da escrituração fiscal, com o levantamento das notas fiscais, confronto de informações entre o auto de infração e os elementos defensivos apresentados pela contribuinte teria permitido demonstrar que a multa não tinha cabimento com relação às notas fiscais objeto da defesa’ (idem – fl. 07).

Nestes termos, não esclarecida nos autos, sequer, qual seria a utilidade e quais incongruências da ação fiscal o pedido de diligência buscaria esclarecer (muito menos demonstrada sua necessidade), não existe espaço para

desconstituir a presunção de legitimidade e veracidade dos atos da Administração, em especial da Certidão de Dívida Ativa devidamente inscrita (art. 201 do C.T.N.)”.

De igual modo, no âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no Acórdão 2101-00.408 da 1ª Turma da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento assim decidiu:

“A prova pericial protestada, além de não obedecer aos requisitos legais, se mostra desnecessária vez que se prestaria apenas a trazer aos autos provas documentais que o recorrente deveria ter apresentado, não se sustentando as alegativas da sua imperiosidade, pois que, o seu objetivo seria o de comprovar a ocorrência de mera movimentação física de numerário, como também que as receitas tributadas no auto de infração estão compreendidas nas suas declarações de rendimentos. Isto porque, para que sejam trazidos aos autos tais elementos probatórios não é necessária a intervenção de perito especializado. Pois que são informações que podem ser aduzidas pelo próprio sujeito passivo, cuja averiguação da extensão probatória pode ser avaliada pelo julgador administrativo, cujos conhecimentos, pela própria atividade exercida, são capazes de abranger a matéria tratada.

Devendo-se ressaltar que a ação fiscal iniciou-se aos 14/12/2006, com lavratura do auto de infração aos 05/12/2007, razoável lapso temporal para o fiscalizado apresentasse as provas alegadas.

(...)

Com efeito, ainda que se quisesse amparar o requerente com os termos das alíneas do § 4º do supracitado artigo 16 do decreto nº 70.235, de 1972, que admite a juntada de prova documental após a impugnação somente quando respaldada pela impossibilidade de sua oportuna juntada pelos motivos ali elencados, não vislumbro possibilidade da ocorrência de força maior, não há fato superveniente, nem novos fatos ou razões trazidos aos autos, no caso em tela a justificar eventual impossibilidade da juntada da documentação no momento em que foi instado a tal pela Administração Tributária, ou pelo menos no momento da impugnação. (fls. 86/87)”.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício. Ademais, a Junta de Julgamento Fiscal determinou, quando entendido necessária, a conversão do processo em diligência, com o fito de garantir o devido processo legal e o contraditório.

Por fim, registro não ter o contribuinte atendido no pleito formulado, a exigência contida no artigo 145, parágrafo único, do RPAF99, no sentido de que *“Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço”*. O contribuinte exerce a atividade econômica de *“Fabricação de tintas, vernizes, esmaltes e lacas”* (fl. 09), estando inscrito no estado da Bahia, na qualidade de contribuinte substituto, eis que estabelecido no estado do Ceará.

Inexistindo questões preliminares a serem analisadas, adentro de imediato no mérito, em relação ao qual, observo que a defesa inicialmente apresentada, trata acerca de “diferencial de alíquota”, matéria estranha às infrações arroladas na autuação, tudo fazendo crer ser um equívoco, o qual, na manifestação posterior à informação fiscal foi devidamente ajustada pelos advogados.

Analisando a infração 02, em relação a qual, o autuante, em sede de informação fiscal, inicialmente manteve os valores lançados, sem qualquer alteração, 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 realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia”*, acusação formulada com base nos demonstrativos elaborados pelo autuante e inseridos em mídia de fl. 48.

Quando da realização da diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal, o autuante ajustou o levantamento, especial e unicamente no exercício de 2015, o qual foi alterado de R\$ 12.099,11, para R\$ 5.264,49, conforme demonstrado à fl. 654, mantidos inalterados os demais exercícios (2016 e 2017), sem que a empresa autuada contestasse tais valores, o que concorre para o seu acatamento, e por consequência, a sua manutenção parcial, até pela pertinência da atribuição da responsabilidade tributária quanto a retenção e recolhimento do ICMS devido ao estado da Bahia, como se verá adiante.

Logo, a infração 02 fica parcialmente mantida no valor de R\$ 9.680,74, na forma do seguinte demonstrativo:

2015

Janeiro	R\$ 1.319,30
Fevereiro	R\$ 441,97
Março	R\$ 353,25
Abril	R\$ 298,84
Maior	R\$ 112,32
Junho	R\$ 446,65

ACÓRDÃO JF Nº 0012-06/24-VD

Julho	R\$	116,12
Agosto	R\$	106,51
Setembro	R\$	345,35
Outubro	R\$	151,15
Novembro	R\$	817,57
Dezembro	R\$	755,46

2016 R\$ 823,30 (mantidos os valores originais)

2017 R\$ 3.592,5 (mantidos os valores originais)

Já a matéria ora em discussão na infração 03 tem sido apreciada por este Conselho, o qual se posicionou inúmeras vezes, inclusive frente a Autos de Infração lavrados contra a mesma empresa ora autuada. Relativamente ao conceito de tinta, o dicionário Aurélio, em uma das definições, diz ser “*substância química corante, que adere à superfície a qual se aplica e é usada para a pintura*”.

As tintas consistem em uma mistura de pigmentos e cargas em uma resina compondo uma película sólida, fosca ou brilhante, com objetivos referentes à proteção, revestimento e estética da superfície na qual será aplicada. Desde a Pré-História, os pigmentos são utilizados pelo homem, visto os inúmeros desenhos em cavernas de pinturas rupestres que nos foram deixados. O pigmento, neste caso, é o que colore qualquer material. Com o passar do tempo, foi possível descobrir que era possível extrair pigmentos da natureza e usá-los em forma de tinta, misturando com outros elementos para conservar, transportar e fixar as cores. A tinta líquida é geralmente constituída por diluentes, aditivos, resina e pigmentos. A seguir, veremos sua composição.

A composição básica das tintas em geral conta com um pigmento (partículas bem reduzidas responsáveis pela cor), um agente de suspensão e uma substância adesiva (para a tinta se manter fixa). A Resina se refere à parte não volátil da tinta, usada para reunir as partículas de pigmentos, sendo responsável pela alteração do produto do estado líquido para o sólido, transformando-se em película. Às resinas cabem as propriedades físico-químicas da tinta, como a utilização do produto e sua secagem. A resina é o composto da tinta que se solidifica a fim de produzir a película de tinta seca.

Já os Pigmentos correspondem ao material sólido insolúvel, com funções referentes à cor, opacidade, resistência e demais efeitos à tinta. Podem ser divididos em pigmentos ativos, que proporcionam cor e opacidade, e pigmentos inertes (Cargas) que proporcionam determinadas propriedades, como diminuição de brilho e maior consistência. Os Aditivos, por sua vez, conferem características especiais às tintas. Podem ser usados para melhorar várias propriedades das tintas ainda durante sua fase de fabricação e proporcionar características essenciais à aplicação, ou seja, servem para auxiliar na secagem.

O Solvente vem a ser o líquido volátil com baixo ponto de ebulição usado para diluir tintas. Ajuda no ajuste da viscosidade e também na aplicação das mesmas.

A descrição do produto é de “*Substância que contém um corante e um aglutinante (ou coloide), com a propriedade de aderir à superfície em que é aplicada, servindo, assim, para a pintura. Fabricado com a cal dolomítico com um teor de magnésio acima de 28%. Esse cuidado na escolha da cal correta para fabricação de um produto de qualidade, aliado ao moderno processo de fabricação, nos permite colocar no mercado um produto refinado que ao ser diluído não apresenta resíduos*”.

Esta informação acima consta no endereço eletrônico da rede mundial de computadores, em <http://hidrotintas.com.br>produto>super-cal>. A questão de fundo aventada pela defesa, também reside no fato de o Convênio ICMS 74/94, que dispõe acerca do regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química. Os produtos e suas respectivas NCM que estariam sujeitos à substituição tributária, se encontram no Anexo do mencionado Convênio, na seguinte redação, dada pelo Convênio ICMS 104/08, em vigor a partir de 01/01/2009: “Item I, Tintas, vernizes e outros, NCM 3208, 3209 e 3210”. Esta é a regra vigente na época dos fatos geradores.

Chama a atenção o fato de que, se num primeiro momento da vigência do Convênio supra, o item I determinava a incidência de substituição tributária para as “tintas à base de polímero acrílico, NCM 3209.10.0000” (item I), “tintas e vernizes, a base de polímeros sintéticos ou de polímeros naturais modificados, dispersos ou dissolvidos em meio aquoso: à base de polímeros acrílicos ou vinílicos e outros de NCM 3209.10.0000 e 3209.90.0000” (item II), “tintas e vernizes, à base de polímeros sintéticos ou de polímeros naturais modificados, dispersos ou dissolvidos em meio não aquoso: à base de poliésteres; à base de polímeros acrílicos ou vinílicos; outros, com NCM 3208.10.0000, 3208.20.0000 e 3208.90.0000 (item III) e “tintas e vernizes - outros: tintas: à base de óleo; à base de betume, piche, alcatrão ou semelhante; qualquer outra, com NCM 3210.00.0101, 3210.00.0102 e 3210.00.0199” no item IV. Como visto, a nova redação simplificou o entendimento ao reduzir os anteriores quatros itens, a apenas um, com três NCM o que além de tudo, facilitou a aplicação da substituição tributária.

Esclareço que a raiz 3208 diz respeito a *“tintas e vernizes a base de polímeros sintéticos ou de polímeros naturais modificados, dispersos ou dissolvidos em meio não aquoso; soluções definidas na Nota 4 do presente Capítulo”* sendo a NCM 3208.10, aquela relativa a produtos *“à base de poliéster”* e a NCM 3208.20 *“à base de polímeros acrílicos ou vinílicos”*, o que não vem a ser a hipótese presente. Já a NCM 3208.90 possui a rubrica *“outros”*, cabendo aqui algumas observações, em relação aos argumentos defensivos apresentados.

A primeira delas é a de que a cal virgem em verdade, se constitui no calcário extraído das rochas, sendo selecionado, triturado e submetido a altas temperaturas em fornos industriais, em torno de 1.000 graus Celsius, em processo conhecido como calcinação, daí resultando o produto *“óxido de cálcio”* ou *“cal virgem”*, que pode ser de dois tipos:

CV-C: Cal virgem comum;

CV-E: Cal virgem especial, com maior grau de pureza.

Já a cal hidratada ou *“apagada”*, é obtida a partir da adição de água na cal virgem, possuindo a capacidade de reter água, além de possuir, por exemplo, afinidade química com outros produtos, sendo classificadas em três tipos:

CH-I: Com alto grau de pureza;

CH-II: Com grau de pureza intermediário;

CH III: Com baixo grau de pureza, podendo apresentar materiais não calcinados e fragmentos de rochas.

Seu uso é diversificado, inclusive na construção civil, podendo compor argamassas de assentamento e revestimento, no preparo de tintas alcalinas, o que confere à pintura propriedades fungicidas e bactericidas que beneficiam a sanidade da edificação. Relevante mencionar que embora não considere os produtos que comercializa como tintas, e sim, simplesmente como *“cal”*, no próprio site da empresa autuada (www.hidracor.com.br), na Ficha de Informações de Segurança de Produtos Químicos (FISPQ), disponível para download no endereço eletrônico <http://www.hidracor.com.br/produtos/tinta-em-po/#>, constam, dentre outras, as seguintes informações para o produto *“Hidracor Supercal”*: Principais usos recomendados para substância ou mistura: Tinta para construção civil;

Tipo de tinta: Pó;

Consta, ainda a indicação de que as informações ali contidas, se encontram em conformidade com a NBR 14725, que estabelece critérios para o sistema de classificação de perigos de produtos químicos, sejam eles substâncias ou misturas, de modo a fornecer ao usuário informações relativas à segurança, à saúde humana e ao meio ambiente. Daí se percebe que a própria fabricante, que neste momento contesta o fato de o produto ser *“tinta”*, assim o declara publicamente, em revisão datada de 14/02/2020, o que vem a ser gritante dicotomia e discrepância. Logo, como tinta, se enquadraria na NCM 3208.90, e consequentemente, sujeita a substituição tributária, corroborando entendimento da Fiscalização.

Também posso mencionar o fato de ter a cal várias aplicações, como se pode verificar na informação constante em <https://agro20.com.br/cal-virgem/#o-que-e-cal-virgem>, que assim define a cal: *“Cal virgem é um produto químico de textura sólida. Passando por um longo processo de calcinação que a expõe a quase 1000 graus Celsius. Assim, a cal se torna um dos produtos mais vendidos do mercado brasileiro. A cal virgem que o comércio conhece não é o mesmo quando recém terminado de fazer. Sua primeira forma após terminado é de um bloco branco e maciço. Porém, só após passar por máquinas de tritura que a cal vira pó. Assim, fica pronta para ser comercializada”*.

Já cal hidratada, seria *“A cal hidratada não é comercializada, pois ela é um estado químico quando está perto de ser utilizada. Seu estado muda de virgem para hidratada quando a substância é molhada. A cal virgem não tem utilidade sem água, pois é um produto seco e que não tem cola alguma sem algo que a dilua”*.

E prossegue: *“A cal é muito requisitada neste meio por de ser um produto com extrema liga – facilidade de cola – do mercado de construção civil. Dessa maneira a cal se consolidou com um dos químicos mais importantes do deste setor. O produto também pode ser utilizado como **primeira mão de tinta** para cobrir uma cor muito forte. A substância tem enorme eficiência na velocidade de secar. Com isso o trabalho pode ser finalizado de forma mais rápida”*. (Grifei).

Lembro que a *“cal”* dita comercializada pela autuada (tinta Hidracor), não se apresenta como produto natural, mas como dito nas manifestações defensivas, com agregação de outros elementos, como pigmentos, o que, na forma da legislação do IPI, a torna um produto diverso da cal, e como tal, deve ser considerado. No mesmo sentido, reproduzo, pela didática empregada na elucidação do assunto, matéria extraída do endereço eletrônico <https://www.aecweb.com.br/revista/materias/guia-sobre-cal-tipos-aplicacoes-cuidados-e-normas-tecnicas/17189>, em artigo de Valdecir Ângelo Quarcioni, Doutor e Mestre da USP e pesquisador do IPT: *“A composição da cal virgem é diferente da hidratada, sendo que na primeira há maior presença de cálcio e magnésio. No segundo tipo, prevalecem os hidróxidos de cálcio e de magnésio, além de pequenos teores de óxidos não hidratados. Além dos constituintes principais, podem estar presentes no material carbonatos de cálcio e magnésio”*.

‘A norma ABNT NBR 6453 — Cal virgem para construção civil especifica três tipos de produtos: CV-E, CV-C e CV-P. Basicamente, as categorias traduzem os graus de pureza da matéria-prima empregada e as diferentes características do processo industrial de produção’, explica o especialista.

Já para as cales hidratadas, existem outros três grupos no mercado brasileiro: CH I, CH II e CH III. ‘Categorias que também são determinadas em função da matéria-prima e processo de industrialização’, comenta o pesquisador. Esses produtos são regulados pela ABNT NBR 6473 — Cal virgem e cal hidratada — Análise química. Como comparação, a CH I se caracteriza pelo elevado teor de óxidos totais (cálcio mais magnésio, que são os responsáveis pela capacidade ligante do material), enquanto a CH III tem teor limite maior de material carbonático (em função de sua fabricação) ’.

Daí se conclui que o produto “cal”, se encontra submetido à norma NBR 6453 da ABNT, ao passo que a própria autuada enquadra o produto que comercializa sob o nome comercial de “Supercal” e “Tinta em Pó Hidracor”, como submetido a NBR 14725, diversa daquela, que regula a “cal virgem para construção civil”, produto diverso daqueles autuados, diferentemente desta, que, como já visto, trata da classificação de perigos de produtos químicos, sejam eles substâncias ou misturas.

Ademais, a norma NBR 6453 se encontra adstrita ao Comitê ABNT/CB-018 de Cimento, Concreto e Agregados, não englobando tintas. Desta forma, se pode concluir se tratarem de produtos que se enquadram na NCM 3208.90, e por via de consequência, estão sujeitos a substituição tributária, conforme previsto no Convênio ICMS 74/94, e alterações posteriores. Por entender pertinente, e diante da clareza e consistência, reproduzo o teor do voto do ilustre Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, através do Acórdão CJF 0095/12/20, resultante do julgamento por unanimidade, realizado contra a mesma empresa ora autuada, em 04/04/2018:

“No mérito, a infração acusa que o sujeito passivo não procedeu à retenção e recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária do produto Tinta Pó Hidracor - NCM 2522.3000, que a fiscalização entende tratar se de ‘Tintas, vernizes e outros’, classificada na NCM 3208, 3209 e 3210, enquanto o contribuinte afirma ser ‘Cal Apagada (Hidróxido de cálcio e Magnésio) + Pigmentos orgânicos e inorgânicos’, mas não é tinta, nem sujeita ao regime de substituição tributária prevista no Convênio ICMS nº 74/94. Conforme dito pela recorrente a Cal é produzida a partir da calcinação dos CaCO_3 (Carbonato de Cálcio) originando CaO (Óxido de Cálcio) conhecido como cal virgem, que passando por um processo de hidratação origina a Cal HIDRATADA (CaOH^2). O produto com essa composição não se caracteriza como tinta e não está sujeito à substituição tributária nos termos do Convênio ICMS 74/94.

Entretanto, o produto comercializado TINTA EM PÓ HIDRACOR, conforme indicado na embalagem (fl. 1.693) indica que é “uma tinta a base de cal, com excelente cobertura e rendimento”. Apesar de ser um produto (tinta) de baixo valor agregado, classificada no ramo das tintas populares, como admitido pelo recorrente além da Cal HIDRATADA (CaOH^2) é adicionado pigmentos orgânicos e inorgânicos que confere cobertura, cor, brilho e proteção que não se apresenta no produto básico (Cal Hidratada). Para dirimir a dúvida suscitada pelo recorrente, se o produto é apenas cal hidratada ou tinta, diante da questão formulada (fl. 1379) atendendo ao opinativo da PGE/PROFIS (fl. 1386) o processo foi convertido em diligência (fl. 1388) à DPF/GESUT, que sugeriu (fl. 1392), formular consulta a Receita Federal através da Coordenação-Geral Aduaneiro (COANA), nos termos da IN RFB 740/07, quanto a classificação fiscal de mercadoria objeto da autuação e sua NCM.

Na segunda diligência determinada por esta 1ª CJF (fl. 1451) foi solicitado que o estabelecimento autuado formulasse a consulta a Coordenação Geral do Sistema Aduaneiro da Receita Federal (COANA) quanto à classificação fiscal na tabela NCM do produto objeto da autuação: TINTA EM PÓ HIDRACOR, porém o sujeito passivo não atendeu a diligência por entender que não caberia a ele o “ônus da correção dos valores tidos como devidos”, sugerindo a realização de perícia técnica por organizações inseridas no seio das universidades públicas brasileiras. Pelo exposto, considero correta a apreciação contida na Decisão ora recorrida de que o produto cal (Óxido de Cálcio) é um material obtido pela decomposição térmica de rochas calcárias moidas que entre outros usos, faz-se pinturas de baixo custo para muros (caiação) e jardinagem.

A cal hidratada é obtida pela hidratação da cal virgem, constituída essencialmente de hidróxido de cálcio e hidróxido de magnésio (CaOH^2). Entretanto, o produto objeto da autuação possui na sua composição cal hidratada e pigmentos adicionados que caracteriza como tinta que integra o terceiro grupo de tintas classificado na NCM 3210 (outras tintas) que submete se ao regime de substituição tributária prevista no Convênio ICMS 74/94.

Concluo que o produto em questão é comercializado como tinta (indicado na embalagem do produto) e ao contrário do que alega o recorrente de que se trata de comercialização de cal hidráulica, possui na composição pigmentos orgânicos e inorgânicos que lhe confere cor e textura, é utilizado como tinta pelos consumidores (popular). Por isso, considero que o produto se caracteriza como tinta (outras) com classificação NCM 3210 e consequentemente, enquadrado no regime de substituição tributária. Ressalto ainda que a 1ª CJF manifestou este entendimento no Acórdão CJF 117-11/17 e não deu provimento a

Decisão da 2ª JF no Acórdão nº 0088-02/16 que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração relativo às operações de TINTA EM PÓ, realizadas por outro contribuinte em situação similar da comercialização de “pó de cal com pigmento”, que não poderia ser recepcionada no Capítulo 25 da NCM, sub posição 2522.3000.

Naquele Processo de nº 206912.0038/11-9 foi alegado que em processo relativo ao estabelecimento ora autuado (Hidracor) foi determinado a realização de diligência fiscal a COANA (Receita Federal) objetivando identificar a classificação fiscal na tabela NCM (Processo nº 206912.0039/11- 5), que como anteriormente relatado não foi efetivada sob o argumento do recorrente de que este não seria o caminho a ser trilhado por este processo administrativo e muito menos o mais célere. Como decidido por esta 2ª CJF 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. Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, mantendo inalterada a Decisão que julgou PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração”.

De igual forma, para fortalecer ainda mais a argumentação deste voto, reproduzo, igualmente, brilhante voto prolatado pela julgadora Mônica Maria Roters, em julgamento sobre idêntica matéria analisada neste voto, em procedimento no qual figurou no polo passivo a mesma empresa ora autuada, que resultou no Acórdão JF 0215-04/16, julgado em 17/11/2016, do qual participei, acompanhando o voto e compondo a unanimidade da decisão, e o acolho em seus argumentos de forma integral. Lembro que a decisão ali prolatada, foi confirmada, também à unanimidade, pelo Acórdão CJF 0153-11/18, julgado em 11/06/2018. Assim se pronunciou a relatora no voto mencionado: “Pontuo que a decisão da presente lide tem por base a legislação tributária e vigente quando dos fatos geradores, posição esta que para classificação de um determinado produto fabricado por uma indústria deve ser obedecida.

O autuado tem por atividade a fabricação de tintas, vernizes, esmaltes e lacas como CNAE fiscal principal e o comércio atacadista de tintas, vernizes e similares como CNAE Fiscal secundário. Em assim sendo, por obrigação legal, deve seguir a norma que rege tais atividades. O Regulamento do IPI (Imposto sobre produtos industrializados) – Decreto nº 7.212/2010 dispõe sobre o conceito de industrialização da seguinte forma:

Da Industrialização

Características e Modalidades

Art.4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição ao original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. No seu art. 5º apresenta todas as exclusões destas caracterizações e modalidades, entre elas:

XIV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento comercial varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso IV, e Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 18);

Em assim sendo, a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação e recondicionamento, pela legislação posta é processo de industrialização, significando dizer que, de acordo com o Regulamento do IPI, caracteriza-se como sendo industrialização pois são operações que modificam a

natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo. E diante destas determinações, dispõe a respeito da classificação dos produtos, conforme segue:

TÍTULO III

DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

Art.15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art.17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), é um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições. A composição dos códigos do SH permite que sejam atendidas as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação, em um

natural de classificar um produto comercialmente denominado como 'Toner' como 'Tintas para Impressão' ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o nível de sofisticação das mercadorias ou produtos.

A 'Nomenclatura Comum do Mercosul' - NCM, adotada no Brasil desde 1995, trata-se de um código de oito dígitos estabelecido pelo Governo Brasileiro para identificar a natureza das mercadorias objetivando o comércio internacional, entre outras facilidades. Assim, qualquer mercadoria, importada ou comprada no Brasil deve ter um código NCM na sua documentação legal (nota fiscal, livros legais, etc. – a partir de 01/01/2010), cujo objetivo é classificar os itens de acordo com regulamentos do MERCOSUL, onde os seis primeiros dígitos pertencem ao SH (Capítulo, Posição e subposição) e os dois últimos ao item e subitem do NCM.

Esta classificação fiscal de mercadorias é de competência da SRF (Secretaria da Receita Federal). No entanto é da responsabilidade do contribuinte indicá-la nas suas operações comerciais. Havendo dúvidas, deve consultar a SRF.

E tomando por base o entendimento da própria Receita Federal (Acórdão nº 3302002.837 - 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária-Sessão de 28/01/2015 Matéria: Classificação de Mercadorias do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, referente a outro produto, porém sobre a mesma matéria:

A despeito da tendência, é cediço que a Regra n 1 de Classificação determina que 'Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos tem apenas valor indicativo'. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras seguintes. Neste aspecto, não se classifica produto apenas lendo os títulos da Seção, Capítulo e Subcapítulo, estes são apenas indicativos. É preciso analisar a composição do produto que se pretende classificar. Feitas tais colocações, passo à discussão da lide.

O impugnante, em síntese, diz que o produto 'tinta pó Hidracor' não é tinta, mas sim um tipo de revestimento, pois sua composição química é a 'cal apagada' e mínimas frações de pigmentos orgânicos e inorgânicos (para dar tonalidade). Ressalta que a composição da 'Tinta Pó Hidracor', a não ser pelo acréscimo do pigmento, em nada difere do 'Super Cal Hidracor' (não autuado), também utilizado para pintura ou caiação (popular). E mesmo que as suas composições químicas e destinação difiram, elas jamais se assemelham com 'tinta comum' já que inexistente equivalência de composição química da 'Tinta Pó Hidracor' com a 'tinta comum'.

Diante da legislação posta e acima expressa e com base nas informações apresentadas pelo impugnante e pela própria empresa no seu site, cujas cópias foram trazidas tanto pelo autuado quanto pela autuante, não se pode dar guarida ao argumento do impugnante pela análise a seguir.

Tinta, em sentido amplo, é uma mistura de várias substâncias, veículo, pigmentos, aditivos, água e/ou solventes, em que as partículas sólidas, encontram-se distribuídas em um componente volátil (água ou solventes orgânicos). Quando aplicada sobre um substrato apropriado, converte-se em película sólida, dada a evaporação do componente volátil e/ou reação química, com a finalidade de decoração, acabamento, proteção e outras, transformando-se em filme sólido, objetivando proteger e embelezar as superfícies.

E como bem pontuado no Guia Técnico Ambiental Tintas e Vernizes – Série P+L do Governo de São Paulo em conjunto com a FIESP trazido pelo próprio impugnante (fl. 220) a “tinta é uma preparação, o que significa que há uma mistura de vários insumos na sua produção. A combinação de dos elementos sólidos e voláteis define a propriedade de resistência e de aspecto, bem como o tipo de aplicação e custo do produto final.

É ela espécie de revestimento, embora, e por óbvio, não tenha a mesma composição de outros “revestimentos” que compõe o mercado da construção civil atualmente (limitando-se neste Acórdão a este mercado). Em assim sendo, esta discussão não tem maior relevância - ser ou não ser revestimento, que, e mais uma vez, por óbvio o é. As tintas, atualmente, muito difere entre si. No entanto, como a discussão nestes autos é sobre a tinta a base de cal, limito-me a classificá-las por tal base, inclusive por ser uma das suas principais características (seu componente principal, que normalmente dá o nome da tinta).

Neste caminho as tintas podem ter como base a resina, como exemplos as acrílicas, vinílicas (látex), alquídicas, silicone, poliéster e epóxi. Este foi o conceito que o impugnante trouxe para caracterizá-la, não havendo, na sua exposição, qualquer outra. No entanto podem elas ter por base a cal, cimento, terra e silicato, por exemplos e não tão somente a base de resina.

E utilizando as palavras da monografia adiante citada: As tintas à base de cal podem ser aplicadas em superfícies alcalinas externas e internas, rústicas e porosas, úmidas e frescas como alvenarias de cimento, cal, concreto, bloco de concreto. Não devem ser aplicadas em superfícies lisas como cerâmica, nem sobre superfícies pintadas com outros tipos de tinta. Não são adequadas para aplicação em ambientes industriais onde o meio é ácido. Até o advento das tintas sintéticas, as tintas à base de cal foram o revestimento de pintura mais usado em fachadas. São muito escolhidas no âmbito de intervenções para conservação e reabilitação de edificações do patrimônio histórico. Ou seja, as mesmas definições que o autuado utiliza para informar a indicação do produto ‘Tinta em pó Hidracor’.

Portanto, a classificação da tinta tendo por base a cal, não é conceito “da tradição” ou para efeito mercadológico, mas sim, pela sua composição (matéria prima principal), no caso específico a “cal”. Afora que não se pode esquecer que o nome do produto para efeito de classificação fiscal (NCM) revela toda a substância e finalidade do produto. Passando para a discussão específica da lide, os componentes do produto “tinta pó Hidracor” são:

1. A Cal hidratada ou hidróxido de cálcio, também conhecida como ‘Cal Apagada’ é um composto químico resultante da reação de ‘Cal Virgem’ (óxido de cálcio) com água. Tem por fórmula $\text{Ca}(\text{OH})_2$.

2. O elemento químico Hidróxido de Magnésio (quimicamente uma base), presente na composição da “Tinta pó Hidracor” proporciona maior plasticidade e aderência à argamassa, dando como resultado um maior padrão de qualidade à pintura.

3. De acordo com a Monografia ‘TINTAS, SUAS PROPRIEDADES E APLICAÇÕES IMOBILIÁRIAS’ da Universidade Federal de Minas Gerais Escola de Engenharia - Departamento de Engenharia de Materiais e Construção - Curso de Especialização em Construção Civil monografia apresentada pela engenheira Izabel Cristina Barbosa Anghinetti – jan/12 (www.pos.demc.ufmg.br/novocecc/trabalhos/pg_2/90.pdf), os pigmentos são substâncias sólidas, finamente divididas, não voláteis e insolúveis (com exceção do corante) no meio. É utilizado com a finalidade de promover cor, opacidade, consistência, durabilidade e resistência à tinta, podendo ser orgânicos e inorgânicos. Um dos aspectos mais importantes a se observar nos pigmentos orgânicos é a sua durabilidade ou propriedade de permanência sem alteração da cor, principalmente para ambientes externos. Incluem aqui os de cores mais brilhantes. Exs: as ftalocianinas azuis e verdes, quinacridonas violeta e vermelha, perilenos vermelhos, toluidina vermelha, aril amídicos amarelos.

E quanto aos inorgânicos, embora não tão brilhantes quanto os orgânicos, são todos os pigmentos brancos, cargas e uma grande faixa de pigmentos coloridos, sintéticos ou naturais. Fazem parte desta classificação os pigmentos verdadeiros ou ativos (exs: dióxido de titânio (TiO_2) visando dar maior qualidade à tinta (maior poder de cobertura, alvura, durabilidade, brilho e opacidade) e óxido de ferro (Fe_2O_3), que podem ser naturais ou sintéticos, tendo grande importância pela sua ampla variedade de cores, baixo custo, estabilidade e pela sua natureza não tóxica e os pigmentos inertes ou cargas que podem ser naturais ou sintéticos. Possuem cor branca e tem baixo índice de refração e interferem em diversas características da tinta, incluindo brilho, opacidade, resistência à abrasão e ao craqueamento, reforço do filme, entre outras. Exemplos que a monografia apresenta: Caulim ou Argila, Terra Diatomácea, Calcita, Dolomita/Carbono de cálcio precipitado e Talco.

4. Os aditivos podem ser naturais ou sintéticos (no caso do produto em lide não foi especificado) compreendem uma enorme gama de componentes que, quando incorporados às tintas em pequenas proporções, conferem-lhe importantes propriedades. Suas funções podem ser de: Secantes; Catalisadores; Antipeles; Espessantes; Antiescorrimento; Surfactantes; Dispersantes; Antiespumantes; Nivelantes; Biocidas; Estabilizantes de ultravioleta.

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), 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.

(...)

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 defendente ser a correta para o referido produto nela não se pode a classificar, conforme comentários adiante feitos. Analisando, 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.

Os dois relatórios de ensaios trazidos (fls. 173/177) n°s 1 034 542-203 e 1 034 858-203 (fl. 173/177), são análise de uma “tinta em pó verde” e da ‘cal hidratada’ que além de estarem incluídas em outras NBR/ABNT que não a do produto industrializado ora em questão, o resultado desta análise a considera ‘cal hidratada para argamassa’, produto distinto do autuado.

O Manual Básico sobre Tintas, elaborado por Paulo Antônio Donadio em colaboração com a ABRAFATI, se restringe a apresentar a classificação das tintas resinadas, obtidas através da indústria química e petroquímica, não abrangendo qualquer outra fora além desta composição. Elogia-se o trabalho, porém nada aqui acrescenta à discussão ora travada, pois ao restringir a classificação de “tinta” exclui todas as outras existentes deste os primórdios da humanidade. (fls. 178/192).

O Guia Técnico Ambiental Tintas e Vernizes – Série P+L do Governo de São Paulo em conjunto com a FIESP (fls. 125/267), de igual forma segue o mesmo caminho do item anterior. Restringe-se a um estudo minucioso sobre as tintas resinadas da indústria química e petroquímica, não fazendo referência a qualquer outra tinta com classificação diferente. E neste estudo, é interessante notar de que ele classifica as tintas em pó apenas (utilizada quase que exclusivamente para indústrias) com composição complexa e a base das resinas que apresenta. E, para sua aplicação é necessário, inclusive, um revolver nebulizador especial (fl. 228).

Esclarecimento do engenheiro João Batista Braga de Oliveira - (fl. 263) do motivo da ‘Tinta em Pó Hidracor’ ser classificada como ‘cal hidratada’. Esclarece que é ela assim chamada por questões de tradição e não obedece a uma classificação científica. Por tudo já visto, este não é argumento pertinente para ora ser levado em consideração. Em segundo, restringe seu conceito de “tinta em pó” às tintas que denomina “especiais”, e comentada acima, o que não se pode dar sustentação a tal afirmativa diante das diversas formas que as tintas são apresentadas (líquidas ou em pó e com diversas classificações).

Quanto às respostas do Eng. Químico Valdecir Ângelo Quarcioni sobre perguntas feitas por pessoas interessadas sobre o assunto em seu site, elas se restringem a definição da cal em suas diversas formas, nada aqui acrescentando (fls. 264/267). A brochura “Tintas Ciência e Tecnologia” (fls. 268/271) é, apenas, repetição dos estudos acima referidos sobre as tintas resinadas. Em resumo, toda a documentação trazida pelo impugnante tem por objetivo restringir o conceito de “tinta” (quer líquida ou em pó) àquelas cujas resinas advém da indústria química e petroquímica

Em assim sendo, embora valiosas as informações trazidas, elas não dão sustentação à presente lide, por não abarcar todos os componentes que podem integrar a fabricação de uma ‘tinta’, entre elas a 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 ustulados, 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 acertadamente 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 compreende:

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 sílicas 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 segrega 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.

Quanto a sua norma NBR 11.702, já foi ela transcrita neste voto...

(...)

Em assim sendo sua NCM deve ser a 32.08. Esta situação somente poderá ser mudada se o impugnante trazer 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.

O Convênio ICMS 81/93 ao estabelecer normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos, determina na sua Cláusula segunda que nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Inclusive determina na sua Cláusula sétima que o sujeito passivo por substituição tributária poderá se inscrever na Secretaria da Fazenda do Estado em que mantém relações comerciais e se submeter às normas da legislação do estado de destino da mercadoria (Cláusula oitava). E na sua Cláusula quinta, Parágrafo único define quem seja sujeito passivo por substituição, ou seja, é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria. Como se denota, estas são regras gerais que devem ser seguidas em conjunto com aquelas específicas, uma vez que havendo tais regras aplicáveis a substituição tributária a uma determinada situação posta, é ela quem prevalece.

O Convênio ICMS 74/94 autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química. A sua Cláusula primeira dispõe com exceção de sua aplicabilidade às remessas de mercadorias para serem utilizadas pelo destinatário em processo de industrialização:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas no anexo deste Convênio fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas, ou na entrada para uso ou consumo do destinatário. E no seu Anexo determina quais os produtos que estarão regidos pelo referido Convênio, dentre eles:

ITEM	ESPECIFICAÇÃO	POSIÇÃO NCM
I	Tintas, vernizes e outros	3208, 3209 e 3210

E como já indicado, tais disposições estão inseridas na lei e norma regulamentar deste Estado.

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”.

Observo que a menção ao Convênio ICMS 81/93, não pode mais ser considerada, eis que o mesmo foi “substituído” pelo Convênio ICMS 92/2015, o qual visou “estabelecer a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes”.

Este assim determinou:

“Cláusula segunda O regime de substituição tributária ou de antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, aplica-se às mercadorias ou bens constantes nos Anexos II a XXIX deste convênio.

§ 1º Aplicam-se os regimes de substituição tributária e de antecipação do recolhimento do imposto independentemente de a mercadoria, bem, ou seus respectivos segmentos estarem relacionados nos Anexos I a XXIX deste convênio nas operações de venda de mercadorias ou bens pelo sistema porta a porta.

§ 2º Ao instituir os regimes de substituição tributária ou de antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes com as mercadorias e bens listados nos anexos, a legislação interna da respectiva unidade federada deverá reproduzir, para os itens que adotar, os códigos CEST, NCM/SH e respectivas descrições constantes nos anexos II a XXIX.

§ 3º A exigência contida no § 2º não obsta o detalhamento do item adotado por marca comercial, na hipótese de a unidade federada eleger como base de cálculo do imposto devido por substituição tributária ou de antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, o preço usualmente praticado no mercado, nos termos do § 4º do art. 8º da Lei Complementar 87/96, de 13 de setembro de 1996”.

Tal modificação, entretanto, não altera o entendimento ou percepção acerca da matéria ora discutida, ao contrário, reforça o entendimento do julgador. As tintas e vernizes estão no item XXIV do Anexo I, que trata dos segmentos de mercadorias.

Em função dos argumentos trazidos e diante do convencimento deste julgador, tenho a infração 02 como procedente, ao passo que a infração 03, como parcialmente subsistente, pela redução apontada pelo autuante em sede de Informação Fiscal, no mês de outubro de 2016, e não outubro de 2015, como erroneamente apontado, passando a mesma de R\$ 419,68 para R\$ 416,88, bem como a exclusão do produto “Supercal” na resultando em valor total da infração R\$ 445.970,96.

Esclareço, em relação a intervenção defensiva, não ter o autuante alterado o critério jurídico da autuação, diante de remanescer valor eventualmente não retirado da diligência, que apenas determinou a segregação de produto, diante da possibilidade de se considerar o produto “Supercal” e que afinal se mostrou desnecessária, ante as conclusões acima expendidas, em consonância com o entendimento deste Conselho.

Em relação ao Parecer da Procuradoria Geral do Estado, através da sua Procuradoria Fiscal, trazido pela defesa, ressalto o fato do mesmo não ser vinculante, além de que, acaso este fosse o entendimento solidificado e predominante naquele órgão, caberia, à vista das decisões prolatadas nas Câmaras de Julgamento Fiscal, em casos semelhantes, a interposição de Recurso Extraordinário para a Câmara Superior deste Conselho, nos termos do artigo 169, inciso II, alínea “c” do RPAF/99, o que não ocorreu, ao menos não se tem notícia nos autos.

Em relação as Representações por parte daquele órgão, esclareço que foram as mesmas devidamente apreciadas por este Conselho, resultando nos Acórdãos CJF 0143-11/22-VD, julgado em 20/05/2022 e CJF 0166-12/22-VD, julgado em 03/06/2022, onde foram as mesmas não acolhidas, por maioria de votos (4 x 2). No primeiro Acórdão (CJF 0143-11/22-VD), assim se posicionou o relator do voto condutor/vencedor:

“Trata-se de Representação proposta pela PGE/PROFIS em acolhimento aos argumentos do contribuinte, deduzidos em petição dirigida àquele órgão, requerendo o controle da legalidade acerca da decisão contida no Acórdão 1º CJF Nº 0153-11/18, que julgara Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em face da empresa TINTAS HIDRACOR S/A.

A questão sob exame se restringe à Infração 02, cuja conduta foi assim descrita: ‘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'. Trata-se de exigência de ICMS em face da comercialização de mercadorias denominadas 'TINTAS EM PÓ HIDRACOR' e 'HPLUS', sem retenção e recolhimento do ICMS-ST, relativo às operações subsequentes.

Discute-se, aqui, o enquadramento, ou não, das mercadorias comercializadas, pelo Contribuinte, no regime de substituição tributária, defendendo, a fiscalização, que os itens se subsomem à regra disposta no Convênio 74/94, enquanto que o Sujeito Passivo nega tratar-se de "TINTAS", defendendo que seus produtos se classificam como "CAL", fora, portanto, do regime de substituição tributária.

Vê-se que a representação oferecida se calcou nas conclusões extraídas do Relatório Técnico, emitido pela Fundação Núcleo de Tecnologia Industrial do Ceará, ligada ao Governo cearense (folhas 695/714), conforme se lê em trecho extraído às folhas 864/865, abaixo reproduzido.

Uma leitura do Convênio 76/94, obriga-nos a se debruçar sobre o conceito técnico de tintas e vernizes, de modo a podermos emoldurar o produto cal pigmentada como espécie do gênero 'tintas'.

Com efeito, entendendo que a nomenclatura tinta seria apenas encerrada na sua finalidade de pintar superfícies, teríamos como certo o enquadramento do produto cal no gênero previsto no Convênio 76/94, contudo, com a devida licença, não nos parece o melhor caminho, vejamos. Conforme dito acima, caso o legislador desejasse atrelar o produto a uma finalidade, por óbvio, o faria expressamente no texto normado, utilizando-se da expressão lingüística indicativa dum escopo, como, por exemplo, a especificação do item II, acima transcrito, assentada na conjunção subordinativa 'para'.

Na hipótese das tintas e vernizes, entretanto, a finalidade não foi sua mola identificadora, sendo imperiosa uma análise técnica dos mesmos. Neste sentido, não há como se olvidar o relatório técnico trazido pelo recorrente, porquanto extremamente elucidativo. Extrai-se do relatório técnico que os produtos 'Tinta em pó Branco e Tinta em Pó Verde Amazonas' não se encartam no conceito técnico e científico de tinta, pela ausência de componente essencial na configuração deste produto, especificamente a resina (grifos acrescidos). ...'

Ou seja, entendeu, a Douta PGE, com base no Relatório Técnico citado, que o produto comercializado pela autuada 'não se emoldura no conceito de tintas', sem se atentar para o fato de que o Convênio ICMS 74/94 não se limita às operações com 'tintas', mas alcança outros produtos, conforme enuncia na sua ementa, abaixo reproduzida.

'CONVÊNIO 74/94 Dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química (grifo acrescido). ' De fato, o convênio citado alcança não somente as operações com 'tintas', mas também com 'vernizes' e 'outras mercadorias da indústria química', conforme se lê acima.

Por oportuno, deve-se ressaltar que a acusação fiscal não fez menção à composição química do produto comercializado pelo Sujeito Passivo, nem mesmo fez qualquer menção à expressão 'tintas', limitando-se, a motivação do lançamento, às disposições do Convênio ICMS 74/94, conforme se lê à folha 02 do PAF, cuja redação reproduzo abaixo.

'INFRAÇÃO 02: 08.18.03 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. A empresa deixou de reter e recolher o ICMS ST devido na realização das operações interestaduais, subordinadas às disposições do Convênio ICMS 74/94. ...'

A ideia de que 'não se trata de tintas' veio aos autos no bojo da impugnação proposta pela empresa, sem que tal limitação lhe fosse oferecida pela peça acusatória, conforme restou demonstrado. Portanto, não me parece que o lançamento deva estar vinculado à composição química de tintas, já que a exigência fiscal se pauta na ideia de subsunção das operações autuadas às disposições do Convênio ICMS 74/94, sem que disso possa resultar em uma "mudança de fulcro da autuação", segundo consta no parecer PGE.

Quanto ao Relatório Técnico emitido pela Fundação Núcleo de Tecnologia Industrial do Ceará, seu alcance não pode transbordar além da área técnica, na qual a entidade tem inegável expertise. Falta-lhe competência, todavia, para esmerar-se em enquadrar, a mercadoria em exame, na Tabela de IPI, como atabalhoadamente se arvorou, à folha 713, em trecho que reproduzo abaixo.

6. CONCLUSÃO

Conclui-se, com base nas análises laboratoriais que os produtos fabricados pela Empresa Tintas Hidracor S/A, nomeados Tinta em pó Branco e Tinta em Pó Verde Amazonas, não se classificam como tintas a base de polímeros sintéticos, naturais ou modificados (poliésteres, acrílicos ou vinílicos) ou outras tintas utilizadas (sic) para acabamento de couros, TIPI 2017, Capítulo 32, NCM 3208, 3209 e 3210.

...

Com relação às descrições adotadas na TIPI, conclui-se que os produtos analisados se identificam com as descrições adotadas no Capítulo 25, NCM 2522.30.00 – Cal hidráulica. ’

De fato, um laudo técnico, emitido por uma instituição que possui expertise em tecnologia deve se limitar a atestar as qualidades físico-químicas do material analisado, sem adentrar-se em aspectos de índole normativo-tributária em relação aos quais não possui conhecimento técnico.

Nesse sentido, restou pertinente a solicitação de diligência emanada desta 1ª CJF, ainda na relatoria anterior, em que se pediu que o Sujeito Passivo fosse intimado a ingressar com pedido de consulta à COANA, órgão da Receita Federal do Brasil, com competência para dirimir dúvidas acerca da matéria ora em exame.

Curiosamente, o Contribuinte negou-se a dirimir tal dúvida, afirmando, equivocadamente, que: ‘... o ponto mais relevante é que o contribuinte não tem quaisquer dúvidas que necessitem de manifestação da Receita Federal do Brasil, pois sua convicção, lastreadas em conduta que vem desde os primórdios de sua atividade e foi reforçada pelo posicionamento técnico de escol de professores ligados ao NUTEC, é de que a mercadoria que gerou o debate nestes autos administrativos não se constitui como suporte material à operação lógica de subsunção do fato à norma prescritiva invocada pela fiscalização’. Ou seja, o Contribuinte ignorou solenemente a competência, atribuída à União, para responder a Consultas relativas à classificação das mercadorias e resolveu prestigiar um enquadramento feito por entidade desprovida de competência técnica para tal.

De fato, afigura-se desarrazoada a tentativa de enquadrar a mercadoria autuada no Capítulo 25 da TIPI, como ‘CAL’, pois, à vista do quanto disposto na ‘Nota 1’ do Capítulo 25 da TIPI, o seu conteúdo afasta de suas posições os produtos resultantes de mistura, conforme abaixo.

‘Capítulo 25

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

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 ustulados, calcinados, resultantes de uma mistura ou que tenham recebido tratamento mais adiantado do que os indicados em cada uma das posições (grifos acrescidos).’

Ora, conforme consta no Relatório Técnico da Fundação Núcleo de Tecnologia Industrial do Ceará, a Tinta em pó Branco é composta por ‘dolomita’, ‘hidróxido de cálcio’, ‘hidróxido de magnésio’, ‘carbonato de cálcio’ e ‘óxido de silício’. Da mesma forma, a Tinta em Pó Verde Amazonas é composta por ‘hidróxido de cálcio’, ‘carbonato de cálcio’, ‘óxido de silício’, ‘carbetto de silício’ ‘silicato de cálcio’ e o ‘pigmento green (verde fitalocianina)’. Vide folha 712. Assim, jamais poderiam ser enquadradas numa classificação destinada às substâncias em estado puro ou bruto.

Nesse sentido, é a resposta dada pela Receita Federal do Brasil, quando afirma a impossibilidade de classificação dessas mercadorias no capítulo 25, conforme se lê em trecho à folha 915 (verso), abaixo destacado.

‘Trata-se de produto industrializado, obtido pela mistura de cal hidratada, calcário e pigmentos, que visa ser utilizado na pintura de ambientes internos e externos. Não se trata de um produto bruto isolado, em estado primário, como seria característico dos produtos do Capítulo 25, mas sim de uma mistura de produtos, para a obtenção de uma mercadoria que visa ser utilizada como tinta, após a adição de água, pelo usuário, no momento do preparo para o uso.’

Assim, concluiu, a Receita Federal, que a mercadoria descrita como ‘preparação contendo cal hidratada, calcário dolomítico e pigmentos, apresentada em pó; acondicionada em sacos plásticos; utilizadas, após adição de água, para pintura de paredes externas e internas, em diversas opções de cores, comercialmente denominada tinta em pó, classifica-se no código NCM 3824.99.79 (outros produtos e preparações à base de elementos químicos ou de seus compostos inorgânicos, não especificados nem compreendidos noutras posições)’.

Assim, o tratamento jurídico a ser dispensado às tintas fabricadas pelo autuado deve observar o enquadramento dado pelo órgão técnico competente para tal, ou seja, a classificação na NCM 3824.99.79 (outros produtos e preparações à base de elementos químicos ou de seus compostos inorgânicos, não especificados nem compreendidos noutras posições). Em sendo assim, é forçoso concluir que os produtos fabricados pela empresa Tintas Hidracor se encontram enquadrados no regime de substituição tributária, uma vez que encontra previsão no item VI do Anexo Único ao Convênio 74/94, conforme abaixo.

ITEM

VI

ESPECIFICAÇÃO

Produtos impermeabilizantes, imunizantes para madeira, alvenaria e cerâmica, colas (exceto cola escolar branca e colorida em bastão ou líquida nas posições NCM 3506.1090 e 3506.9190) e adesivos. ...

POSIÇÃO NA NCM

2707, 2713, 2714,

2715.00.00, 3214,

3506, 3808, 3824,

3907, 3910, 6807

Nesse sentido, entendo que a decisão recorrida não merece reparo, devendo ser mantida na sua íntegra. Diante do exposto, voto no sentido de NÃO ACOLHER A PRESENTE REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS”.

Tal decisão serve como mais um elemento a sustentar a autuação quanto ao produto “Tinta Pó Hidracor”.

Quanto ao produto “Supercal”, como já dito, por meio de diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal foi segregado pelo autuante, tendo a autuada apontado diferença de pequena monta, ainda que de forma genérica, vez não ter indicado a operação e o período em que a mesma se encontrava e não foi excluída, o que prejudica a sua apreciação, motivo pelo qual acolho o demonstrativo do autuante de fl. 654, ficando a infração 03 no valor de R\$ 300.140,35, de acordo com o seguinte demonstrativo:

2015

Janeiro R\$ 45.063,34

Fevereiro R\$ 23.298,20

Março R\$ 31.096,87

Abril R\$ 18.126,47

Maio R\$ 19.882,63

Junho R\$ 27.638,52

Julho R\$ 22.389,41

Agosto R\$ 20.644,55

Setembro R\$ 17.067,69

Outubro R\$ 25.366,31

Novembro R\$ 9.284,38

Dezembro R\$ 36.510,30

Em 2016 ficaram mantidos os valores originais

Para 2017 igualmente mantidos os valores originalmente lançados.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser prática adotada pelo Poder Judiciário há algum tempo, tornando outras formas de comunicação desnecessárias.

Diante dos expostos motivos, e da alteração feita pelo autuante, tenho o lançamento tributário como PARCIALMENTE PROCEDENTE em R\$ 300.140,35, de acordo com a seguinte demonstração:

Infração 01 R\$ 182,03

Infração 02 R\$ 9.680,74

Infração 03 R\$ 300.140,35

Total: R\$ 310.003,12

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **207109.0002/18-0** lavrado contra **TINTAS HIDRACOR S/A.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$ 310.003,12**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96, respectivamente, bem como os acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Recorre de Ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Dec. nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de janeiro de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - PRESIDENTE/ RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - JULGADOR