

A. I. N° - 206912.0038/11-9  
AUTUADO - HIDROTINTAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE TINTAS LTDA.  
AUTUANTE - VLADIMIR MIRANDA MORGADO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 08.07.2016

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0088-02/16**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE SAÍDAS DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. VENDAS DOS PRODUTOS ADESIVO PVA E TINTA EM PÓ. VENDAS DOS PRODUTOS CONSTANTES NO CONVÊNIO ICMS 74/97 – TINTAS E VERNIZES. A lei atribui ao fabricante de tintas, vernizes, esmaltes e lacas, bem como na comercialização de aguarrás a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente à operação ou operações subseqüentes, a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Convênio ICMS nº 74/94, para tintas, vernizes etc. Infração subsistente. Refeitos os cálculos. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 27/03/2012, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$270.209,63, em razão de falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de adesivo PVA e TINTA EM PÓ realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, sendo o produto tinta em pó classificada pelo contribuinte como cal 100% pura quando, na verdade, constitui um mistura de cal e pigmento, portanto enquadrado como tinta, conforme a própria empresa reconhece no seu portfólio e está demonstrada no quadro geral das NCMs.

O autuado impugna o lançamento tributário, fls. 255 a 279, mediante advogado habilitado nos autos, inicialmente destaca que a controvérsia prende-se à qualificação de mercadorias circuladas como se fossem sujeitas à tributação de ICMS sob a técnica da substituição tributária nas operações interestaduais, conforme Convênio ICMS nº 74/94. Transcreve a imputação e destaca que instruem o Auto de Infração os seguintes documentos: Demonstrativo de débito, 2 páginas (fls. 03-04); Tabela TIPI, trechos sobre os capítulos 25 e 32 (fls. 05-10) e Planilha indicando as notas fiscais e valores de produto, base de cálculo da operação própria, ICMS da operação própria, base de cálculo da Substituição Tributária, ICMS Substituição Tributária (fls. 11-162).

Transcreve Cláusula primeira, terceira, quinta e Anexo do Convênio ICMS 74/94.

Argui nulidade decorrente da falta de fundamentação em razão da omissão no Auto de Infração do dado essencial da indicação da classificação NCM dos produtos vendidos.

Salienta que o Convênio ICMS 74/94 prevê a aplicabilidade do regime de substituição tributária para mais de 10 tipos de mercadorias. E, o auto de infração deixou de demonstrar qual seria o tipo de mercadoria, classificada por NCM que foi considerada na análise do produto. De fato, a

expressão “tinta em pó” não é constante da relação de bens listados no anexo do Convênio ICMS 74/94.

Prosseguindo, aduz que se verifica que as descrições básicas sobre “tinta”, citadas no anexo ao Convênio ICMS 74/94 como sub-capítulos 3208, 3209 e 3210 não contemplam o termo “Tinta em pó” apresentado na autuação. Todos apresentam a forma líquida (não em pó), conforme a tabela TIPI, sem ter relação com “cal” ou “cal e pigmento”.

Destaca que por sua vez, ainda que o item IV do anexo do Convênio refira-se à “Xadrez e pós assemelhados”, os itens da NCM não guardam identidade mínima com a descrição de “cal”, ou “cal e pigmento”.

Salienta que não se sabe em qual NCM se fundou a classificação, fato que dificulta a elaboração da defesa. Neste sentido, a autuação deveria necessariamente apresentar uma associação clara entre as circunstâncias jurídicas e matérias, e não apenas asseverar uma eventual infração à legislação tributária. Com efeito, mais do que uma mera “formalidade”, trata-se de se assegurar à Autuada o pleno e indispensável exercício do pleno do Contraditório e da Ampla Defesa, os quais são assegurados por nossa Carta Magna, a saber:

*Art. 5º.*

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

Frisa que, conforme antecipou, o auto de infração ora questionado não especifica qual seria o tipo de mercadoria (com a indicação do respectivo NCM) a que o mesmo se refere, gerando assim a imprecisão quanto aos elementos considerados pelo autuante, impedindo assim a apresentação de Defesa precisa sobre a causa precípua da autuação.

Conclui que é induvidável a nulidade da autuação fiscal por Cerceamento do Direito de Defesa em razão da violação do Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, o que requereu.

No mérito, aduz que é impossível se classificar a mercadoria vendida, chamada de pó de cal com pigmento, como “TINTA”.

Afere que há uma contradição científica ao se afirmar uma possível equiparação entre “tinta” e “tinta em pó”. Uma investigação científica determina que, para fins técnicos, a “tinta” é um bem líquido apenas, avocando uma tese de doutorado apresentada em 2009 na Universidade Federal do Rio Grande do Sul e *Curso de Especialização em Construção Civil* da Universidade Federal de Minas Gerais, para comprovar sua tese. Concluindo que, não há sequer fato gerador de ICMS. O AI versa sobre suposta circulação de tintas – que não é o caso.

Tece considerações sobre o princípio da tipicidade fechada, citando doutrina sobre o tema.

Registra que, ainda que o auto de infração tenha por argumento eventual imprecisão quanto a classificação fiscal como “cal hidráulica”, lançada pelo contribuinte, isso não é suficiente para determinar a tributação, transcrevendo o artigo 112 do CTN.

Defende que, havendo, no mínimo, a dúvida quanto ao comportamento da autuada, de se aplicar a regra do art. 112, II do CTN, tal como decidido no acórdão do TRF 3<sup>a</sup> Região, transscrito pela defesa.

Entende que é válido o enquadramento como cal hidráulica, posição NCM 2522.3000, argumentado que, sem prejuízo da tese acima, é possível desenvolver outra argumentação suplementar. É certo e claro que na formulação de auto de infração por desclassificação fiscal, o ônus de melhor enquadramento é do fisco, especialmente face aos princípios da tipicidade e da interpretação razoável em caso de dúvida, conforme se vê abaixo:

<b>25.22</b>	<b>Cal viva, cal apagada e cal hidráulica, com exclusão do óxido e do hidróxido de cálcio da posição 28.25.</b>
2522.10.00	- Cal viva
2522.20.00	- Cal apagada
2522.30.00	- Cal hidráulica

Destaca que as diferenças entre cada um são postas abaixo, conforme estudo do Instituto Militar de Engenharia do Exército Brasileiro, com grifos da defesa:

**Cal virgem = Cal viva**

*Cal resultante de processos de calcinação, da qual o constituinte principal é o óxido de cálcio ou óxido de cálcio em associação natural com o óxido de magnésio, capaz de reagir com a água. Em função dos teores dos seus constituintes, pode ser designada de: cálcica (ou altocálcio), magnesiana ou dolomítica.*

**Cal hidráulica**

*Cal, sob a forma de pó seco, obtida pela calcinação a uma temperatura próxima à da fusão de calcário com impurezas sílico-aluminosas, formando silicatos, aluminatos e ferritas de cálcio, que lhe conferem um certo grau de hidraulicidade.*

Assegura que a Cal Hidráulica resulta de um processo industrial. A de origem de uma jazida de Dolomita – mais comum no Nordeste do Brasil, é composta de óxido de cálcio e de magnésio CaMg (CO<sub>3</sub>)<sub>2</sub>. Consiste em um pó seco. Na natureza, entretanto, é encontrada como rocha, e o processo industrial consiste em transformar (a grosso modo), a rocha nesse pó, apresentando esquema do processo industrial, fls. 271 dos autos.

Compreende a grosso modo, a cozedura da rocha, moagem, peneiramento, resultando em um composto. Sempre um composto, e nesse sentido a ABTN – Associação Brasileira de Normas Técnicas descreve na NBR 7175 os limites de concentração outros produtos na composição de cada um dos tipos de “Cal”:

<b>Requisitos</b>	<b>Crítérios limite</b>		
	<b>CH I</b>	<b>CH II</b>	<b>CH III</b>
Anidrido carbônico	≤ 5% ≤ 7%	≤ 5% ≤ 7%	≤ 13% ≤ 15%
Óxidos de cálcio e de magnésio não hidratados (CaO + MgO)	≤ 10%	≤ 15%	≤ 15%
Óxidos totais na base de não voláteis (CaO + MgO)	≥ 90%	≥ 88%	≥ 88%

Explica os conceitos postos na NRB 7175, conforme publicação da Associação Brasileira de Produtores de Cal:

- *Anidrido carbônico (CO<sub>2</sub>): esse requisito permite a avaliação do processo de calcinação da matéria prima empregada na produção da cal, a rocha calcária. Na calcinação, os carbonatos de cálcio e de magnésio que compõem a rocha matriz são transformados em óxidos (cal virgem) pela ação do calor, perdendo o anidrido carbônico preso à sua estrutura química molecular.*

- *Óxidos não-hidratados: avalia o processo de hidratação do produto calcinado (cal virgem). Quanto maior a fração de óxidos não-hidratados, menor será a fração de cal hidratada efetivamente disponível no produto final.*

- *Óxidos totais: avalia a pureza da matéria-prima empregada na calcinação. Quanto maior o teor de óxidos totais, maior também será a pureza da rocha matriz, e menor será o risco potencial de introdução de impurezas deletérias no produto final.*

- *Finura: avalia o processo de moagem do produto final (cal hidratada), com influência direta também no rendimento do produto e na trabalhabilidade esperada para a argamassa no estado fresco (liga/plasticidade).*

Salienta que é certo que a Cal Hidráulica é um composto. Feito, é claro dos seus elementos essenciais Cálcio e Magnésio, porém, contendo também ter outros produtos. E, nem por isso deixa de ser “Cal”.

Acrescenta que, a outra norma técnica NBR 11172, ao tratar de Aglomerantes de Origem Mineral ACÓRDÃO JJF N° 0088-02.16

utilizados na Construção Civil, descreve a Cal Hidráulica como um composto com “misturas”, conforme detalhou:

*Em primeira plana, o conceito de cal, item 2.8, tal como localizado na natureza:*

#### **“2.8 Cal”**

*Aglomerante cujo constituinte principal é o óxido de cálcio ou óxido de cálcio em presença natural com o óxido de magnésio, hidratados ou não.*

*Passo seguinte, o conceito de “Cal Virgem”, em primeira etapa de calcinação:*

#### **2.8.1 Cal virgem**

*Cal resultante de processos de calcinação, da qual o constituinte principal é o óxido de cálcio ou óxido de cálcio em associação natural com o óxido de magnésio, capaz de reagir com a água. Em função dos teores dos seus constituintes, pode ser designada de: cárlica (ou alto-cálcio), magnesiana ou dolomítica.*

*Na sequencia, os tipos de cal, por processos industriais subsequentes, sempre admitindo a condição de composto por misturas de outros elementos além do cálcio e magnésio:*

#### **“2.8.2 Cal extinta”**

*Cal resultante da exposição da cal virgem ao ar ou à água, portanto apresentando sinais de hidratação e, eventualmente, de recarbonatação. Apresenta proporções variadas de óxidos, hidróxidos e carbonatos de cálcio e magnésio.*

#### **2.8.3 Cal hidratada**

*Cal, sob a forma de pó seco, obtida pela hidratação adequada de cal virgem, constituída essencialmente de hidróxido de cálcio ou de uma mistura de hidróxido de cálcio e hidróxido de magnésio, ou ainda, de uma mistura de hidróxido de cálcio, hidróxido de magnésio e óxido de magnésio.*

#### **2.8.4 Cal hidráulica**

*Cal, sob a forma de pó seco, obtida pela calcinação a uma temperatura próxima à da fusão de calcário com impurezas sílico-aluminosas, formando silicatos, aluminatos e ferritas de cálcio, que lhe conferem um certo grau de hidraulicidade.”*

*Óxidos. Ferro. Esses termos são citados na referenciada monografia de Andreza de Oliveira Cunha, como possíveis elementos da Cal*

#### **“2.1.2.5 CAL HIDRATADA PARA PINTURA”**

##### **2.2.5 Cal hidratada para pintura**

**• Composição:** formulada com cal hidratada podendo conter pigmentos opacificantes e/ou coloridos, cargas minerais, sais higroscópicos e eventualmente produtos repelentes à água.

**• Usos:** superfícies externas e internas, rústicas e porosas como alvenarias de cimento, cal, concreto, bloco de concreto. Pode ser aplicado em superfícies úmidas e frescas. Não deve ser aplicado em superfícies lisas como cerâmica, nem sobre superfícies pintadas com outros tipos de tinta.

**• Características técnicas:** dispersão aquosa isenta de solventes orgânicos, liberando baixo teor de orgânicos voláteis (baixa toxicidade). O pó é misturado à água pouco antes da aplicação. O leite de cal, ao ser aplicado, reage com o anídrico carbônico ( $CO_2$ ) do ar formando o carbonato de cálcio ( $CaCO_3$ ). Geralmente, dolomitos de granulação muito fina e arredondada resultam em cal hidratada para pintura de melhor desempenho do que os calcários. De modo geral, a película de caiação possui bom poder de cobertura quando seca e baixo poder quando úmida. Devido a sua alcalinidade suas cores são limitadas. A maioria dos pigmentos orgânicos é incompatível com este tipo de pintura, devido a sua suscetibilidade à alcalinidade. Já os pigmentos minerais são compatíveis, principalmente óxidos de ferro. Se comparada às tintas convencionais e à pintura de base de cimento, forma uma camada mais permeável permitindo a transpiração do substrato úmido. Possui baixa resistência a ácidos e elevada resistência à alcalinidade e à água. A resistência à alcalinidade torna-a muito recomendada para aplicação em substratos com base de cimento ou cal recém-executados, não sendo adequada para aplicação em ambientes industriais onde o meio é ácido. (UEMOTO, 2005)”

Observa que a FISPQ - Ficha de Informações de Segurança de Produto Químico - do produto “Tinta pó Branco Everest” demonstra uma faixa de concentração de 100% do produto cal hidratada. Pelo que inexiste controvérsia quanto a inexistência de tributação da circulação desse produto. Em todas as FISPQs dos produtos, o cal é essencial, lançando mão do conceito químico “faixa de concentração”, que consiste na indicação da quantidade proporcional do cal perante o

composto.

Quanto aos demais produtos, argumenta que, ainda que ocorra a adição de algum pigmento, devem ser consideradas as regras de interpretação, e especialmente, a compreensão de que o conceito de cal é um composto, e já admitindo óxidos e demais elementos.

Reitera que no auto de infração não se escreveu o motivo claro, mas o contribuinte suspeita – e se defende assim como pode – de que uma possível motivação da autuação seria a interpretação de que a posição 2522.3000 só seria aplicável à cal pura, sem pigmentos. Porém, como visto na NBR 11172, a Cal hidráulica é um composto industrial por si mesmo, de forma que o terno “mistura”, deve ser compreendido no sentido de “tratamento mais adiantado”. Ou seja, composto pode ter os elementos comuns à base de ferro e óxidos. Por esse critério, o produto não poderia ser classificado nem como tinta. Sempre como cal, mesmo se houver dúvida.

Menciona que, se houvesse dúvida, ainda assim o ordenamento jurídico deve ser coerente, e a solução do problema consta das REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO, incorporada no direito positivo pelo Decreto nº 4.070/2001, bem como, dos subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado/Nesh, versão luso-brasileira, aprovada pelo Decreto nº 435/1992.

Destaca que o teor da regra implica num raciocínio por etapas. O item 1 determina o âmbito geral de validade das regras interpretativas.

“A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm 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:

O item 2b afirma que no caso de produtos compostos existe regra específica.

2. (...)

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

O item 3 “caput” enuncia a possibilidade de classificação de produtos em duas posições. E finalmente o item 3b afirma que a regra específica para produtos compostos consiste em classificá-los pela matéria essencial:

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Conclui que, para os fins do item “3b”, é possível realizar essa determinação. Dessa forma, a regra interpretativa 3b determina que havendo o vácuo legislativo entre não ser possível enquadrar como “tinta”, e ser questionável o enquadramento como “cal hidratada”, o critério

consiste em reconhecer o cal como essencial. E para isso, segue um laudo técnico avaliando o caso, enfatizando a questão da manutenção das mesmas propriedades físicas químicas em todos os produtos, e sobre o conceito de “concentração”, como “... a razão entre a quantidade ou a massa de uma substância e o volume da solução em que esse composto se encontra dissolvido”, pelo que se comprehende que sempre pelo menos 90% será de cal – o qual sempre admite misturas.

Menciona que os ADESIVOS comercializados com embalagens de capacidade limitada à 1kg – não enquadramento no ANEXO DO CONVÊNIO 74/1994. Trata-se do produto “Cola Branca”, tendo como base de fabricação o insumo “Poli Acetato de Vinila (PVAc), disperso em solução aquosa. Essa seção da NCM prevê os códigos indicados à folha 278 dos autos, sendo que somente os 3506.10.90 e 3506.91.90 não são listados no anexo do Convênio ICMS 74/1994.

Assegura que o produto se insere no gênero de produtos constantes do item 3506.91, chamado de “Adesivos à base de polímeros das posições 39.01 a 39.13 ou de borracha”. Como a é a base de água, não se enquadra na posição 3506.10.10, “À base de cianoacrilatos”, enquadra-se na posição 3506.10.90, estando fora do âmbito de incidência.

Ao final, requer pela nulidade ou improcedência da autuação.

O autuante ao prestar a informação fiscal, fls. 452 a 474, ressalta que além de lançar ICMS sobre as operações interestaduais com o produto denominado “adesivo PVA”, a autuação também centrou nas “tintas em pó”, confessadamente um tipo de tinta que deixou de ser tributada pelo regime da substituição tributária.

Ressalta que a estratégia traçada pela empresa trilhou uma linha excessivamente técnica, imprestável para o deslinde da questão, pois só admite tintas na forma líquida, como se o estado físico fosse determinante para caracterizar o produto como tinta ou não, desprezando outras formas existentes. Na verdade, o legislador da NCM, preocupado com outras questões, desprendeu-se do conceito puramente químico de tinta para considerar como tal os produtos que sejam concebidos para pintar superfícies e proteger-las das intempéries do tempo.

Afirma que demonstrará que até pelo prisma técnico-químico uma das mercadorias autuadas também pode ser considerada tinta, conforme se depreende dos próprios estudos trazidos à colação pelo contribuinte. Acrescenta que a legislação da NCM, ao criar as subposições 3208, 3209 e 3210, sobretudo esta última, afastou-se deste critério reduzidamente técnico-químico para contemplar todas as espécies de tintas comercializadas no mercado.

Menciona que o autuado não iria chamar o produto objeto de autuação de tinta se tinta ele não fosse. Isto porque sabe-se muito bem que é a designação exata do produto que vai determinar a decisão pelo consumo.

Argumenta que a impugnante sabe muito bem que quando alguém pensa em *pintar* uma superfície, qualquer que seja ela, o desejo de consumo recai sobre uma tinta, das mais elaboradas até as mais rudimentares, estas sendo o caso da “tinta em pó”. Reprisa que a impugnante não chamaria de tinta o produto em foco se ele não fosse concebido com o propósito de aplicar pigmentações em rebocos ou paredes, sob pena de sofrer grandes prejuízos nas relações jurídicas de consumo.

Destaca que não haverá esforço de interpretação jurídica capaz de demonstrar que “a tinta em pó” não constitui mercadoria enquadrável no regime da substituição tributária interestadual, com sujeição passiva atribuída ao industrial, classificável na posição 3210 do Capítulo 32 da NCM, sendo um tipo de tinta diferente daqueles enunciados nos grupos 3208 e 3209 da NCM, também citados no rol apenso ao Conv. ICMS 74/94.

Nestes moldes, aduz que ficará demonstrado que o legislador da NCM, ao distribuir as tintas em três grandes grupos (posições 3208, 3209 e 3210), não se preocupou em dar feições tecnicistas a

elas, mas apenas atribuir-lhes esta qualidade porque se destinam a pintar – com cores, vale a redundância – determinadas superfícies.

Prosseguindo passou ao exames da preliminares.

Quanto a arguição de FALTA DE INDICAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO CORRETA DA MERCADORIA, aduz que não há a necessidade do lançador num primeiro momento especificar grupo e subgrupo da mercadoria enquadrável na tributação antecipada, bastando apenas qualificá-la e considerá-la sujeita a este regime. Somente se e quando aparecesse algum questionamento sobre a mercadoria estar ou não submetida à substituição tributária, após instaurado o processo, é que os pormenores sobre sua composição poderiam emergir e serem debatidos. Antes relevava saber apenas se o produto está sujeito à tributação antecipada e a que produto se referia. No caso específico, interessou à auditoria saber que o produto objeto da autuação se tratava de tinta e, como tal, não importava de qual tipo fosse, estava enquadrada nas regras do Conv. ICMS 74/94.

Afere que para a mercadoria sob exame - “tinta em pó”-, descabe reportar no auto de infração a que subitem ela pertence, pois não há variações de alíquotas de ICMS ou de carga tributária para as mercadorias elencadas no acordo interestadual, acaso estejam nesta ou naquela subposição fiscal. Basta ao contribuinte saber que a irregularidade detectada decorreu da falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária em operações interestaduais porque dita mercadoria se trata de tinta e, como tal, encontra-se relacionada no anexo único do Conv. ICMS 74/94.

Expõe que ao tomar ciência do auto de infração, leu o contribuinte o seu teor, o qual reproduziu, e em seguida sintetizou que a irregularidade decorreu da falta de retenção do ICMS nas operações com “tinta em pó”, enquadrável como tinta, nos termos do Conv. ICMS 76/94. Ao saber disto, o sujeito passivo entendeu perfeitamente que o lançamento de ofício exigiu o imposto estadual porque não se fez a retenção nas operações interestaduais com produtos submetidos a este sistema de cobrança antecipada.

Salienta que, como se viu, está dito com todas as letras no auto de infração, e, portanto, o contribuinte tomou inequívoco conhecimento de que as operações com “tinta em pó” estavam submetidas à substituição interestadual, embora não tivesse ele efetuado o recolhimento antecipado do ICMS. Dispunha o contribuinte dos elementos esclarecedores necessários para exercitar a sua ampla defesa e fazer valer o contraditório. Tanto usufruiu disto que ofereceu a respectiva contestação, por mais de duas dezenas de páginas.

Sustenta que a “polêmica” de ser a “tinta em pó” tinta ou não, classificável na NCM prevista no citado acordo interestadual, envolve questões nitidamente de mérito, porquanto o informante se reserva no direito de debatê-las mais adiante, inclusive a questão de só ser tinta se o produto se apresentar na forma líquida.

No mérito, passou ao exame da composição química da “tinta em pó” e sua classificação fiscal, destacando que um dos principais argumentos agitados pela impugnante gira em torno da ideia de que a tinta em pó não é tinta simplesmente porque tais produtos só são assim considerados quando apresentados na forma líquida.

Garante que tal afirmativa beira a ingenuidade, como se o estado físico da substância fosse determinante para transformá-la em diversas outras. Com a permissão do comparativo, a água (H<sub>2</sub>O) na forma de gelo, vapor ou líquida continuará sendo água em qualquer um destes estágios.

Em relação a tese apresenta pela defesa, fls. 320 a 334, e com base neles garante que sob o foco técnico-químico só é tinta se for líquido; as apresentações sólidas (pó, escamas, grânulos etc.) não podem ser assim categorizadas, entende o autuante que uma análise mais detida do citado trabalho conduz às seguintes conclusões:

*No capítulo dedicado à Introdução Geral (fls. 329, verso), a então doutoranda asseverou que o “termo tintas abrange toda a gama de produtos usados na preparação dos substratos até ao acabamento final...”*

(sic; destaque da transcrição). Até no próprio trecho destacado na defesa (fls. 261) se disse que a vinculação da tinta ao estado líquido não passa de uma “definição mais genérica e simplificada” (sic.; destacamos), para depois arrematar (fls. 333, verso) que “tecnicamente a composição e as funções das tintas são mais complexas” (sic).

Mais adiante garante a autora que “as tintas possuem diversas finalidades. Primeiramente foram destinadas a embelezar os ambientes. Com o passar do tempo e, com o surgimento e desenvolvimento de novos produtos, outras funções foram atribuídas às tintas tais como: proteção contra desgastes, corrosão e ataque bacteriológico do substrato, manutenção de condições higiênicas, controle de iluminação, sinalização de trânsito, conservação, distribuição da iluminação, entre outras”

E continua: “Hoje em dia, torna-se difícil imaginar o mundo sem essas características oferecidas pelas tintas. Ambientes pintados proporcionam um aspecto de higiene e conservação, essenciais para o bem estar das pessoas que habitam ou frequentam um local. Assim, pode-se assegurar que as tintas constituem um fator chave no modo e qualidade de vida das pessoas”

Conclui o autuante, que estas afirmativas atestam claramente que as tintas tem um espectro amplíssimo e se prestam a múltiplas finalidades. Sustenta que se o estado físico fosse decisivo para classificar um produto desta ou daquela maneira, alguns tipos de tinta notoriamente reconhecidos como tintas não seriam assim considerados só porque não estão na forma líquida como, por exemplo, um outro segmento de tinta em pó, empregada no ramo automotivo, mas que em nada se assemelha ao tipo alcançado nesta auditoria.

Destaca que o conhecido site eletrônico “Wikipedia” traz informações sobre esta tinta em pó direcionada para o ramo automotivo, donde se conclui claramente que a pintura a pó não exige um meio solvente para manter os seus ingredientes:

“A tinta em pó é um tipo de revestimento de pintura que é aplicado a uma peça sob a forma de um pó seco e fluidizado através de ar comprimido. A diferença principal entre uma tinta líquida convencional e a pintura a pó, é que esta última não requer um meio solvente para manter os seus componentes (Ligante, pigmento, etc) numa suspensão em meio líquido. A pintura a pó é aplicada electroestaticamente e curada sob ação do calor que a irá fluidificar e endurecer, formando uma pele.” (link: [http://pt.wikipedia.org/wiki/Tinta\\_em\\_pó](http://pt.wikipedia.org/wiki/Tinta_em_pó))

Relativa ao outro trabalho apresentado pela defesa, fls. 335 a 398, elaborada em nível de especialização, na qual se traz a lume o teor da NBR 12554 a respeito das tintas, conceituadas como “...produtos compostos de veículo, pigmentos, aditivos e solventes que, quando aplicados sobre um substrato, se convertem em película sólida, dada a evaporação do solvente e/ou reação química, com a finalidade de decoração, proteção e outras” (sic; destaque da transcrição). Tal conclusão levou inexplicavelmente a citada estudante afirmar que a tinta é uma composição líquida, embora nenhum elemento da NBR citada autorize esta constatação. Todavia, mesmo nesta monografia alguns aspectos merecem ser resgatados para contradizerem o absurdo argumento levantado pelo sujeito passivo.

Cita que ao fazer referência aos componentes da tinta, fls. 344, verso, a pós-graduanda afiançou que a ‘tinta é um material de acabamento com função decorativa e protetora ao garantir acabamento estético e impedir a penetração de agentes deletérios ao substrato como: água, umidade, poluição atmosférica, partículas do meio, etc. A tinta é constituída basicamente por pigmento, resina (ou polímero), solvente e aditivos.’ (negritos originais; grifos da transcrição). Expõe que, mais uma vez se reconhece que a tinta é todo material de acabamento concebido com intuito estético e protetivo, constituída basicamente de certas substâncias que, por serem básicas, nem sempre precisam coexistir para caracterizar um produto como tinta. Assim, pouco contribuem as transcrições feitas pelo contribuinte no que tange à caracterização dos pigmentos, resinas, solventes e aditivos, porque nem sempre eles precisam estar presentes simultaneamente para o produto ser tido como tinta do ponto de vista técnico-químico.

Acrescenta que, não bastasse isso, no verso da fl. 348 são apontadas algumas formas de classificação das tintas. Diz textualmente a autora que há ‘várias formas de classificar as tintas, tendo como referência a base, a resina e a nomenclatura comercial’ (destaque da transcrição). Quanto à classificação das tintas tendo como referência o tipo de resina, incluem-se as básicas, as ácidas,

os ácidos graxos e os acrilatos, sendo que estão nas primeiras a cal e os cimentícios. Nota que o produto objeto da autuação é composto basicamente de cal mais pigmentos, de modo que sem sombra de dúvidas se afigura como uma espécie de tinta. Ademais, ao confrontar o sumário (fls. 339) com o conteúdo do item 2.1.2.5 da citada pesquisa (fls. 352), vê-se que a autora considerou a cal hidratada para a pintura como um tipo de tinta, vez que o subitem 2.1.2.5. pertence ao item 2.1 (fls. 339), intitulado “TINTAS”, que engloba o estudo delas mesmas. Registra que a cal hidratada para a pintura é uma outra denominação dada para a tinta em pó.

Assim, a cal hidratada para pintura tem na sua composição a cal hidratada, podendo conter pigmentos opacificantes e/ou coloridos, cargas minerais, sais higroscópicos e eventualmente produtos repelentes à água, usada em superfícies (substratos) rústicas e porosas, fls. 339. Ali ainda está dito que o pó é misturado à água pouco antes da sua aplicação.

Sustenta que ao afirmar que a autora só classifica a cal hidratada para pintura como tinta depois de adicionada à água, a impugnante comete um grande equívoco, isto é, o de achar que a cal hidratada está na forma líquida, quando na realidade o termo *hidratada* aqui tem conotação diferente. Recorra mais uma vez ao Wikipedia:

*“O Hidróxido de cálcio, também conhecido como cal hidratada, cal apagada ou ainda cal extinta, é um composto químico de fórmula Ca(OH)<sub>2</sub>. Apresenta-se quando puro como um sólido branco e inodoro”* (grifos da transcrição; negritos originais; link: [http://pt.wikipedia.org/wiki/Hidróxido\\_de\\_Cálcio](http://pt.wikipedia.org/wiki/Hidróxido_de_Cálcio)).

Finaliza que a conclusão é de que a própria especialista reconhece ser a cal hidratada para pintura (leia-se tinta em pó) um tipo de tinta e esta é apresentada na forma sólida, em pó. Cai por terra, portanto, o ponto de vista de tinta só ser tinta se estiver no estado líquido.

Afirma que: “*Pensar o contrário equivaleria ao raciocínio do leite em pó deixar de ser leite só porque se apresenta na forma sólida e que, depois de receber água, por este simples fato, se transforma novamente em leite.*”

No tocante ao terceiro trabalho acadêmico é exibido em fragmentos, desta feita em nível de mestrado, mas sobre ele nenhum comentário é desferido pelo contribuinte. Mesmo assim, cabe assinalar que dita pesquisa foi desenvolvida no domínio das ciências contábeis, cujo tema nada tem a ver com a autuação, longe da área química, não guardando pertinência com as questões ora discutidas; demais, o processo de fabricação da cal ali referenciado não equivale ao processo produtivo da tinta em pó, vez que naquele inexiste aplicação de pigmentos.

Afirma que o “laudo pericial”, fls. 292 a 295, assim cognominado pela autuada, não merece o mínimo crédito porque nada acrescenta para o desate da questão e parece ser direcionado pela impugnante. Primeiro porque tenta dizer o que a empresa não disse no seu *site*; depois porque se arvora em afirmar que a tinta em pó não é tinta, mesmo considerando os pigmentos de diversas cores com que ela se apresenta, elencados no próprio documento e detalhados nas planilhas anexas ao auto de infração. Enfim, nenhuma informação de cunho técnico é produzida para abalar a certeza de que a tinta em pó é tinta.

Argumenta que, sendo mais específico, nenhuma das três questões e respectivas respostas contidas no documento, fls. 292/295, ajuda no desiderato da cobrança. A primeira resposta não possui qualquer relação com o seu fundamento, pois a NBR 12554/1992 não assegura que só as substâncias em estado líquido podem ser tintas; ao revés, nela está dito que as tintas servem para “decoração, proteção e outras (acabamento, distribuição de luz e higiene)” (sic; parêntesis originais). A segunda resposta está viciada, pois parte da indagação da composição química essencial da tinta em pó; na ocasião, o químico profissional, ao apegar-se à composição essencial, talvez tenha voluntaria ou involuntariamente se esquecido de mencionar e caracterizar os pigmentos que inapelavelmente fazem parte da composição química da tinta em pó, atendo-se apenas a fazer breve exposição sobre os elementos químicos integrantes da cal. E, por fim, a terceira resposta só faz confirmar que a tinta em pó é produto distinto da cal, pois ali se admite que aquela pode conter uma concentração de cal entre 90% e 99%; logo, pelo raciocínio reverso, o

pigmento pode significar até 10% do produto, o que é bastante significativo, considerando que esta substância tem apenas a função de dar coloração e estabilidade à tinta.

Acresce que, pelo multireferido documento, fls. 292/295, é possível até depreender-se que a tinta em pó, além de fazer a caiação da superfície através da cal, tem também a função de revesti-la com pigmentos coloridos orgânicos e inorgânicos, e, portanto, por ser tinta, assume também a função de pintá-la.

Conclui que não merece acolhida o documento referido. Entretanto, se remanescerem dúvidas quanto ao fato da tinta em pó ser tinta, tanto do ponto de vista técnico-químico (mais restrito) como do ponto de vista da NCM (mais amplo), o autuante sugere aos nobres julgadores que o PAF seja convertido em diligência no sentido de ser produzido laudo pericial por um dos auditores fiscais da SEFAZ com formação em engenharia química, boa parte deles atualmente lotada na INFRAZ Indústria e na IFEP Indústria, sem antes o processo voltar para as mãos do titular da autuação a fim de serem formulados alguns questionamentos.

Quanto as publicações técnicas, a revista da ABPC (fls 313 a 319v), datada de 2003, frisa que traz de novo subsídios relacionados à cal, produto que, reitera, não foi objeto da autuação. Já a NBR 11172 da ABNT enuncia algumas definições de produtos que não passam de um referencial técnico desprovido de caráter vinculativo, não obrigam os legisladores – inclusive o da NCM - a seguirem rigorosamente o seu conteúdo.

Pede licença para transcrever as definições das “*cales*” oferecidas pela ABNT para, em seguida, trazer os conceitos acolhidos pelo legislador da NCM, no intuito de provar, face a análise comparativa de uma e outra fonte, que há diferenças conceituais, classificatórias e estruturais entre elas:

**ABNT:**

**“ 2.8. Cal**

*Aglomerante cujo constituinte principal é o óxido de cálcio ou óxido de cálcio em presença natural com o óxido de magnésio, hidratados ou não.*

**2.8.1. Cal virgem**

*Cal resultante de processos de calcinação, da qual o constituinte principal é o óxido de cálcio ou óxido de cálcio em associação natural com o óxido de magnésio, capaz de reagir com a água. Em função dos teores dos seus constituintes, pode ser designada de: cálcica (ou alto-cálcio), magnesiana ou dolomítica.*

**2.8.2. Cal extinta**

*Cal resultante da exposição da cal virgem ao ar ou à água, portanto apresentando sinais de hidratação e, eventualmente, de recarbonatação. Apresenta proporções variadas de óxidos, hidróxidos e carbonatos de cálcio e magnésio.*

**2.8.3. Cal hidratada**

*Cal, sob a forma de pó seco, obtida pela hidratação adequação de cal virgem, constituída essencialmente de hidróxido de cálcio ou de uma mistura de hidróxido de cálcio e hidróxido de magnésio, ou ainda, de uma mistura de hidróxido de cálcio, hidróxido de magnésio e óxido de magnésio.*

**2.8.4 Cal hidráulica**

*Cal, sob a forma de pó seco, obtida pela calcinação a uma temperatura próxima à da fusão de calcário com impurezas sílico-aluminosas, formando silicatos, aluminatos e ferritas de cálcio, que lhe conferem um certo grau de hidráulicidade” (parêntesis e negritos originais)*

**NCM (posições e notas explicativas)**

“2522 *Cal viva, cal apagada e cal hidráulica, com exclusão do óxido e do hidróxido de cálcio da posição 28.25.*

2522.10 *Cal viva*

2522.20 *Cal apagada*

2522.30 *Cal hidráulica*

(Texto oficial de acordo com a IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012)

**cal ordinária** resulta da calcinação de pedras calcárias sem argila ou contendo argila em pequenas quantidades (cal viva ou anidra). Apresenta as características de um óxido de cálcio impuro, muito hidroscópico, ávida de água; em presença da água, combina-se com ela liberando grande quantidade de calor para se transformar em cal hidratada, também chamada **cal apagada**; a cal apagada utiliza-se, em geral, como corretivo de terras e na indústria do açúcar.

A **cal hidráulica** obtém-se por calcinação, a baixa temperatura, de pedras de cal que contenham quantidade de argila suficiente (embora geralmente inferior a 20%) para que o produto obtido possa fazer pega em presença de água. A cal hidráulica difere, no entanto, do cimento natural por conter ainda quantidade apreciável de cal não combinada, que pode apagar-se em presença de água.

**Exclui-se** da presente posição a **cal purificada** (óxido ou hidróxido de cálcio) (**posição 28.25.**)" (parêntesis e negritos originais)

Reitera que a ABNT fornece subsídios meramente informativos; falta a eles, para o caso *sub judice*, a força normativa que possui a NCM. Aliás, consulte-se o sítio eletrônico da entidade, no qual se vê como premissas um leque de atuações que não atingem a normatização da legislação tributária, designadamente no que tange à classificação fiscal com base nas normas de classificação das mercadorias. Eis, portanto, as ditas premissas, lembrando que normalização não se confunde com normatização:

"Ser o Foro Nacional de Normalização, previsto no Sistema Brasileiro de Normalização (SBN), **no âmbito do Sistema Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (SINMETRO)**;

- ▶ Ter compromisso com as diretrizes estratégicas do Conselho Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (CONMETRO);
- ▶ Ser o representante do Brasil nos foros sub-regionais, regionais e internacionais de normalização;
- ▶ Reconhecer como organismos internacionais de normalização a International Organization for Standardization (ISO), International Electrotechnical Commission (IEC) e International Telecommunications Union (ITU) e como organizações internacionais com atividades de normalização o CODEX ALIMENTARIUS, Bureau Internationale de Poids e Mesures (BIPM), Organização Internacional de Metrologia Legal (OIML), International Accreditation Forum (IAF) e International Laboratory Accreditation Cooperation (ILAC);
- ▶ Ser signatário do Código de Boas Práticas de Normalização da Organização Mundial do Comércio (OMC);
- ▶ Ser entidade não-governamental, sem fins lucrativos e de utilidade pública, como agente privado de políticas públicas. (parêntesis originais; destaque da transcrição)

Registra que ainda que a ABNT tivesse esse poder de obrigar o legislador a seguir fielmente os termos e construções criados por ela, inclusive para fins de classificação fiscal do produto, ainda assim a NBR anexada pelo contribuinte em nada auxilia o exame da procedência do lançamento, pois traz a tona conceitos da cal e suas derivações, mercadorias que não foram alvo do presente auto de infração.

Assegura que as fichas dos produtos apensadas pelo contribuinte, fls. 399 a 450, confirmam que a tinta em pó resulta da mistura da cal com pigmentos, o que a reposiciona como tinta, na classificação fiscal denominada de "outras tintas", conforme será detalhado adiante. Por outro lado, as referências doutrinárias trazidas pela "Hidrotintas" só fazem corroborar com o lançamento, pois nele se vê o pleno atendimento à tipicidade cerrada, na medida em que está a se cobrar imposto devido em virtude de operação de circulação de mercadoria sujeita à tributação antecipada e à substituição tributária interestadual.

Quanto as remissões normativas e jurisprudenciais, diz que possuem pertinência para a presente cobrança porquanto trazem a certeza de que o contribuinte admite nas entrelinhas ser o devedor substituto, pedindo apenas dispensa das penalidades dela consequentes. É que tanto o art. 112 do CTN quanto as decisões administrativas e judiciais dizem respeito à cominação de penalidades quando há dúvidas relacionadas à tipificação da irregularidade. Ocorre que inexistem dúvidas quanto à multa aplicável no caso, isto é, 60% (sessenta por cento), pois a Lei 7014/99 é clara ao

estipulá-la no tocante a ICMS não retido pelo contribuinte substituto, conforme reza o art. 42, II, “e”.

Conclui que mesmo no estreitíssimo campo técnico-químico explorado pelo contribuinte a “tinta em pó” – como mandam a lógica e a coerência – deve ser categorizada como um tipo de tinta. Porém, não é nesta área restrita e limitante que deve se expandir a discussão. O foco está em saber se o legislador da NCM, ao criar três subposições para as tintas, resolveu contemplar com este qualificativo qualquer produto criado com o objetivo comercial de ser aplicado na pintura de substratos (superfícies).

Menciona que quando o legislador do acordo interestadual aludiu no anexo único as NCMs 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. O pigmento misturado à cal a transforma em outro produto, com outra finalidade. Da adição do pigmento à cal surge um novo produto, uma tinta, de preço menor e de formação rudimentar, se comparada às tintas formadas à base de resinas mais sofisticadas. Entretanto, nem por isso a tinta em pó deixa de ser tinta. O que não pode é a cal, agora adicionada a pigmentos com propriedades de dar coloração em superfícies, continuar sendo classificada como cal, como insiste a autuada, até porque, nunca é demais reprimir, a tinta em pó não é mais cal, mas uma mistura desta com pigmentos.

Recorda que se o produto em foco não fosse tinta o contribuinte jamais o chamaria como tal. Em verdade, pela lógica do consumo, a “tinta em pó” assim foi chamada porque tinta o é. Quando uma pessoa tem sede, procura uma bebida para se refrescar; quando tem fome, deseja um alimento para saciá-la; quando quer se vestir, compra uma roupa e assim sucessivamente, pois as necessidades de consumo vão surgindo e o mercado cria alternativas para satisfazê-las. Natural que quando um indivíduo tem vontade de pintar uma superfície, seja uma parede, piso ou muro, ele não vai querer adquirir tijolo, ferro ou concreto e sim comprar tinta, das mais sofisticadas às mais simples, a depender das características da necessidade do consumidor (para superfícies externas, tintas mais baratas, para ambientes mais nobres, tintas mais caras).

Entende que o legislador da NCM, açambarcou todas as formas e apresentações de tintas, abrindo espaço no grupo 3210 para todas as demais tintas que não se enquadravam nos grupos 3208 e 3209. E o legislador do ICMS, ao regimentar a tributação antecipada nas operações interestaduais, contemplou todas elas neste sistema de tributação, tintas com ou sem resina, tintas mais nobres ou menos nobres, tintas sem cal ou tintas à base de cal, vez que todas elas, indiscutivelmente, servem para pintar superfícies. Demais, um produto com certa composição química pode ter enquadramento em determinada posição da NCM. A simples adição de um outro produto ou a mistura com outra substância já não pode mais justificar seu enquadramento na NCM antiga, automaticamente sendo transportada para outra posição.

Aduz que a legislação tributária está recheada de exemplos assim, tanto na seara federal como na estadual e municipal. Perante a legislação baiana, o macarrão pré-cozido não tem o mesmo tratamento do macarrão comum, simplesmente porque o primeiro sofreu um cozimento superficial. Ao revés do que insinua a autuada, há enormes diferenças entre a “tinta em pó” e a cal, conforme se pode presenciar do próprio sítio eletrônico do contribuinte.

Informa que o próprio sítio eletrônico da empresa diz que o produto objeto da autuação é tinta, chamada de “Tinta em Pó Super Refinada Hidrotintas”; o outro produto é cal hidratada pura a 100%, denominada de “Supercal Hidrotintas”, não sujeita à substituição tributária interestadual, aliás sequer aventada na autuação. A sítio eletrônico da empresa revela que a “tinta em pó” é apropriada para superfícies porosas, como reboco e superfícies caiadas, fls. 239. Assim, se alguém quiser pintar tais superfícies, usará a “tinta em pó”; se quiser apenas caiá-las, usará a cal

pura. Não é razoável gastar dinheiro nem tecnicamente recomendável comprar tintas caras para pintar paredes que não tenham um acabamento mais refinado.

Diz que o sítio eletrônico da empresa informa que a cal pura tem apenas hidróxidos na sua composição química; logo, não possui pigmentos. A “tinta em pó”, por sua vez, é composta de hidróxidos mais pigmentos. Logo, hidróxidos não são a mesma coisa do que pigmentos. Uns e outros possuem estrutura química inteiramente distinta, 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.

Destaca que todos estes elementos probatórios se encontram no portfólio da empresa e foram trazidos pelo autuante quando da feitura do auto de infração. Passou ao exame dos elementos com a respectiva indicação da folha do PAF, além de comentários complementares:

*As fls. 239 do PAF verifica-se que a autuada “Hidrotintas Ltda” possui entre seus produtos para venda a “Tinta em Pó Super Refinada Hidrotintas”, denominada também de “tinta em pó”, exibida na amostra na cor pêssego, conforme descrição contida nos documentos fiscais. Na sua fórmula química, a empresa aponta como componentes a cal hidratada, numa concentração variável entre 90 a 99%, acrescida de pigmentos, na amostra do tipo ferro óxido amarelo e do tipo óxido ferro vermelho.*

*As fls. 228 do PAF verifica-se que a autuada “Hidrotintas Ltda” possui entre seus produtos para venda o “Supercal Hidrotintas”. Na sua fórmula química, a empresa aponta como componentes só a cal hidratada, numa concentração invariável de 100%.*

Conclui que são as próprias palavras da autuada – consagradas em seu portfólio - que acabam contradizendo sua tese defensiva. Por várias vezes ela mesma admite que a “tinta em pó” é tinta, de sorte que a empresa acabaria revelando por inteiro a verdade. E que tinta em pó e cal pura não são a mesma coisa.

Quanto ao argumento defensivo sobre IMPOSSIBILIDADE DE OUTRA CLASSIFICAÇÃO FISCAL PARA O PRODUTO SENÃO COMO CAL HIDRATADA, aduz que o contribuinte dissimuladamente chama de “cal hidratada” ou “hidráulica”, uma terminologia empregada mais para desviar a atenção dos nobres julgadores, pois o simples fato da cal ser hidratada não lhe retira a característica de continuar tendo 100% de concentração e não configurar uma “mistura”.

Relativamente a apostila confeccionada pelo Instituto Militar de Engenharia do Exército Brasileiro, fls. 297 a 302v, salienta que todo ele se reporta ao estudo da cal que, reiterando não foi objeto de autuação, e serve apenas para reforçar a ideia de que a tinta em pó não se confunde com a cal com 100% de concentração. Ademais, sustenta a impugnante uma confusa articulação, fls. 275 a 277, de que a tinta em pó deve ser mantida como cal pura, de forma que o termo *mistura* deve ser compreendido como *tratamento mais adiantado*. Acontece que, tal qual a mistura, a expressão *tratamento mais adiantado* constitui também um óbice ao enquadramento da tinta em pó no Capítulo 25, como quer a autuada, por ser uma exceção ao enquadramento, o que faz ruir por inteiro a sua argumentação.

Em complemento, assegura que, na dúvida de se fazer o enquadramento do produto nesta ou naquela classificação fiscal, deve-se adotar as regras gerais para interpretação do sistema harmonizado, as quais manda classificar o produto que lhe confira a característica essencial.

Argumenta que, todavia, se dúvidas houvesse – o que admitiu por amor ao argumento - quanto ao enquadramento da tinta em pó como tinta caracterizável numa das posições 3208, 3209 ou 3210 da NCM, mesmo assim, por tais regras interpretativas, o citado produto continuaria como tinta, vez que a característica essencial dele é se prestar a pintar superfícies, com intuito estético ou protetivo, entre outras finalidades. Entretanto, tais regras interpretativas só são aplicáveis subsidiariamente, quando a classificação fiscal não possa ser feita com base no próprio texto das posições e das notas de Seção e de Capítulo, conforme se depreende do teor do item 1 transscrito pelo próprio autuado na sua impugnação, fls. 276:

*“1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm 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:” (destaques da transcrição).*

Entende que não há dúvidas de que a tinta em pó encontra acomodação confortável numa das posições relacionadas a tintas. E não há dúvidas de que a mesma tinta em pó não encontra enquadramento no capítulo dedicado a cal, porque aquela configura uma mistura e deste jeito não pode ser ali enquadrada. Taxativamente a Nota do Capítulo rechaça que ali se classifiquem quaisquer “misturas”.

Assegura que é ponto incontrovertido neste PAF que a tinta em pó resulta da mistura de cal mais pigmentos. Antes havia a cal com 100% de concentração, que misturada a pigmentos, transformou-se numa mistura, deixou de ser cal pura para ser tinta de variadas cores, a depender da coloração dada pelo pigmento. Assim, absolutamente poderia a mercadoria objeto de autuação receber a classificação fiscal adotada pela autuada, qual seja, a subposição 2522 e seus desdobramentos, vez que ela desponta como uma mistura de cal e pigmentos.

Argumenta que, sendo um tipo de tinta resultante de uma mistura, não pode estar no multicitado capítulo, passando a ser enquadrável em outro Capítulo, o de nº 32, na subposição 3210.00.10, como outro tipo de tinta, exatamente porque não é apresentada isoladamente, consoante de extraí das notas explicativas correspondentes. De fato a “tinta em pó” não se encaixa no grupo 3208 da NCM porque ali estão as tintas à base de polímeros sintéticos ou de polímeros naturais modificados, dispersos ou dissolvidos em meio não aquoso. Nem se encaixa no grupo seguinte, o 3209, pois nele se encontram as tintas à base de polímeros sintéticos ou de polímeros naturais modificados, dispersos ou dissolvidos em meio aquoso.

Reitera que ao desdobrar as tintas em três NCMs (3208, 3209 e 3210), o legislador resolveu dividilas em tintas dispersas ou dissolvidas em meio não aquoso, tintas dispersas ou dissolvidas em meio aquoso e, num grupo heterogêneo, todas as outras tintas, inclusive o produto objeto da autuação.

No tocante aos ADESIVOS DE “PVA” COMERCIALIZADOS EM EMBALAGENS COM CAPACIDADE LIMITADA À 1 KG, frisa que a empresa alega que descabe a exigência para as mercadorias conhecidas comercialmente como “adesivos PVA” levantados às fls. 221 a 223, sem contudo apresentar uma articulação de raciocínio lógica para apoiar esta afirmação. Da leitura da impugnação, fls. 277 a 279, pode-se extraír que o contribuinte reconhece ser o produto em foco aquele previsto na posição NCM 3506.91, vale dizer, um adesivo à base de um dos polímeros enunciados nas posições NCM 39.01 a 39.13 ou de borracha (fls. 278, § 58). E complementa dizendo que o polímero específico formados do produto em foco é o PVA – poliacetato de vinila, previsto na subposição 3905.1 da NCM, conforme se deflui do afirmado às fls. 278, § 57.

Argumenta que, pelas condições assumidas pela própria autuada o produto está sujeito à substituição tributária interestadual porque se insere na coluna VI do Anexo do Conv. ICMS 74/94 abaixo destacada, por se qualificar como um tipo de adesivo à base de PVA, enquadrável na posição NCM 3506:

VI	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 <u>adesivos</u> .	2707, 2713, 2714, 2715.00.00, 3214, <u>3506</u> , 3808, 3824, 3907, 3910, 6807
----	--	--

Ressalta que a impugnante nos requerimentos finais tenha solicitado que os adesivos objeto da autuação sejam encaixados na subposição 3506.10.10 da NCM, sendo que tal classificação fiscal, entretanto, contemplada no citado acordo interestadual, se submete à tributação antecipada.

Ao final, opina pela procedência do Auto de Infração.

O PAF foi convertido em diligência para que fosse entregue ao autuado cópia da informação fiscal e reaberto o prazo de defesa, trinta dias.

Em nova manifestação defensiva, às folhas 494 a 504, o autuado faz uma “*SINOPSE FÁTICA-PROCESSUAL*”, incialmente reproduzindo a imputação e resumido os argumentos defensivo da seguinte forma:

*Face a tal autuação, o Contribuinte apresentou a devida **Impugnação Administrativa**, através da qual se demonstrou:*

*a) Impossibilidade de classificar a mercadoria vendida, chamada de pó de cal com pigmento, como “tinta”, a se considerar que “tinta” deve ser sempre líquido, a par da literatura especializada (teses acadêmicas);*

*b) Validade do enquadramento como cal hidráulica, posição NCM 2522.3000, ao argumento de que a Cal hidráulica é um composto no qual o óxido de cálcio é preponderante, de forma que as propriedades físico químicas se medem pela concentração, e que aplica-se a regra interpretativa do Sistema Harmonizado de classificação de mercadorias 3b “classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação”.*

*05. Os dois argumentos resultariam no não enquadramento na hipótese de substituição tributária prevista no Convênio ICMS nº 74/94.*

Sintetizou a informação fiscal, relacionando os principais argumentos do preposto fiscal, como sendo:

*a) Preponderância do nome comercial sobre as características físico-químicas do produto;*

*b) Que o argumento acadêmico de que tinta só é líquida não se sustenta, pois existe um tipo de tinta em pó, isto é, produto que pode ser aplicado diretamente para pintar sem que esteja em forma líquida;*

*c) Que a tinta em pó enquadra-se no NCM 3210, também relacionado no Convênio ICMS 74/94:*

No tópico defensivo denominado de “*DA NÃO-SUJEIÇÃO AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO PRODUTO COMERCIALIZADO SOB A NOMENCLATURA ‘TINTA EM PÓ’, POIS ENQUADRA-SE EM OUTRO NCM, 3215, NÃO LISTADO NO CONVÊNIO 74/94*”, reitera o argumento de que se classificam como “tinta” apenas os produtos que representem uma mescla de pigmentos e veículo, que juntos foram um líquido ou pasta, e que demonstrado pelo Contribuinte, e independentemente da nomenclatura comercial empregada, para todos os fins e efeitos, o produto denominado “*tinta em pó*” efetivamente não se classifica como “*tinta*”. E, dessa forma, comprehende como correta a classificação no NCM 2522.3000. E, nem se enquadra no NCM 3210, pois, essa classificação “outros” aplica-se a “tipos utilizados para acabamento de couros”, conforme tabela reproduzida abaixo:

<b>3210.00</b>	<b>Outras tintas e vernizes; pigmentos de água preparados, dos tipos utilizados para acabamento de couros.</b>
3210.00.10	Tintas
3210.00.20	Vernizes
3210.00.30	Pigmentos a água preparados, <b>dos tipos utilizados para acabamento de couros</b>

Afirma que não é o caso, o produto de cal não é para aplicar em couro. Por amor ao debate, observa que segundo a própria fonte citada pelo auditor-fiscal (Wikipédia), percebe-se que a “*tinta em pó*” seria aquela que “não requer um meio solvente para manter os seus componentes (Ligante, pigmento, etc) numa suspensão em meio líquido”, como reproduziu:

*“A **tinta em pó** é um tipo de revestimento de pintura que é aplicado a uma peça sob a forma de um pó seco e fluidizado através de ar comprimido. A diferença principal entre uma tinta líquida convencional e a pintura a pó, é que esta última não requer um meio solvente para manter os seus componentes (Ligante, pigmento, etc) numa suspensão em meio líquido. A pintura a pó é aplicada electroestaticamente e curada sob ação do calor que a irá fluidificar e endurecer, formando uma pele. (Negritos da defesa)*

Argumenta que, nesse caso, aplicaria a classificação NCM 3215.90.00, como “outras tintas” em “estado sólido”, com os seus comentários, e explicando porque não se enquadra nos demais NCM’s, conforme transcreveu:

*Capítulo 32*

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

<b>3210.00</b>	<i>Outras tintas e vernizes; pigmentos de água preparados, dos tipos utilizados para acabamento de couros.</i>	
3210.00.10	<i>Tintas</i>	
3210.00.20	<i>Vernizes</i>	
3210.00.30	<i>Pigmentos a água preparados, dos tipos utilizados para acabamento de couros</i>	<i>O Cal não se aplica em couro</i>
<b>3211.00.00</b>	<i>Secantes preparados.</i>	
<b>32.12</b>	<i>Pigmentos (incluindo os pós e flocos metálicos) dispersos em meios não aquosos, no estado líquido ou pastoso, dos tipos utilizados na fabricação de tintas; folhas para marcar a ferro; tinturas e outras matérias corantes apresentadas em formas próprias ou em embalagens para venda a retalho.</i>	<i>O Cal não é vendido em estado líquido ou pastoso</i>
<b>32.13</b>	<i>Cores para pintura artística, atividades educativas, pintura de tabuletas, modificação de tonalidades, recreação e cores semelhantes, em pastilhas, tubos, potes, frascos, godês ou acondicionamentos semelhantes.</i>	<i>O Cal não é vendido em tubos ou semelhante</i>
<b>32.14</b>	<i>Mástique de vidraceiro, cimentos de resina e outros mástiques; indutos utilizados em pintura; indutos não refratários do tipo dos utilizados em alvenaria.</i>	<i>Esse tipo de cal não é usado em alvenaria</i>
32.15	<i>Tintas de impressão, tintas de escrever ou de desenhar e outras tintas, mesmo concentradas ou no estado sólido. (Trata-se de grupo amplo, que pode abranger tintas que não são de escrever, e pó é sólido)</i>	<i>O Cal é vendido em pó.</i>
<b>3215.1</b>	<i>- Tintas de impressão:</i>	
3215.11.00	<i>-- Pretas</i>	
3215.19.00	<i>-- Outras</i>	
<b>3215.90.00</b>	<i>- Outras (Nosso comentário: São tintas que não são de impressão, e em estado sólido)</i>	<i>Pode ser o caso de outras tintas.</i>

Destaca que essa NCM não está listada no Convênio ICMS 74/94. Porque a circunstância de ser “em estado sólido”, já conta do NCM específico, o 3215.

Entende que pensar de forma contrária, tal como aduzido pelo agente-fiscal (inclusão de ‘*todo e qualquer tipo de tinta na substituição tributária*’) resultaria em uma teratologia jurídica sem precedentes, de sorte a infringir o Princípio da Tipicidade Fechada, o qual é inerente ao Direito Tributário.

Em circunstância análoga, a SEFAZ/SC emitiu PARECER no sentido de que ‘a inclusão no referido regime deve atender simultaneamente à descrição do produto na legislação e no respectivo código da NCM’, ressalta ainda que ‘como toda legislação excepcional, deve ser interpretada restritivamente’, transcrevendo uma consulta de outro Estado da Federação.

Sustenta que, de tal sorte, ainda que se argumente que a Cal, adicionada de pigmentos, e comercializada pelo Impugnante sob o nomenclatura comercial de “tinta em pó” seja de fato uma “tinta” (o que se admite apenas para fins de argumentação), ainda assim tem-se que tal “tinta” não corresponde a nenhum nos NCM’s listados no Anexo do Convênio ICMS nº 74/94.

Afirma:

*Nem no 2522.3000, indicado pela autuada.*

*E, se for “tinta em pó”, recai sobre outro NCM, o 3215.9000.*

Ressalta que, neste aspecto, reforça-se a nulidade da autuação, haja vista que em momento algum o agente-fiscal se dignou em especificar entre os NCM’s listados no Anexo do Convênio ICMS nº 74/94 qual deles corresponderia ao do produto comercializado pelo Contribuinte. Ademais, conforme especificado pelo Contribuinte, e independentemente do nome comercial, o produto

por ele comercializado se trata de Cal (NCM 25.22), o qual comporta diferentes níveis de concentração de Óxido de Cálcio, a saber:

2522.10.00	Cal viva	Composta formado por 90% a 100% de Óxido de Cálcio
2522.20.00	Cal apagada	Composta formado por 65% a 89% de Óxido de Cálcio
2522.30.00	Cal hidráulica	Composta formado por 58% a 64% de Óxido de Cálcio

Salienta que, respeitadas as devidas concentrações, admite-se permanência e/ou adicionamento de outras substâncias (o que sucede em relação aos pigmentos) sem que isto resulte em descaracterização do produto, o qual, inquestionavelmente, não correspondente à “tinta”, ou à qualquers um dos NCM’s listado no Convênio ICMS nº 74/94.

No tópico denominado de “*DA NÃO-SUJEIÇÃO AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ADESIVOS COMERCIALIZADOS EM EMBALAGENS NÃO-SUPERIOR À 1KG*”, frisa que, igualmente, a autuação busca fazer crer que o “adesivo PVA” se enquadraria na hipótese de substituição tributária. Todavia, tal como sucede em relação à Cal comercializada pelo Contribuinte, e conforme esclarecido em sua defesa administrativa, os referidos adesivos PVA (condicionados em embalagens inferior a 1kg) se enquadram no NCM 3506.10.90, estando assim fora do âmbito de incidência do referido Convênio ICMS nº 74/94, o qual não se limitou ao produtos “cola” ou “adesivo”, vejamos:

VI	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 <u>adesivos</u> .	<u>2707</u> , <u>2713</u> , <u>2714</u> , <u>2715.00.00</u> , <u>3214</u> , <u>3506</u> , <u>3808</u> , <u>3824</u> , <u>3907</u> , <u>3910</u> , <u>6807</u>
----	--	--

Conclui que, de tal sorte, face à taxatividade do mencionando Convênio ICMS, tem-se que os adesivos PVA comercializados pelo Contribuinte em embalagens inferior a 1kg não se sujeitam à substituição tributário do ICMS.

Requer:

- a) *A incidência da classificação fiscal (e por consequência da tributação) deve ser aferida pelas características físico químicas do produto, e não pelo nome, de forma que é válida a classificação 2522.3000;*
- b) *Mesmo se admitindo que podem existir tintas que não sejam em estado líquido, a classificação NCM apropriada para tintas em estado sólido que não sejam utilizadas para impressão é a 3215.90.00, não descrita no Convênio 74/94;*
- c) *os referidos adesivos PVA (condicionados em embalagens inferior a 1kg) se enquadram no NCM 3506.10.90, não descrita no Convênio 74/94.;*

Ao final, pede pela anulação da infração ou, alternativamente, pela improcedência.

À folha 508 o PAF foi encaminhado para que fosse prestada nova informação fiscal.

O autuante ao prestar a segunda informação fiscal, fls. 516 a 531, destaca que, conforme se verifica às fls. 504, a autuada oferece uma espécie de pedido *alternativo*, ao propor que caso o CONSEF entenda que a mercadoria objeto da autuação não seja classificável como cal (NCM 2522 3000) que pelo menos seja ela encaixada na subposição 3215 9000 – outras tintas assemelhadas a tintas de impressão, tintas de escrever ou de desenhar, simplesmente pelo fato da tinta em pó ser apresentada na forma sólida, o que só faz fragilizar a linha de defesa da autuada, pois nem ela sabe ao certo como qualificar na NCM a mercadoria ora questionada.

Ressalta que ao aventar a possibilidade do produto em tela pode ser subsumido ao grupo 3215 da NCM, a impugnante praticamente abandona a sua tese originaria e passa inelutavelmente a reconhecê-lo como tinta, embora pertencente a uma família diferente das enunciadas nos grupos 3208, 3209 e 3210. Assim, através das próprias declarações do sujeito passivo, a discussão evolui para o fato de que a tinta em pó não pode ser tipificada como cal porque traduz uma mistura e

porque irremediavelmente configura um tipo de tinta. Restando saber agora qual será o seu correto enquadramento.

Informa que ponto a ponto dos novos arrazoados defensivos serão rebatidos. Antes, porém, reitera todos os termos das informações fiscais produzidas após a impugnação, até porquanto quase nenhum aspecto novo foi trazido pelo contribuinte na atual fase processual.

Argumenta que apesar do posicionamento defensivo derivar por outros caminhos, conforme alertado linhas atrás, secundariamente a linha impugnatória continua a concentrar esforços no intuito de que a tinta em pó – um produto composto de cal mais pigmentos – não é tinta e sim cal do tipo hidratado, e como tal classificável na NCM em grupo dedicado aos minerais, circunscritos no Capítulo 25. Todavia, ao reconhecer por incontáveis vezes que a tinta em pó possui na sua composição cal hidratada e pigmentos, a autuada confessa que esta mercadoria constitui uma mistura, contém verdadeiramente substâncias misturadas, pigmentos adicionados à cal hidratada. Logo, ao admitir ser a tinta em pó uma “mistura”, é o próprio contribuinte quem “impede” a sua inclusão na NBM 25223000, pertencente ao Capítulo 25 antes enunciado.

Resume que, se a tinta em pó definitivamente não pode ser enquadrada no Capítulo 25, as suas propriedades físico-químicas e as finalidades para as quais foi criada trazem indubitavelmente a conclusão de que a tinta em pó é tinta, menos nobre do que as tintas polimerizadas, é verdade, mas indiscutivelmente tinta. E tinta para pintar superfícies, e não para imprimir, escrever ou desenhar. Prescindível seria especificar em qual posição da NCM referida tinta encontrava encaixe, combatido pela empresa como causa de nulidade do auto de infração, pois este fato seria irrelevante para a exigência do imposto, até porque inexiste diferença de cargas tributárias se a tinta é do tipo 1, 2 ou 3. Todas elas, sem distinção, submetem-se ao instituto constitucional da substituição “para a frente” e sofrem a mesma carga tributária.

Aduz que bastava ao contribuinte ver que a exigência adveio de norma do Conv. ICMS 74/94, que estatui a tributação antecipada nas operações interestaduais com as tintas enquadráveis nas subposições 3208, 3209 e 3210. E tanto assim foi entendido que a impugnação veio com o objetivo em qualificar a mercadoria como cal, num primeiro momento, e depois, com a petição de fls. 494/504, em considerá-la como outro tipo de tinta que não tenha como finalidade pintar paredes e superfícies. Em verdade, a mercadoria objeto da autuação – chamada de tinta em pó porque também é tinta – encontra largo uso na construção civil, notadamente para pintar imóveis populares e restaurar monumentos históricos.

Salienta que o legislador do acordo interestadual, ao prever a tributação antecipada, não esqueceu de incluir a tinta em pó como submissa a este regime. Vários tipos de tintas foram contemplados na substituição tributária interestadual, não só aquelas oriundas de insumos plásticos. Num primeiro grupo, como já se disse, as tintas resinadas – à base de polímeros sintéticos ou naturais - dispersas ou dissolvidas em meio não aquoso (posição 3208 da NCM); num segundo grupo, no item 3209 da NCM, as tintas resinadas – à base de polímeros sintéticos ou naturais - dispersas ou dissolvidas em meio aquoso; e, finalmente, num terceiro grupo (posição 3210 da NCM), as outras tintas, evidentemente aquelas que não se encaixam nas especificações técnicas relacionadas nos dois grupos anteriores.

Frisa que as tintas elencadas nas posições NCM 3208 e 3209 são tintas cujas resinas decorrem do processo de polimerização. Ademais, é indiscutível a aplicação da cal pigmentada - ou tinta em pó – no restauro de monumentos e edificações centenárias, nunca é demais lembrar, vez que o objetivo é preservar o patrimônio histórico da maneira em que originariamente foi edificado, numa época em que sequer existia a indústria petroquímica responsável pela fabricação das tintas látex ou à base de PVA.

Realça que quisesse o legislador apenas contemplar no sistema de antecipação as tintas sofisticadas e não haveria a necessidade de se criar um terceiro grupo, o das **outras tintas**, o que

acusa claramente que muitas tintas – não importa a complexidade do seu fabrico ou se derivam de polímeros – encontram eco no regime da substituição tributária. O que intenta o contribuinte é ignorar a subposição fiscal 3210, descrita como outras tintas, e reduzir todas as tintas dedicadas a pintar superfícies aos polímeros.

Diz que o fato da tinta em pó constituir uma mistura de cal e pigmentos – fato incontroverso nos autos - já a diferencia da cal. Uma simples adição de substâncias já transforma um produto em outro. E isto é rotineiramente visto na indústria. Tome-se como exemplo apenas o refino de petróleo, no qual o acréscimo ou a retirada de um único átomo de carbono pode transformar o óleo cru em parafina, nafta, gasolina, óleo diesel, dentre outros derivados, cada um deles com subposições fiscais distintas e com cargas tributárias desiguais, inclusive no âmbito do ICMS. Por este raciocínio fica evidenciado que não se apegou ao nome comercial da mercadoria para considerá-la como tinta classificável na posição 3210. Ela poderia ser chamada de “*tinta em pó*”, “*tinta à base de cal*”, “*cal pigmentada*”, “*cal colorida*”, “*cal tingida*” ou qualquer outra denominação imaginosa que os profissionais de *marketing* encontrem.

Aduz que se apegou, sim, à constituição química da mercadoria objeto da autuação, fornecido no portfólio da Autuada, um *mix* de cal e pigmentos, concebido como tinta destinada a pintar superfícies para conferir-lhes acabamento, resistência e duração. A auditoria jamais se cansará de reprimir que é fato incontroverso nos autos ser a tinta em pó decorrência de uma mistura, particularidade que a impede de assumir a classificação fiscal de cal pura e simplesmente, designadamente na NCM 25223000, como quer a Autuada. Isto porque tal posição se insere no Capítulo 25 (sal; enxofre; terras e pedras; gesso cal e cimento) da Seção V (Produtos Minerais) da NCM, dentro da qual, cristalinamente, se proíbe que as misturas sejam enquadradas, conforme se pode depreender das suas Notas Capitulares, o qual transcreve:

*“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 à 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”* (parêntesis originais; destaque da transcrição).

Acrescenta que a classificação oficial da NCM nenhuma alusão faz a níveis de concentração de óxido de cálcio para as espécies de “*cales*”, e mesmo que fizesse não traduzem misturas de substâncias tão distintas como são a cal e os pigmentos, como insinuado às fls. 503, tudo no vão esforço de querer induzir a erro os nobres julgadores do CONSEF. Com efeito, uma rápida consulta à citada nomenclatura apenas faz concluir que as “*cales*” estão subsegmentadas nas seguintes posições:

2522.10.00	Cal viva
2522.20.00	Cal apagada
2522.30.00	Cal hidráulica

Destaca que, ao esboçar outras classificações fiscais para a tinta em pó, a impugnante acabou por ignorar a posição 3210 e mais precisamente a subposição 3210.00.10, vale dizer, o de outras tintas, nomeadamente porque não constitui uma tinta decorrente da polimerização.

Ratifica que a posição 3210 alude a outras tintas e vernizes, além dos pigmentos de água preparados, dos tipos utilizados para acabamento de couros. Tem-se, portanto, dentro desta posição, três tipos de produtos, cada um deles merecedor de uma subposição diferente: pigmentos a água preparados, aplicáveis para acabamento de couros (subposição 3210.00.30), outros vernizes (subposição 3210.00.20) e outras tintas (subposição 3210.00.10), esta última a acolher a mercadoria objeto da autuação, a denominada tinta em pó. Não há dúvidas de que o

legislador do Conv. ICMS 74/94, resolveu submeter à substituição tributária para a frente as tintas fabricadas com a finalidade de pintar paredes e outras superfícies, aplicadas no ramo da construção civil, não qualquer tipo de tinta, como as concebidas para a arte de impressão, para escrever ou desenhar, pertencentes ao grupo 3215 da NCM, como apresentado na 2ª manifestação defensiva.

Registra que ao abandonar como tese principal a de classificar a tinta em pó como cal, a autuada deseja em novo petitório convencer os julgadores de que o melhor enquadramento para a citada mercadoria seria na posição 3215, dentro da qual estariam as “tintas de impressão, tintas de escrever ou de desenhar e outras tintas, mesmo concentradas ou no estado sólido” (sic.), designadamente como outro tipo de tinta.

Ressalta que até pela metodologia adotada naquele grupo de NCM soa complicado querer considerar encaixar a tinta em pó em uma das suas subposições. Com efeito, pelo nº 3215.1 (base 1, portanto), no qual se encontram as tintas de impressão, estas se desdobram em tintas de impressão pretas (3215.11.00) e outras tintas de impressão (3215.19.00); e pelo nº 3215.90.00 (base 9, portanto) encontram-se as demais tintas pertencentes ao grupo 3215, vale dizer, tintas de escrever, de escrever e outras tintas similares, aliás como advertido pelo próprio contribuinte às fls. 500, entre parêntesis, de sorte que jamais poderão compreender tintas com aplicações inteiramente distintas, fora deste contexto, como são as tintas em pó, com aplicação no segmento da construção civil.

Considera que entre enquadrar o produto objeto da autuação no grupo 3210 e enquadrá-lo no grupo 3215, resulta clarividente que a primeira opção será a única plausível para se praticar a justiça fiscal. Ao contrário do que pensa o contribuinte, o parecer do fisco catarinense citado no novo arrazoado e em parte transcrito às fls. 501/502, só faz *corroborar* o procedimento adotado pela Auditoria, pois para se fazer a inclusão no regime da tributação antecipada após enquadramento da tinta em pó atentou-se simultaneamente para o código indicado na NCM – 3210, na parte que designa “outras tintas e vernizes”. Ademais, apesar de se tratar de entendimento exarado por outro ente federativo, seguiu-se exatamente o raciocínio de que os Estados-membros devem usar a classificação da NCM “para melhor precisar os produtos submetidos a tratamento tributário excepcional” (grifou o autuante), como é o caso da substituição tributária para a frente.

A respeito deste tópico, resume:

1. *Tornou-se incontroverso que a tinta em pó decorre da mistura de cal e pigmentos e como tal jámais poderá ser recepcionada no Capítulo 25 da NCM, sub posição 25223000 (ou qualquer outra desta categoria), por expressa vedação contida nas Notas Complementares.*
2. *Por ser uma composição química pigmentada convertida em revestimento quando aplicada e propiciando ao substrato melhor acabamento, resistência e duração, a tinta em pó só pode ser considerada como um tipo de tinta, não de linhagem requintada como as produzidas à base de polímeros, dispersas em meio aquoso ou em outro meio (NCMs 3208 e 3209), mas como um tipo de tinta de produção rudimentar, de baixo custo, dedicada a atender classes de pequeno poder aquisitivo ou a ajudar nos restauros de monumentos antigos, perfeitamente enquadrável na posição 3210 da NCM e, portanto, sujeita à substituição tributária interestadual prevista no Conv. ICMS 74/94.*
3. *Não tem qualquer cabimento pretender-se agora considerar o produto objeto do lançamento como um tipo de tinta não classificável junto aos grupos que albergam as tintas aplicadas na construção civil, feitas para pintar paredes e demais superfícies, previstas nas NCMs 3208, 3209 e 3210 e sim como um tipo de tinta com identificação aproximada às tintas fabricadas para imprimir caracteres em papel, para escrever ou para desenhar, estas bem distantes do segmento de tintas produzido para pintar bens imóveis.*

No tocante aos “adesivos PVA”, frisa que a empresa diz que descabe a exigência para as referidas mercadorias às fls. 221 a 223, sem contudo apresentar uma articulação de raciocínio lógica para apoiar esta afirmação. Da leitura da impugnação – designadamente às fls. 277 a 279 – pode-se extrair que o contribuinte reconhece ser o produto em foco aquele previsto na posição NCM 3506.91, vale dizer, um adesivo à base de um dos polímeros enunciados nas posições NCM 39.01 a

39.13 ou de borracha (fls. 278, § 58). E complementa dizendo que o polímero específico formados do produto em foco é o PVA – poliacetato de vinila, previsto na subposição 3905.1 da NCM, conforme se deflui do afirmado às fls. 278, § 57.

Sustenta que pelas condições assumidas pela própria autuada o produto está sujeito à substituição tributária interestadual porque se insere na coluna VI do Anexo do Conv. ICMS 74/94 abaixo destacada, por se qualificar como um tipo de adesivo à base de PVA, enquadrável na posição NCM 3506:

<b>VI</b>	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 <b>adesivos</b> .	2707, 2713, 2714, 2715.00.00, 3214, <b>3506</b> , 3808, 3824, 3907, 3910, 6807
-----------	--	--

Aduz que, talvez por ato falho a impugnante nos requerimentos finais da primeira impugnação tenha solicitado que os adesivos objeto da autuação sejam encaixados na subposição 3506.10.10 da NCM, sendo que tal classificação fiscal, entretanto, contemplada no citado acordo interestadual, se submete à tributação antecipada.

Conclui que, ainda que prevalecesse o entendimento da autuada, o que se admite apenas por amor ao argumento, algumas apresentações superiores a 1kg, estariam ainda sujeitas à tributação antecipada, conforme se pode vislumbrar às fls. 223.

Ao final, opina pela procedência da autuação.

Na fase de sustentação oral, o advogado do autuado apresentou dois novos argumentos:

1- existência do PARECER DITRI Nº 005133/2011 e 2- que o produto TINTA PÓ BRANCO EVERESTE não contém Pigmento, sendo 100% Cal Hidratado. Considerando que o autuante não teve oportunidade de se manifestar sobre os novos argumentos, o Presidente da Junta sugeriu a realização de diligência, a qual foi acolhida pelos demais membros, sendo deliberado a conversão do PAF em nova diligência, para que o autuante preste informação fiscal sobre os argumentos defensivos acima indicados.

Em nova informação fiscal, fls. 548 e 549, o autuante acatou o argumento defensivo, ao reconhecer que a mercadoria em comento, TINTA PÓ BRANCO EVERESTE, conta com 100% de concentração de cal hidratada, sem a adição de pigmentos, não havendo de se falar em adoção da substituição tributárias.

O PAF foi convertido em nova diligência, fl. 606, para que fosse excluído da levantamento a mercadorias TINTA PÓ BRANCO EVERESTE e fosse elaborado novo demonstrativo de débito. O pedido de diligência foi atendido, fl. 609, tendo o autuante revisado os levantamentos fiscais, acostando no Demonstrativo à folha 610, resultando na redução do valor autuado para R\$127.580,24, conforme abaixo:

Data Ocorr	Data Veneto	Base de Cálculo	Aliq %	Multa (%)	Valor Histórico	Valor em Real
31/01/2009	09/02/2009	30.489,41	17,00	60,00	5.183,20	5.183,20
28/02/2009	09/03/2009	19.220,18	17,00	60,00	3.267,43	3.267,43
31/03/2009	09/04/2009	34.550,41	17,00	60,00	5.873,57	5.873,57
30/04/2009	09/05/2009	17.294,82	17,00	60,00	2.940,12	2.940,12
31/05/2009	09/06/2009	21.170,94	17,00	60,00	3.599,06	3.599,06
30/06/2009	09/07/2009	30.390,53	17,00	60,00	5.166,39	5.166,39
31/07/2009	09/08/2009	35.766,47	17,00	60,00	6.080,30	6.080,30
31/08/2009	09/09/2009	29.772,59	17,00	60,00	5.061,34	5.061,34
30/09/2009	09/10/2009	27.008,53	17,00	60,00	4.591,45	4.591,45
31/10/2009	09/11/2009	25.961,24	17,00	60,00	4.413,41	4.413,41

30/11/2009	09/12/2009	21.577,82	17,00	60,00	3.668,23	3.668,23
31/12/2009	09/01/2010	30.197,18	17,00	60,00	5.133,52	5.133,52
31/01/2010	09/02/2010	29.214,94	17,00	60,00	4.966,54	4.966,54
28/02/2010	09/03/2010	36.546,94	17,00	60,00	6.212,98	6.212,98
31/03/2010	09/04/2010	40.109,12	17,00	60,00	6.818,55	6.818,55
30/04/2010	09/05/2010	27.093,12	17,00	60,00	4.605,83	4.605,83
31/05/2010	09/06/2010	31.319,82	17,00	60,00	5.324,37	5.324,37
30/06/2010	09/07/2010	36.109,88	17,00	60,00	6.138,68	6.138,68
31/07/2010	09/08/2010	27.915,29	17,00	60,00	4.745,60	4.745,60
31/08/2010	09/09/2010	13.591,59	17,00	60,00	2.310,57	2.310,57
30/09/2010	09/10/2010	46.028,88	17,00	60,00	7.824,91	7.824,91
31/10/2010	09/11/2010	39.017,59	17,00	60,00	6.632,99	6.632,99
30/11/2010	09/12/2010	48.288,18	17,00	60,00	8.208,99	8.208,99
31/12/2010	09/01/2011	51.836,53	17,00	60,00	8.812,21	8.812,21
					<b>Total da Infração</b>	<b>127.580,24</b>

O autuado foi intimado do resultado da diligência, fls. 702 e 703, tendo recebido cópia do resultado da mesma e dos CR ROOM contendo novos levantamentos e do Demonstrativo, sendo informado sobre o prazo para se manifestar.

Em nova manifestação defensiva, folhas 705 a 710, o autuante diz que concorda com os cálculos apresentados.

Entretanto, requer o prosseguimento do feito, e com julgamento analisando o fato novo, qual seja o Laudo Pericial elaborado por José Salvador Barone, desvinculado da autuada, e pela empresa Puriquímica Análises Ambientais, com credibilidade acadêmica, destacando com fato relevante que '*não apresentam diferenças significativas em relação a amostra Branco Everest*', quanto amostras de Tinta Pó Rosa Choque, Tinta Pó Creme, Tinta Pó Cal Azul Turqueza.

Em nova informação fiscal, fls. 714 a 719, o autuante frisa que o autuado ao tomar ciência dos novos cálculos apresentados, pelo fato da auditoria reconhecer que apenas e tão-somente o produto intitulado "Branco Everest" não constitui uma mistura de cal com pigmentos, conforme atesta a ficha de composição química acostada às fls. 400/401, aproveitou-se a empresa para retomar velhos argumentos já desgastados no presente processo.

Salienta que a autuada tenta impressionar esse Colegiado com transcrições de normas técnicas (NBR 7175 e 11172) e laudo unilateral incapazes de descharacterizarem as demais tintas em pó como uma mistura. E confundir a apreciação dos julgadores trazendo à baila as regras gerais interpretativas do Sistema Harmonizado - SH, como se estas prevalescessem sobre as regras circunscritas nas Seções, Capítulos e Subcapítulos da NCM.

Destaca que na verdade, todas estas argumentações só fazem reforçar o lançamento.

Frisa que as normas técnicas ABNT NBR 7175 e 11172 nenhuma contribuição trazem para o deslinde da questão. Ambas só informam a composição da cal sem a adição de pigmentos e descreve os seus componentes (CO<sub>2</sub>, óxidos não hidratados e óxidos totais). A cal, como quase todas as demais matérias existentes na natureza e potencialmente objeto de comercialização, naturalmente é formada de substâncias minerais. Até mesmo a água dos rios, como é notório, é também um composto químico, formado por duas moléculas de hidrogênio e uma de oxigênio (H<sub>2</sub>O).

Repete que a cal nunca foi objeto da autuação, mas a tinta em pó, mistura dela com

pigmentos de diversas tonalidades.

Aduz que, por outro lado, o "laudo" novamente referenciado não assume a autoridade técnica de desqualificar o produto autuado como uma mistura e, portanto, jamais enquadrável no Capítulo em que se encaixa a cal. Aliás, ainda que se desse força probante ao citado laudo, o que se admite por simples amor ao argumento, há nele uma referência de que as demais tintas em pó "apresentam diferenças" (sic.) com o "Branco Everest", conquanto não sejam significativas. E se há diferenças entre tais produtos, iguais eles não são.

Destaca que sabe muito bem a empresa que há órgão federal que cuida de classificar os produtos na NCM. E se houvesse certeza de que a mercadoria autuada é cal, classificável na posição 25.22 da NCM, já teria o contribuinte apresentado pronunciamento formal da Receita Federal. Entretanto, decorridos mais de quatro anos entre a data da autuação e a presente data, nada foi feito nesta direção. E nada foi feito porque falece razão ao contribuinte.

Por fim, a autuada traz novamente à discussão as denominadas Regras Gerais Interpretativas do Sistema Harmonizado - SH, que, na visão dela, favorecem a descaracterização da tinta em pó como mistura. Na realidade, o raciocínio é inverso. Só faz confirmar o lançamento presente.

Com efeito, tais regras apenas são aplicadas supletivamente, quando não houver disposição expressa em cada Capítulo em sentido diverso.

Salienta que é importante reproduzir o item 1 das citadas Regras, que dão a maneira correta de aplicá-las:

*"1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm 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 ... "* (destacou).

Destaca que é importante analisar ponto a ponto do que determina esta norma:

Alerta que a disposição em comento é o ponto de partida para a aplicação das demais normas interpretativas contidas nos itens 2a), 2b), 3a), 3b), 3c), 4), 5a), 5b), 6) e a Regra Geral Complementar única (RGC-I). Logo, insatisfeita a condição ali prevista, não poderá o operador do direito avançar nas demais regras interpretativas atrás citadas.

Inicialmente reitera que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm meramente valor indicativo e não determinante. Em outras palavras, os títulos não se prestam para classificar os produtos nesta ou naquela Seção, neste ou naquele Capítulo ou Subcapítulo. Assim como o ICMS destacado no documento fiscal constitui simples indicação para fins de controle, não significando com isto que o contribuinte de direito recolha aquele valor. Em segundo lugar - aí sim - é que surgem as regras a serem observadas pelo operador do direito, uma de caráter principal, outra de caráter subsidiário.

Argumenta que ao enunciar que para todos 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 Gerais Interpretativas dispostas nos itens 2 a 6, a norma que deve ser aplicada em primeiro lugar é aquela constante nos Textos das Posições e das Notas de Seção. Só depois é que se deve lançar mão das Regras Gerais Interpretativas e, mesmo assim, se não contrariarem o conteúdo das Posições e Notas de Capítulo e Subcapítulo.

Destaca que conforme já exaustivamente argumentado neste processo, a tinta em pó constitui mistura entre cal e pigmento e, portanto, não pode ser classificada na NCM 25.22 da cal. Isto porque referida NCM pertence ao Capítulo 25 da NCM, dentro do qual consta expressamente Nota afastando de pronto o enquadramento de qualquer mistura. Assim, por ser uma mistura entre cal e pigmentos - nunca será exagero relembrar -, a tinta em pó jamais poderia ser classificada em qualquer posição daquele Capítulo.

Detalha que: as notas introdutórias explicativas do Capítulo 25 determinam que se inserem nas posições ali desdobradas os produtos em estado bruto ou " .. lavados (mesmo por meio de substâncias químicas que eliminem as impurezas sem modificarem a estrutura do produto), partidos, triturados, pulverizados, submetidos à levigação, crivados, peneirados, enriquecidos por flotação, separação magnética ou outros processos mecânicos ou físicos (exceto a cristalização)." (sic; parêntesis originais; destaques desta Auditoria). Mas se adverte logo depois que não se incluem no citado Capítulo "... os produtos ustulados, calcinados, resultantes de uma mistura ou que tenham recebido tratamento mais adiantado do que os indicados em cada uma das posições" (sic; destaques da transcrição).

Destaca que é ponto incontrovertido neste PAF - e há provas robustas anexadas nas informações fiscais anteriores - que a tinta em pó resulta da mistura de cal mais pigmentos. Antes havia a cal com 100% de concentração, que misturada a pigmentos, transformou-se numa mistura, deixou de ser cal pura para ser tinta de variadas cores, a depender da coloração dada pelo pigmento. Assim, absolutamente poderia a mercadoria objeto de autuação receber a classificação fiscal adotada pela autuada, qual seja, a subposição 25.22 e seus desdobramentos, vez que ela desporta como uma mistura de cal e pigmentos.

Conclui que, por tudo quanto foi dito, ao contrário do defendido, a tinta em pó nunca poderia ser enquadrada em quaisquer das posições enunciadas no Capítulo 25 da NCM, por ser indiscutivelmente uma mistura. Qualquer disposição em contrário das Regras Gerais Interpretativas - as quais tanto se apegam o contribuinte - não podem ser aplicadas no caso em comento.

Ao final, opina pela manutenção parcial da autuado, com os ajustes já realizados.

## VOTO

Inicialmente, não acolho a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

Especificamente quanto a arguição de FALTA DE INDICAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO CORRETA DA MERCADORIA, concordo com o autuante de que não há a necessidade da fiscalização, num primeiro momento, especificar grupo e subgrupo da mercadoria enquadrada na tributação antecipada, bastando apenas qualificá-la e considerá-la sujeita a este regime. Somente se e quando aparecesse algum questionamento sobre a mercadoria estar ou não submetida à substituição tributária, após instaurado o processo, é que os pormenores sobre sua composição poderiam emergir e serem debatidos. No caso em lide, interessou à auditoria saber que o produto objeto da autuação se tratava de tinta e, como tal, não importava de qual tipo fosse, estava enquadrada nas regras do Conv. ICMS 74/94.

Para que o sujeito passivo pudesse exercer seu direito de defesa de forma ampla, bastou saber que a irregularidade detectada decorreu da falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária em operações interestaduais porque dita mercadoria se trata de tinta e, como tal, encontra-se relacionada no anexo único do Conv. ICMS 74/94. Entendo que não seria necessário reportar no auto de infração a que subitem ela pertence, pois não há variações de alíquotas de

ICMS ou de carga tributária para as mercadorias elencadas no acordo interestadual, acaso estejam nesta ou naquela subposição fiscal.

Não resta dúvida que o sujeito passivo entendeu perfeitamente que o lançamento de ofício, que exigiu o imposto estadual porque não se fez a retenção nas operações interestaduais com produtos submetidos a este sistema de cobrança antecipada.

Registro que o impugnante se manifestou em vários momentos processuais. Como por exemplo, na primeira, defesa propriamente dita, em 25 laudas às folhas 255 a 279, analisando minuciosamente os elementos contidos no Auto de Infração. Em uma segunda oportunidade, após a realização da diligência, a qual determinou a entrega da informação fiscal e a reabertura do prazo defesa, em trinta dias, tendo se manifestando às folhas 444 a 504.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

No mérito, é imputado ao autuado ter deixado de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de adesivo PVA e TINTA EM PÓ realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, sendo o produto tinta em pó classificada pelo contribuinte como cal 100% pura quando, na verdade, constitui um mistura de cal e pigmento, portanto enquadrado como tinta, conforme a própria empresa reconhece no seu portfólio e está demonstrada no quadro geral das NCMs.

Em suas peças defensivas, o sujeito passivo sustenta que o produto TINTA EM PÓ não se encontra enquadrado na substituição tributária pelas seguintes razões:

- a) impossibilidade de classificar a mercadoria vendida, chamada de pó de cal com pigmento, como “tinta”, a se considerar que “tinta” deve ser sempre líquida, a par da literatura especializada (teses acadêmicas);
- b) validade do enquadramento como cal hidráulica, posição NCM 2522.3000, ao argumento de que a Cal hidráulica é um composto no qual o óxido de cálcio é preponderante, de forma que as propriedades físico químicas se medem pela concentração, e que aplica-se a regra interpretativa do Sistema Harmonizado de classificação de mercadorias 3b “classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação” e
- c) na segunda manifestação defensiva, o autuado aduz que, alternativamente, o referido produto deveria ser enquadramento na posição 3215, dentro da qual estariam as tintas de impressão, tintas de escrever ou de desenhar e outras tintas, mesmo concentradas ou no estado sólido, designadamente como outro tipo de tinta.

Por sua vez o autuante sustenta que o produto TINTA EM PÓ é tinta, pois não existe controvérsia que a mesma decorre da mistura de cal e pigmentos e como tal jamais poderá ser recepcionada no Capítulo 25 da NCM, subposição 25223000 (ou qualquer outra desta categoria), por expressa vedação contida nas Notas Complementares. Por ser uma composição química pigmentada convertida em revestimento quando aplicada e propiciando ao substrato melhor acabamento, resistência e duração, a tinta em pó só pode ser considerada como um tipo de tinta, não de linhagem reuintada como as produzidas à base de polímeros, dispersas em meio aquoso ou em outro meio (NCMs 3208 e 3209), mas como um tipo de tinta de produção rudimentar, de baixo custo, dedicada a atender classes de pequeno poder aquisitivo ou a ajudar nos restauros de monumentos antigos, perfeitamente enquadrável na posição 3210 da NCM e, portanto, sujeita à substituição tributária interestadual prevista no Conv. ICMS 74/94.

Observo que, pelo que consta nos autos e os argumentos defensivo e da autuação, já relatados no presente acórdão, a lide no caso em tela persiste em se definir se o produto “tinta em pó” é tinta, sujeita à substituição tributária interestadual prevista no Conv. ICMS 74/94, como entende o autuante, ou se não é, conforme defende o autuado.

O CONVÊNIO ICMS 74/94, estabelece normas sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química.

Assim, nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas no anexo do referido 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 subsequentes saídas, ou na entrada para uso ou consumo do destinatário.

Portanto, a partir de 01.01.09, com a nova redação dada ao Anexo pelo Conv. ICMS 104/08, as mercadorias enquadradas no CONVÊNIO ICMS 74/94, são:

ANEXO AO CONVÊNIO ICMS 74/94

ITE M	ESPECIFICAÇÃO	POSIÇÃO NA NCM
I	Tintas, vernizes e outros	3208, 3209 e 3210
II	Preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros	2707, 2710 (exceto posição 2710.11.30), 2901, 2902, 3805, 3807, 3810 e 3814
Nova redação dada ao item III pelo Conv. ICMS 08/12, efeitos a partir de 01.07.12.		
III	Massas, pastas, ceras, encáusticas, líquidos, preparações e outros para dar brilho, limpeza, polimento ou conservação	3404, 3405.20, 3405.30, 3405.90, 3905, 3907, 3910, 2710
<b>Redação anterior dada ao item III pelo Conv. ICMS 40/09, efeitos de 01.08.09 a 30.06.12.</b>		
III	Massas, pastas, ceras, encáusticas, líquidos, preparações e outros para dar brilho, limpeza, polimento ou conservação	3404, 3405.20, 3405.30, 3405.90, 3905, 3907, 3910
Nova redação dada ao item IV pelo Conv. ICMS 40/09, efeitos a partir de 01.08.09.		
IV	Xadrez e pós assemelhados, exceto pigmentos à base de dióxido de titânio classificados no código NCM/SH 3206.11.19.	2821, 3204.17 e 3206
<b>Redação anterior dada ao inciso IV pelo Conv. ICMS 104/08, efeitos de 01.01.09 a 31.07.09.</b>		
IV	Xadrez e pós assemelhados	2821, 3204.17, 3206
Nova redação dada ao item V pelo Conv. ICMS 168/10, efeitos a partir de 01.02.11.		
V	Piche, Pez, Betume e Asfalto	2706.00.00, 2713, 2714 e 2715.00.00
<b>Redação anterior dada ao inciso V pelo Conv. ICMS 104/08, efeitos de 01.01.09 a 31.01.11.</b>		
V	Piche (pez)	2706.00.00, 2715.00.00
Nova redação dada ao item VI pelo Conv. ICMS 168/10, efeitos a partir de 01.02.11.		
VI	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.	2707, 2713, 2714, 2715.00.00, 3214, 3506, 3808, 3824, 3907, 3910, 6807
<b>Redação anterior dada ao inciso VI pelo Conv. ICMS 104/08, efeitos de 01.01.09 a 31.01.11.</b>		

VI	Produtos impermeabilizantes, imunizantes para madeira, alvenaria e cerâmica, colas e adesivos	2707, 2713, 2714, 2715.00.00, 3214, 3506, 3808, 3824, 3907, 3910, 6807
VII	Secantes preparados	3211.00.00
Nova redação dada ao item VIII pelo Conv. ICMS 08/12, efeitos a partir de 01.07.12.		
VIII	Preparações iniciadoras ou aceleradoras de reação, preparações catalísticas, aglutinantes, aditivos, agentes de cura para aplicação em tintas, vernizes, bases, cimentos, concretos, rebocos e argamassas	3208, 3815, 3824, 3909 e 3911
<b>Redação anterior dada ao item VIII pelo Conv. 104/08, efeitos de 01.01.09 a 30.06.12.</b>		
VIII	Preparações iniciadoras ou aceleradoras de reação, preparações catalísticas, aglutinantes, aditivos, agentes de cura para aplicação em tintas, vernizes, bases, cimentos, concretos, rebocos e argamassas	3815, 3824
IX	Indutos, mástiques, massas para acabamento, pintura ou vedação	3214, 3506, 3909, 3910
X	Corantes para aplicação em bases, tintas e vernizes	3204, 3205.00.00, 3206, 3212

Entendo que argumento o defensivo de que somente se pode considerar com tinta o produto em estado líquido não pode ser acolhido, pois entendo que o estado físico da produto não é determinante para transformá-lo em outro. Cito como exemplo o caso do Leite, o mesmo continua sendo leite quer esteja no estado físico líquido ou em pó.

Cabe registrar que a enciclopédia eletrônica denominada do “Wikipédia”, no site <https://pt.wikipedia.org>, define como tinta:

*Tinta é o nome normalmente dado a uma família de produtos (líquidos, viscosos ou sólidos em pó) que, após aplicação sob a forma de uma fina camada, a um substrato se converte num filme sólido opaco. As tintas são usadas para proteger e dar cor a objectos ou superfícies.*

*A tinta é muito comum e aplica-se a praticamente qualquer tipo de objectos. Usa-se para produzir arte; na indústria: estruturas metálicas, produção de automóveis, equipamentos, tubulações, produtos eletrónicos; como protecção anticorrosiva; na construção civil: em paredes interiores, em superfícies exteriores, expostas às condições meteorológicas; um grande número de aplicações actuais e futuras, como frascos utilizados para perfumes e maquiagens.*

*Como arte, tem sido usada ao longo de séculos na criação de grandes obras como a Mona Lisa de Leonardo da Vinci ou a Noite Estrelada de Van Gogh.*

Como bem destacado na informação fiscal, no referido eletrônico “Wikipedia” traz informações sobre esta tinta em pó direcionada para o ramo automotivo, donde se conclui claramente que a pintura a pó não exige um meio solvente para manter os seus ingredientes: *A tinta em pó é um tipo de revestimento de pintura que é aplicado a uma peça sob a forma de um pó seco e fluidizado através de ar comprimido. A diferença principal entre uma tinta líquida convencional e a pintura a pó, é que esta última não requer um meio solvente para manter os seus componentes (Ligante, pigmento, etc) numa suspensão em meio líquido. A pintura a pó é aplicada electroestaticamente e curada sob acção do calor que a irá fluidificar e endurecer, formando uma pele.* (link: [http://pt.wikipedia.org/wiki/Tinta\\_em\\_pó](http://pt.wikipedia.org/wiki/Tinta_em_pó))

Quanto aos estudos acadêmicos apontados pela defesa, entendo que não são capazes de alterar o entendimento acima exposto, pois não representam posições de órgões oficiais, muito menos são relacionas a tributação do ICMS. Ademais, conforme acima relatado, na tese acostada pela defesa, fls. 320 a 334 dos autos, com o título de “Estudo da influência das propriedades de diferentes cargas minerais no poder de cobertura e um filme de tinta”, resta claro que as tintas tem um espectro bastante amplo e se prestam a múltiplas finalidades.

Em relação ao segundo trabalho apresentado pela defesa, como destacado pelo autuante, no referido trabalho acadêmico com o título de “O ESTUDO DA TINTA/TEXTURA COMO REVESTIMENTO EXTERNO EM SUBSTRATO DE ARGAMASSA” é dito, fls. 348v e 349, que:

*“Várias são as formas de classificar as tintas tendo como referência a base, a resina e a nomenclatura comercial.*

*Quanto à base classificam como:*

- *Base solvente*
- *Base água*

*Quanto à resina classificam como:*

- *Básica: cal, cimentícios;*
- *Ácidos: epoxídeos, poliuretanos, alquídeos;*
- *Ácidos gracos: acetato de polivinila – PVA;*
- *Acrilatos: acrílicos puros ou associados.*

*Quanto à nomenclatura comercial, os produtos mais utilizados para pintura no mercado da construção civil estão apresentados na tabela abaixo, conforme o substrato e conforme o sistema:*

Logo, apesar da diversas classificações apresentadas no referido trabalho, o produto não deixa de ser TINTA.

Relativamente a apostila confeccionada pelo Instituto Militar de Engenharia do Exército Brasileiro, fls. 297 a 302v, observo que a mesma reporta ao estudo da cal, produto que não foi objeto da autuação, e serve apenas para reforçar a ideia de que a tinta em pó não se confunde com a cal com 100% de concentração.

Quanto ao terceiro trabalho acadêmico a defesa apenas citou, sem apresentar qualquer argumentação. Portanto, também não é capaz de elidir a autuação.

Em relação ao denominado pela defesa de “laudo pericial”, fls. 292 a 295, igualmente não é capaz de elidir a autuação, observo que o emitente do citado documento não apresentou sua condição de Perito. Ademais, como bem destacou o autuante, o referido documento tenta dizer o que a empresa não disse no seu *site*; depois porque afirma que a tinta em pó não é tinta, mesmo considerando os pigmentos de diversas cores com que ela se apresenta, elencados no próprio documento e detalhados nas planilhas anexadas ao auto de infração.

Relativamente ao segundo argumento defensivo de que o produto em questão deve ser enquadrado na posição NCM 2522.3000, como *CAL*, igualmente não acolho, pois restou comprovado que o produto em lide, tinta em pó, é uma “*mistura*”, pigmentos adicionados à cal hidratada. Sendo uma “*mistura*”, não pode ser enquadrada no Capítulo 25, as suas propriedades físico-químicas e as finalidades para as quais foi criada levam a conclusão de que a tinta em pó é tinta, menos nobre do que as tintas polimerizadas, mas, não deixa de ser tinta.

O próprio sujeito passivo define seu produto como sendo um *mix* de cal e pigmentos, concebido como tinta destinada a pintar superfícies para conferir-lhes acabamento, resistência e duração.

Cabe ressaltar que no Capítulo 25 da Tabela Oficial da NCM, cópia às folhas 234 a 237, o qual trata de sal, enxofre, terras e pedras, gesso, cal e cimento, na Nota 1 afasta qualquer possibilidade de enquadramento do produto em lide, tinta em pó, ao estabelecer que: *Salvo disposições em contrário e sob reserva da Nota 4 abaixo, apenas se incluem nas posições do presente Capítulo os produtos em estado bruto ou os produtos lavados (mesmo por meio de substâncias químicas que eliminem as impurezas sem modificarem a estrutura do produto), quebrados (partidos), triturados, pulverizados, submetidos à 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.*

Logo, não resta dúvida que tinta em pó não pode ser enquadrada no Capítulo 25 da Tabela Oficial da NCM, como pretende a defesa.

No tocante ao terceiro argumento defensivo de que o citado produto deve ser enquadrado na posição NCM 3215, dentro da qual estariam as “tintas de impressão, tintas de escrever ou de desenhar e outras tintas, mesmo concentradas ou no estado sólido, entendo que o referido

argumento não pode ser acolhido, pois a posição 3210 alude a outras tintas e vernizes, além dos pigmentos de água preparados, dos tipos utilizados para acabamento de couros. Dentro desta posição existem três tipos de produtos: pigmentos a água preparados, aplicáveis para acabamento de couros (subposição 3210.00.30), outros vernizes (subposição 3210.00.20) e outras tintas (subposição 3210.00.10), esta última a acolher a mercadoria objeto da autuação, a denominada tinta em pó. Não há dúvidas de que o legislador do Conv. ICMS 74/94, resolveu submeter à substituição tributária para a frente as tintas fabricadas com a finalidade de pintar paredes e outras superfícies, aplicadas no ramo da construção civil, não qualquer tipo de tinta, como as concebidas para a arte de impressão, para escrever ou desenhar, pertencentes ao grupo 3215 da NCM.

Concordo com o autuante que o nome comercial revela a substância e finalidade do produto. Como exemplificado na informação fiscal, o empresário, ao vender vodca, não vai chamá-la comercialmente de rum ou aguardente, apesar de tais bebidas serem parecidas. Quando um consumidor deseja comprar uma roupa no supermercado, ele não vai na seção de alimentos. Nem a empresa vai chamar seu produto de sabão líquido quando na verdade ele é detergente, pois o consumidor, ao comprar este pensando que é aquele, certamente terá sérios problemas e insatisfações quando fizer uso dele no seu asseio.

Também entendo que o contribuinte não iria chamar o produto objeto de autuação de tinta se tinta ele não fosse. Isto porque sabe-se muito bem que é a designação exata do produto que vai determinar a decisão pelo consumo.

Em relação ao argumento defensivo relativo ao benefício da dúvida, cabe ressaltar que o art. 112 do CTN quanto as decisões administrativas e judiciais citadas pela defesa dizem respeito à cominação de penalidades quando há dúvidas relacionadas à tipificação da irregularidade. No caso em lide não existem dúvidas quanto à multa aplicável no caso, isto é, 60% (sessenta por cento), pois a Lei 7014/96 é clara ao estipulá-la no tocante a ICMS não retido pelo contribuinte substituto, conforme reza o art. 42, II, “e”.

Relativamente ao produto “adesivos PVA”, entendo que está sujeito à substituição tributária interestadual porque se insere na coluna VI do Anexo do Conv. ICMS 74/94 abaixo destacada, por se qualificar como um tipo de adesivo à base de PVA, enquadrável na posição NCM 3506:

<b>VI</b>	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 <u>adesivos</u> .	2707, 2713, 2714, 2715.00.00, 3214, <b>3506</b> , 3808, 3824, 3907, 3910, 6807
-----------	--	--

Por tudo acima exposto, estou convencido que os produtos tinta em pó e “adesivos PVA” estão enquadrado no regime de substituição tributária mediante Convênio ICMS 74/94, pois constava do Anexo do referido convênio (que dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química), no item I, ou seja, constava o produto tinta, e no item VI, “adesivos PVA”, classificados nas posições NCM 3210 e 3506, respectivamente, no citado Convênio.

Entretanto, em relação ao produto “TINTA PÓ BRANCO EVERESTE” a defesa comprovou que o mesmo não contém Pigmento, sendo 100% Cal Hidratado, o qual foi excluído da autuação pelo próprio autuante, atendendo diligência determinada por essa Junta de Julgamento, fl. 606, sendo elaborado novo demonstrativo de débito, já reproduzido no Relatório do presente Acórdão. Cabendo ressaltar que o autuado recebeu cópia do novo demonstrativo, tendo acolhido os cálculos elaborado pelo autuante, embora, tenha continuado a impugnação em relação aos demais produtos.

Em relação ao Laudo Pericial elaborado por José Salvador Barone, acostado pela defesa após a revisão fiscal, destacando como fato relevante que ‘não apresentam diferenças significativas em relação a amostra Branco Evereste’, quanto a amostras de Tinta Pó Rosa Choque, Tinta Pó

Creme, Tinta Pó Cal Azul Turqueza, entendo que não é capaz de elidir a autuação sobre os referidos produtos, pois o mesmo não assume a autoridade técnica de desqualificar o produto autuado como uma mistura e, portanto, jamais enquadrável no Capítulo em que se encaixa a cal, uma vez que há nele uma referência de que as demais tintas em pó "apresentam diferenças" com o "Branco Everest", conquanto não sejam significativas. Portanto, se há diferenças entre tais produtos, iguais eles não são.

Como bem destacado pelo autuante, sabe a empresa que há órgão federal que cuida de classificar os produtos na NCM. E se houvesse certeza de que a mercadoria autuada é cal, classificável na posição 25.22 da NCM, já teria o contribuinte apresentado pronunciamento formal da Receita Federal. Entretanto, decorridos mais de quatro anos entre a data da autuação e a presente data, nada foi feito nesta direção. E nada foi feito porque falece razão ao contribuinte.

Por tudo acima exposto, estou convencido que os produtos “*tinta em pó*” e “*adesivos PVA*” estão enquadrados no regime de substituição tributária mediante Convênio ICMS 74/94, pois contava do Anexo do referido convênio (que dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química), no item I, ou seja, constava o produto tinta, e no item VI, “*adesivos PVA*”, classificados nas posições NCM 3210 e 3506, respectivamente, no citado Convênio, com a exclusão do produto “*TINTA PÓ BRANCO EVERESTE*”, já realizado na diligência.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme abaixo:

Data Ocorr	Data Vencto	Base de Cálculo	Aliq %	Multa (%)	Valor Histórico	Valor em Real
31/01/2009	09/02/2009	30.489,41	17,00	60,00	5.183,20	5.183,20
28/02/2009	09/03/2009	19.220,18	17,00	60,00	3.267,43	3.267,43
31/03/2009	09/04/2009	34.550,41	17,00	60,00	5.873,57	5.873,57
30/04/2009	09/05/2009	17.294,82	17,00	60,00	2.940,12	2.940,12
31/05/2009	09/06/2009	21.170,94	17,00	60,00	3.599,06	3.599,06
30/06/2009	09/07/2009	30.390,53	17,00	60,00	5.166,39	5.166,39
31/07/2009	09/08/2009	35.766,47	17,00	60,00	6.080,30	6.080,30
31/08/2009	09/09/2009	29.772,59	17,00	60,00	5.061,34	5.061,34
30/09/2009	09/10/2009	27.008,53	17,00	60,00	4.591,45	4.591,45
31/10/2009	09/11/2009	25.961,24	17,00	60,00	4.413,41	4.413,41
30/11/2009	09/12/2009	21.577,82	17,00	60,00	3.668,23	3.668,23
31/12/2009	09/01/2010	30.197,18	17,00	60,00	5.133,52	5.133,52
31/01/2010	09/02/2010	29.214,94	17,00	60,00	4.966,54	4.966,54
28/02/2010	09/03/2010	36.546,94	17,00	60,00	6.212,98	6.212,98
31/03/2010	09/04/2010	40.109,12	17,00	60,00	6.818,55	6.818,55
30/04/2010	09/05/2010	27.093,12	17,00	60,00	4.605,83	4.605,83
31/05/2010	09/06/2010	31.319,82	17,00	60,00	5.324,37	5.324,37
30/06/2010	09/07/2010	36.109,88	17,00	60,00	6.138,68	6.138,68
31/07/2010	09/08/2010	27.915,29	17,00	60,00	4.745,60	4.745,60
31/08/2010	09/09/2010	13.591,59	17,00	60,00	2.310,57	2.310,57
30/09/2010	09/10/2010	46.028,88	17,00	60,00	7.824,91	7.824,91
31/10/2010	09/11/2010	39.017,59	17,00	60,00	6.632,99	6.632,99
30/11/2010	09/12/2010	48.288,18	17,00	60,00	8.208,99	8.208,99
31/12/2010	09/01/2011	51.836,53	17,00	60,00	8.812,21	8.812,21
					<b>Total da Infração</b>	<b>127.580,24</b>

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206912.0038/11-9, lavrado contra **HIDROTINTAS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE TINTAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$127.580,24**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de junho de 2016.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR