

**A. I. N°** - 080556.0002/15-9  
**AUTUADO** - TINTAS HIDRACOR S/A  
**AUTUANTE** - VANILDA SOUZA LOPES  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** – INTERNET 02.12.2016

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF N° 0215-04/16**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. CONVÊNIOS ICMS N°S 110/07 E 74/94. FALTA DE RETENÇÃO. A lei atribui ao remetente a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração. **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2015, exige ICMS no valor de R\$1.744.671,41, acrescido da multa de 60%, em razão das seguintes irregularidades cometidas em relação à legislação tributária deste Estado:

INFRAÇÃO 01 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Período: exercícios de 2011, 2012, 2013 e 2014. Valor: R\$44.810,63.

Consta descrito no corpo do Auto de Infração que a empresa descumpriu as determinações do Convênio ICMS 110/07, Cláusula Primeira, § 1º, II e III.

INFRAÇÃO 02 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Período: exercícios de 2011, 2012, 2013 e 2014. Valor: R\$1.699.860,78.

Consta descrito no corpo do Auto de Infração que a empresa descumpriu as determinações do Convênio ICMS 74/94.

O autuado, por meio de advogado contituído, apresenta impugnação parcial ao lançamento fiscal (fls. 132/159).

Após apontar o cerne da autuação (falta de retenção e conseqüente recolhimento do imposto por substituição tributária - ST) ressalta os seguintes fatos:

1. Itens não impugnados:
  - a) A exigência do imposto em relação à mercadoria “AGUARÁS”, que foi enquadrada na ST a partir de 2007 por força do Convênio ICMS 110/2007 (infração 01).
  - b) Algumas inconsistências de parametrização do cálculo do ICMS-ST de diversos produtos (planilha anexa) por força do Convênio ICMS 74/94 no valor de R\$5.074,90.

- c) Cálculo de 5% a título de ICMS-ST “Diferencial de Alíquota para Consumidor Final” com base no Convênio ICMS 74/94, perfazendo um total de R\$5.649,99.

Apresenta DAE emitido quando do CONCILIA BAHIA com o valor principal de R\$55.535,51, valor este do ICMS reconhecido.

2. Itens impugnandos - referente a exigência do ICMS-ST em relação às operações com Cal Hidratada, denominada somente para fins comerciais de “Tinta Pó Hidracor” e “Hplus”. Esclarece que as referidas nomenclaturas possuem natureza meramente comercial, ou seja, trata-se da denominação utilizada nos produtos com o objetivo de o consumidor final identificá-los com maior facilidade no momento da compra. Por tal razão, o autuante entendeu que eles não se tratavam de “Cal”, precisamente de “Cal hidratada” (produto não sujeito a substituição tributária), mas de espécie de “tinta”, sujeita a retenção do ICMS por substituição tributária, nos termos do Convênio nº 74/94. Assegura que embora os citados produtos possuam a denominação comercial de “Tinta Pó”, trata-se, na verdade, do conhecido “Cal Hidratada”, restando insubsistente a presente autuação fiscal em relação às referidas mercadorias.

Observando a tempestividade de sua defesa, apresenta as seguintes preliminares de nulidade à ação fiscal.

AUSÊNCIA DE DISPOSITIVO DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL INFRINGIDO - VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO E AO ART. 18, II E IV, “a”, DO RPAF/BA. Ressalta de que foram apontados como infringidas as Cláusulas primeira, terceira, quarta e quinta do Convênio ICMS nº 74/94, incorrendo a autuante em grave violação material, a qual, por si só, vicia o Auto de Infração de nulidade absoluta, uma vez que os Convênios, regulados pela Lei Complementar nº 24/75, são “acordos” firmados pelos Estados Federados, porém não podem inovar o sistema tributário, criando obrigações ao contribuinte. Neste sentido, trazendo ensinamentos do Prof. Hugo de Brito Machado e de Paulo de Barros Carvalho quanto à invalidade dos convênios no ordenamento interno enquanto não regulamentados, afirma que, por ser considerada norma complementar, o convênio não é lei, suas regras não têm força para vincular o comportamento tributário dos contribuintes, enquanto não regulamentados por lei estadual, sendo necessário um ato normativo, lei em sentido estrito, para introduzir as regras conveniadas na legislação tributária estadual.

Transcreve o art. 18 do RPAF/BA e afirma que, ao apontar como dispositivos infringidos cláusulas alheias ao ordenamento jurídico interno do Estado da Bahia, em clara violação ao art. 18, inciso II e IV, “a”, do Decreto Estadual nº. 7.629/99, preteriu o autuante o direito da ampla defesa e ao contraditório e o lançamento carece de elementos materiais.

AUSÊNCIA DE ELEMENTO FORMAL ESSENCIAL. AUSÊNCIA DA CLASSIFICAÇÃO CORRETA DAS MERCADORIAS. PRETERIÇÃO DO DIREITO DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO E AO ART. 18, II E IV, “a”, DO RPAF/BA. Diz que o Convênio ICMS nº 74/94, em sua Cláusula primeira, estabelece que os produtores ou importadores dos produtos constantes em seu anexo deverão proceder a retenção e recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária. Por isso, em razão da comercialização de quaisquer dos produtos integrantes do referido anexo, resultará ao estabelecimento importador ou industrial a obrigação de recolher o ICMS devido em toda a cadeia produtiva.

Ciente de tais determinações, recolheu o ICMS-ST das mercadorias nela enquadradas, não o fazendo, porém, em relação aos produtos “Tinta Pó Hidracor” e “Hplus, uma vez que se tratam de Cal Hidratada/Hidráulica, cujo código NBM é 25223000, não constante no Anexo do Convênio comentado, não podendo serem inseridos na posição do NCM de nº 3208, 3209 e 3210 - “Tintas, vernizes e outros”.

E que a autuante, somente afirma que o Convênio foi desobedecido não se dando ao trabalho de indicar as NCMs dos produtos ora em questão. Com tal argumento, diz que tal fato desobedeceu

às disposições do art. 39, III do RPAF/BA, sendo nulo o Auto de Infração, conforme dispõe o art. 18, IV, “a” do referido Regulamento. E questiona: *“se a classificação fiscal da TINTA PÓ HIDRACOR (Cal Hidratada + pigmento) e do HPLUS não é o NCM nº 25223000, que não está sujeita à substituição tributária, então porque não foi indicada qual a classificação fiscal (NCM) correta?”*

Diz que em nome da segurança jurídica, não pode o contribuinte ser autuado por algo que aos olhos do Fisco esteja fazendo errado, sem, contudo, lhe ser apresentado o suposto procedimento correto. Traz julgados do CAF para corroborar seu entendimento para concluir: *“afirmar simplesmente que o produto objeto da presente defesa, que se constitui em “Cal Hidratada/Hidráulica”, não está classificado corretamente sob o NCM nº 25223000 é fácil. Difícil é classificá-lo de modo. A dificuldade de reclassificação reside unicamente numa razão: não há outra classificação para os produtos em questão”*.

Passa ao mérito da autuação apresentando a composição química da “tinta em pó” e a sua correta classificação NCM, que diz ser 2522.30.00.

Diz que a “Tinta pó Hidracor” tem como composição química o “cal apagada” (Hidróxido de Cálcio e Magnésio) e mínimas frações de pigmentos orgânicos e inorgânicos (para dar tonalidade), conforme se observa pela página do produto disponibilizada no site eletrônico da empresa ([www.hidracor.com.br](http://www.hidracor.com.br)). Ressalta que a composição da “Tinta Pó Hidracor”, a não ser pelo acréscimo do pigmento, em nada difere do “Super Cal Hidracor”, também utilizado para pintura ou caiação (popular). E, prossegue, mesmo que as suas composições químicas e destinação difiram, elas jamais se assemelham com tinta comum já que inexistem equivalência de composição química da “Tinta Pó Hidracor” com a “tinta comum”. Assim, o *Cal Hidratada ao ser adicionada com infinitesimalmente mínima quantidade de pigmentos orgânicos ou inorgânicos, mantém a mesma destinação e funcionalidade originária, que são: apropriadas apenas para superfícies porosas, como reboco, concreto e tijolos, sendo apenas colorida*, tendo a última (tinta) a *“função de proteger, embelezar e proporcionar um acabamento fino às superfícies, agindo contra a ação do sol, chuva, e outros agentes químicos”*. E ainda: *“Outrossim, a denominação “Tinta Pó” empregada para cal hidratada para caiação, vem do uso popular, da tradição, e não obedece a qualquer classificação científica que pudesse alterar o NCM de 2522.30.00 para quaisquer das subposições 3208, 3209 e 3210”*.

Quanto ao fato de comercializá-la com o nome de “tinta em pó”, afirma que decorre de razões comerciais e de tradição, já que existe um conceito arraigado na mente do consumidor que a cal hidratada para revestimento chama-se “tinta pó”, *“denominação essa que não se refere a sua real composição química e finalidade, mas sim, utilizada a partir da identificação do mercado, cuja modificação acarretaria incalculáveis prejuízos e transtornos comerciais e de marketing à empresa”*. Inclusive outros fabricantes assim também se posicionam (indica alguns).

Apresenta conclusão do Parecer Técnico do Sr. João Batista Braga de Oliveira, químico inscrito no Conselho Regional de Química da 4ª Região sob o nº 004250584 que, diz, de maneira incisiva assevera: *“tinta pó” Hidracor é cal hidratada, que tem uma composição bem definida quimicamente, não sendo possível qualificá-la como tinta a partir dos pressupostos teóricos consagrados pela comunidade científica e produtiva, ainda que a mesma seja utilizada, dentre outras finalidades, na construção civil como revestimento*.

Reproduz, ainda, definição acerca da cal do Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo (IPT) (<http://www.ipt.br/atividades/servicos/chat/?ARQ=148>) para concluir que a *cal apagada*, usualmente conhecida como *cal hidratada*, não sujeita à incidência de substituição tributária prevista no Convênio nº 74/1994. E conclui:

1. *“Douto Julgador, parece estar-se tributando as cores, não a substância usada no cuidado com as superfícies; ora, se o indivíduo caia/pinta de branco uma superfície, não se estará usando tinta comum, mas cal, não havendo que se fala em ICMS-ST. Entretanto, ao*

*pintar/caiar com cal colorido (“tinta pó”) a mesma superfície terá usado “tinta”, e assim haveria a incidência de ICMS-ST?”*

2. Que a adição de frações infinitesimalmente mínimas de pigmento não tem o condão de modificar a essência, que continua sendo cal, com idêntica propriedade química e possuindo as mesmas características quantitativas e qualitativas, apenas com a simples diferença de cor.

Abre outro tópico de discussão que intitulou. “Da impossibilidade de enquadramento da “tinta pó Hidracor” como tinta”.

Neste, diz que o importante são as propriedades físico-químicas do produto comercializado, a fim de se averiguar ser o caso ou não de recolhimento de ICMS pelos substitutos tributários, objetivando a verdade material, princípio que rege o processo administrativo.

Afirma que a Cal é produzida a partir da calcinação dos carbonatos de cálcio naturais, ( $\text{CaCO}_3$ ), originando o CaO (conhecido como cal virgem), que passa pelo processo de hidratação, originando assim a cal hidratada ( $\text{Ca(OH)}_2$ ). E a “tinta” propriamente dita, é uma composição de pigmentos, aglomerados por um polímero (resina – principal característica) que, após ser aplicada sobre um substrato, sofre um processo de cura físico-química, transformando-se em um filme opaco, aderente, rígido, termofixo, que confere cobertura, cor, brilho e proteção e que são, basicamente, compostas por resinas, pigmentos, solventes (diluentes) e aditivos, componentes estes que não se igualam plenamente com a composição química de Cal Hidratada (“Tinta em Pó”).

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

E neste caminho de argumentação faz distinção entre o que seja tinta e revestimento, diz que este CONSEF já reconheceu que a distinção entre a tinta líquida convencional e a pintura em pó é a ausência de solvente. Assim, não resta dúvida que a ausência de solvente, resina e aditivos (principais componetes de “tinta comum”) distingue a tinta em pó das “Tintas” e “Outras tintas” descritas na posição da NCM 3208, 3209 e 3210, que inclusive possui características distintas de tinta líquida convencional. Portanto o lançamento fiscal trata-se claramente de uma imposição e interpretação equivocada, pois não existe nenhuma menção no Convênio ICMS 74/1994 de que esta seja a correta inclusão.

Prossegue sua argumentação com outro tópico que apresenta e que intitula “Da impossibilidade de outra classificação fiscal para a “tinta pó” senão cal hidratada”. Diz que de uma análise das NCMs 3208, 3209 e 3210 é impossível classificar a “tinta pó senão como Cal Hidratada, pois ela não pode se tecnicamente classificada em nenhum dos desdobramentos do mesmo, uma vez que sua composição química, não comporta qualquer polímero (resina), seja ele sintético ou natural modificados.

Passe a contestar a autuação em relação a “HPlus” apresentando sua classificação fiscal como NCM 2522.30.00 e a sua composição química. Diz não restar dúvidas que a melhor classificação para ela é como cal hidráulica, já que obtida por calcinação, a baixa temperatura, de pedras de cal ordinária que contenham quantidade de argila suficiente (embora geralmente inferior a 20%) para que o produto obtido possa fazer liga em presença de água, diferindo-se, no entanto, do cimento natural por conter ainda quantidade apreciável de cal não combinada, que pode apagar-se em presença de água.

Que a NCM da cal e suas variadas formas estão contidas no Capítulo 25 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). E que conforme notas explicativas deste

Capítulo, somado ao resultado da análise da composição físico-química realizada pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT e segundo as normas da NBR 6473/03, a classificação que melhor define o “revestimento mineral” (HPlus) é a NCM 2522.30.00.

Ressalta que o sistema de classificação de um determinado produto deve ser feito em conformidade com as Regras Gerais de Interpretação (RGI) e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), conforme o título III do Decreto 2.637 de 25 de junho de 1998. Que as Regras Gerais de Interpretação (RGI) e a Regra Geral Complementar (RGC) para classificação, constantes do próprio sistema harmonizado (conforme descreve) no seu item 4 apontam que *“As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes”*

Em assim sendo, quando pareça que a mercadoria não possa ser classificada por aplicação das regras fixas, há que se utilizar da classificação mais próxima, tendo em vista a sua característica essencial e finalidade. Logo, como não há categorização específica para o “revestimento mineral” (HPlus), composto basicamente por cal (teor de 92,7%), há que se observar que o produto deve ser classificado como “cal hidráulica”, no NCM 2522.30.00, ou no NCM 2522.20.00 “Cal apagada”, uma vez que se constitui, principalmente, de hidróxidos de cálcio e magnésio, além dos óxidos não hidratados, ambos ausentes do Convênio ICMS nº 74/96.

Além do mais, continua, segundo o “Relatório de Ensaio nº 1 043 542-203, os resultados obtidos após a análise química (análise da cal hidratada para argamassa - fls. 177 dos autos) levam a concluir pela categorização correta como cal hidráulica ou apagada, sobretudo diante dos índices percentuais físico-químicos veiculados na NBR 7175/03. Portanto, é irrefutável que o “HPLUS” é cal hidráulica, uma vez que a amostra analisada pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas apontou a composição físico-química fiel da cal hidratada ou, como categorização alternativa, o “revestimento mineral” (HPLUS) também pode ser classificado no subgrupo 2522.20.00, denominado cal apagada, tendo em vista a composição por silicatos e a maior proximidade com os percentuais indicados, comprovando, assim, que a composição química do produto autuado o exclui, por completo, da apreciação à luz do Convênio ICMS nº 74/1994.

Após todas estas colocações, apresenta o conceito de tinta da Associação Brasileira dos Fabricantes de Tinta (ABRAFATI) e seus os componentes básicos. Apresenta, ainda, conceitos sobre a matéria no Guia Técnico Ambiental Tintas e Vernizes – Série P+L”, para pontuar que em tais estudos a tinta em pó nada tem a ver com a cal hidratada (“tinta em pó”), uma vez que o modo de aplicação da real tinta em pó é completamente diverso da cal hidratada (“tinta em pó”). *“No caso das reais tintas em pó, aduz o texto, a substância é aplicada por meio de mecanismo sofisticado, que envolve o fusão (derretimento) do pó constituinte da tinta, o qual, uma vez liquefeito, acaba por cobrir a superfície pintada. A cal hidratada (apenas comercialmente “tinta em pó”), objeto desta querela, por sua vez, é aplicada por meio de procedimento extremamente mais simplificado, a saber após a mistura com água, não envolvendo nenhum tipo de relação com os mecanismos acima descritos para a aplicação da real tinta em pó”*.

De igual maneira, apresenta enxertos da obra “Tratamento de Superfície e Pintura”, disponível no site <<http://pt.scribd.com/doc/18057398/7/Tipos-de-tintas-propriedades-e-usos>>, onde se aduz serem as tintas compostas por 4 grupos e matérias primas: solventes, **resinas**, pigmentos e aditivos. E insiste: *“Sendo os componentes mais importantes da tinta, as resinas, uma vez ausentes, descaracterizam o produto como tinta. Não há, em consonância com o aventado, que se falar em tinta sem resina. A cal, por sua vez, já se explicou, é originada a partir da pirólise do calcário, dando origem à cal virgem/viva”*.

Diz haver necessidade da produção de prova pericial na área bioquímica a fim de analisar a amostra do produto, em disponibilidade imediata pela empresa, para que sejam respondidas a quesitação que apresenta.

Indica como seu assistente técnico o Sr. Edson Carlos Tognin Filho, portador do CPF nº 321.696.388-81 e RG nº 2008319853-3, que receberá notificações e intimações no endereço da sede da empresa.

Por fim conclui:

- a) *que seja declarada a nulidade material da autuação fiscal nº 080556.0002/15-9, devido a vício formal insanável relativo à ausência da classificação fiscal supostamente correta, apta a embasá-lo, em violação aos arts. 18, IV, “a” e art. 39, III, ambos do Decreto nº 7.629/99.*
- b) *que seja decretada a nulidade material da autuação fiscal nº 080556.0002/15-9, por vício insanável, haja vista a ausência de indicação dos dispositivos **legais** infringidos, em clara violação ao art. 18, inciso II e IV, “a”, do Decreto Estadual nº. 7.629/99, bem como art. 3º do CTN, preterindo o direito da ampla defesa e contraditório, uma vez que as cláusulas do Convênio nº 74/94 apontadas como infringidas não fazem parte da legislação estadual do Estado da Bahia.*

2.2) **no mérito:**

- a) *caso considere V. Sa. que as preliminares de nulidade não são suficientes para a extinção do processo, que seja julgado o Auto de Infração nº 080556.0002/15-9 **improcedente in totum**, em razão da correta classificação fiscal do “HPLUS” e da “Tinta Pó Hidracor” praticada pela Impugnante, podendo ser classificados tão-somente sob o NCM nº 2522.30.00, tratando-se de “cal hidráulica”, não sujeita ao recolhimento de ICMS por Substituição Tributária nos moldes do Convênio ICMS 74/1994;*
- b) *por fim, caso V. Sa. entenda não serem suficientes os argumentos até aqui expostos para que seja declarado improcedente o Auto de Infração nos termos do item “2.a”, REQUER-SE a realização de **prova pericial técnico-especializada** capaz de comprovar a veracidade das informações neste petitório prestadas, a fim de responder os quesitos já colacionados, tudo para se ter por correta a classificação fiscal do “HPLUS” e da “Tinta Pó Hidracor” sob o NCM nº 2522.30.00, ou seja, “cal hidráulica”, não sujeita ao recolhimento de ICMS por Substituição Tributária nos moldes do Convênio ICMS 74/1994, de modo que o AI nº 080556.0002/15-9 **é improcedente in totum**, para todo e qualquer fim de direito, o que se pede declaração.*

Protesta por provar o alegado por todas as formas em direito admitidas e que doravante todas as intimações e notificações relativas ao presente feito sejam realizadas em nome de CELSO LUIZ DE OLIVEIRA OAB/BA nº 17.279, devidamente qualificado nos autos.

A autuante apresenta sua informação fiscal (fls. 300/318). Após descrever as infrações do presente lançamento fiscal, ressalta que a descrição de todos os produtos, por Nota Fiscal, com o respectivo ICMS-ST não recolhido, consta nos Demonstrativos que estão no CD (apensado aos autos e foram, de igual forma impressas páginas destes levantamentos com as somas mensais, por exercício (fls. 15/39; 42/67; 70/94; 97/121).

Em seguida, sintetiza toda a argumentação apresentada pelo impugnante para, em seguida, prestar sua informação fiscal.

Diz que a apuração do ICMS-ST devido levou em consideração as vendas realizadas para o Estado da Bahia, operações sujeitas à substituição tributária conforme Convênio ICMS 110/07 e Convênio ICMS 74/94. Foi exigido o imposto relativo aos produtos constantes dos respectivos Convênios - aguarrás (Convênio 110/07) e tinta (a tinta em pó à base de cal, denominada pela empresa de “Tinta em Pó Hidracor” e a tinta denominada de “HPlus”) - Convênio ICMS 74/94, que, conforme já pontuado, suas descrições estão feitas por cada documento fiscal com o respectivo ICMS-ST não recolhido.

Passa a analisar os argumentos de defesa.

Em relação às nulidades apresentadas, com elas não se alinha, vez que a empresa compreendeu que os elementos que ensejaram a ação fiscal foram devidamente caracterizados, e teve condições de ampla defesa. Quando reconheceu e recolheu o débito relativo à infração 01 e parte da infração 02, optando pela impugnação somente dos produtos "Tinta em Pó Hidracor" e HPlus, demonstrou que conhecia plenamente a infração e o infrator. Apresenta partes da defesa para consubstanciar o que ora expôs.

O contribuinte expressou, ao reconhecer e recolher parte do débito do Auto de Infração, que as suas alegações à nulidade da ação fiscal, não se justificam. E continua: *“Ao reconhecer os dispositivos legais que justificaram a autuação, produzir uma enfática defesa, discriminar os produtos que seriam objeto da impugnação, a “Tinta em pó Hidracor” e “HPLUS” e os valores pertinentes, o contribuinte demonstrou que não se aplica o disposto no art. 18, inciso II e IV “A” e art. 39, inciso III, do Decreto Estadual Nº 7.629/99. Está claro que não houve preterição do direito de defesa, os elementos do Auto de Infração determinaram, com segurança, a infração e o infrator, e a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias, estão de forma clara, precisa e sucinta, nos demonstrativos anexos ao Auto de Infração”.*

Adentra ao mérito da autuação da parte impugnada, seguindo o roteiro da defesa, como se segue.

## 2.1 - COMPOSIÇÃO QUÍMICA DA "TINTA PÓ HIDRACOR" E SUA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

Que embora o impugnante afirme que a “tinta em pó Hidracor” é a “cal” com sua respectiva NCM, discorda de tal posicionamento já que ela não é a cal hidratada 100% pura, mas uma mistura de cal e pigmentos orgânicos e inorgânicos, não se enquadrando no grupo 25, na NCM específica da “Cal”. E que é o próprio contribuinte quem faz tal afirmação em seu sítio eletrônico, de que o produto é composto. Ao contrário do que aduz o impugnante, o que resta configurado é que a “Tinta em Pó Hidracor” é uma tinta à base da “cal”, ou seja, esta, com as suas características físicas e químicas, é a base dessa tinta, tinta esta *“menos elaborada, rudimentar, de menor preço, que não está no grupo das tintas à base de resina, polimerizadas, as “tintas comuns”, mas um outro tipo de tinta, classificável como tinta no rol da NCM 3210 - Outras tintas”.*

Ressalta que o Convênio ICMS 74/94 assambranca todos os tipos de “tintas” no enquadramento da substituição tributária, conforme descreve (NCM 3208, 3209 e 3210) e observa que no referido convênio não foram incluídas somente as tintas à base de polímeros sintéticos ou polímeros naturais modificados (NCM 3208 e 3209), mas “Outras Tintas e vernizes”, e até “pigmentos de água preparados”, dos tipos utilizados para acabamento de couros, na NCM 3210.

Que o "Parecer Técnico" apresentado pelo defendente para afirmar que a “Tinta Pó Hidracor” é cal hidratada, e uma "entrevista" (fl.143/ 144), onde é definido o conceito da cal pura, elas não entram no questionamento a respeito da mistura da cal hidratada com pigmentos, que é o produto “Tinta em Pó Hidracor”, objeto da autuação. Tendo em vista que a “cal hidratada” pura não faz parte do Auto de Infração, tais documentos não trazem elementos para desclassificar o produto ora questionado.

## 2.2 - POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DA TINTA PÓ HIDRACOR COMO TINTA.

Diz que a empresa *“insiste em explicar a produção da cal (fl.145), como se origina a cal hidratada, mas a cal não foi objeto de autuação. O objeto de autuação foi a “Tinta em pó Hidracor”, composta de cal e pigmentos (e aditivos naturais), num processo mais simples do que as tintas mais elaboradas. Mas uma tinta, concebida e utilizada para pintar superfícies em várias cores, e que não pode ser comparada com as tintas compostas de resinas, pigmentos, solventes, e aditivos, que estão em outra posição da NCM, a 3208 e 3209. As “tintas comuns”, tintas resinadas, polimerizadas, tintas mais elaboradas, com um processo mais sofisticado, mais caras, que conferem um acabamento, mais “fino”, de melhor qualidade, não se prestam à comparação com a Tinta em Pó Hidracor, que é um outro tipo de tinta, à base de cal e mistura de pigmentos. Uma tinta de composição e processo mais “simples”, e menor preço, repetimos, à base de cal e não resinas, podendo ser “enquadrada” no rol das Tintas - NCM 3210 e,*

*consequentemente, no Item I do Anexo Único do Convênio ICMS 74/94, na substituição tributária. A empresa busca convencer que Tinta em Pó Hidracor não é tinta, mas cal, embora ofereça ao consumidor um produto com a denominação de tinta e coloque em seu site eletrônico, a informação de que é uma tinta à base de cal, conforme podemos conferir, com a colação da página do produto, disponível em: <http://www.hidracor.com.br/Produtos.aspx>”, conforme apresenta.*

### 2.3 - POSSIBILIDADE DE OUTRA CLASSIFICAÇÃO FISCAL PARA "TINTA PÓ" QUE NÃO CAL HIDRATADA

Diz ser incontroverso que a “Tinta em Pó Hidracor” não tem por base a resina, mas se equivoca o defendente de que ela não pode ter a classificação fiscal 3210 da NCM já que este grupo abarca outras tintas e vernizes (que não as resinadas dos grupos 3208 e 3209), onde a “Tinta em Pó Hidracor” é classificável. O que não é possível é a sua classificação com a NCM da Cal - 2522.30.00, por se tratar de um produto resultante da mistura da cal e pigmentos, (configurando-se num tipo de tinta), não cal hidratada pura.

Ressalta que o Capítulo 25 da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI), onde a cal se inclui, a sua Nota nº 1, deixa claro que não se classificam nas posições do referido capítulo, os produtos resultantes de uma mistura. Transcreve a referida Nota para afirmar que *“Tendo em conta que a Tinta em pó Hidracor é um produto resultante de uma mistura da cal hidratada com pigmentos orgânicos e inorgânicos, a Nota 1 do Capítulo 25 - exclui o seu enquadramento na subposição 2522.30.00 da NCM”*.

### 2.4 - HPLUS - COMPOSIÇÃO QUÍMICA E SUA CLASSIFICAÇÃO FISCAL – IMPOSSIBILIDADE DA NCM Nº 2522.30.00

Observa que o impugnante afirma que o produto é Cal Hidráulica, com Classificação Fiscal 2522.30.00 (NCM), composto basicamente de cal. E no *site* da empresa, disponível em <http://www.hidracor.com.br/Produtos.aspx>, é informado que o produto é tinta acrílica a base de polímero modificado.

Que os argumentos do defendente para desclassificar a “Hplus” como tinta são descrever o processo de obtenção da cal hidráulica, da cal apagada e discorrer sobre o sistema de Classificação dos produtos nas Regras de Interpretação, para afirmar que este produto deve ser classificado na NCM como cal, pois composto basicamente da mesma. Ressalta que é apresentada uma planilha, Tabela 1 - Características químicas e físicas de cales (fl.155) e Relatório de Ensaio nº 1 043 542-203 (fl. 173/177), que trata das características de cales, sem vinculação com o produto em questão.

Embora o autuado afirme que o produto é composto de 92,7% de cal, ele também é uma mistura e, conforme já apontado, a Nota nº 1 do Capítulo 25 da TIPI não se classificam nas posições do capítulo 25, os produtos resultantes de uma mistura (componentes que modificam a sua característica). Desse modo, mesmo que seja confirmada a informação do contribuinte na sua impugnação, que a "Hplus" é composta basicamente por cal, não poderia ser classificada na posição 2522.30.00 da NCM.

Embora a defesa insista em afirmar que o produto não estaria incluído no Convênio ICMS 74/94, é ele identificado como tinta pela própria empresa, em sua página na internet (apresenta tal produto no site da empresa: <http://www.hidracor.com.br/Produtos.aspx>) e não como uma tinta à base de cal, mas uma *"tinta acrílica à base de polímero modificado, conferindo acabamento fosco aveludado, bom nivelamento, resistência e baixo odor."* E como uma tinta composta por *"Polímero modificado, pigmentos orgânicos e inorgânicos, cargas inertes, coalescentes, microbicidas não metálicos e água."*

E conclui tal tópico: *“De acordo com o que foi constatado, a não ser que o contribuinte quisesse enganar os consumidores, o que não seria condizente com uma empresa idônea, a impugnante não iria apresentar em sua página na internet, um produto com a composição, característica,*



*etc., diferente da sua real identificação. E mesmo que tal fato tivesse ocorrido, e o produto, diferente do que está apresentado fosse à base de cal, não estaria no Capítulo 25 (da TIPI) no grupo das cales, pois a Nota 1 do referido Capítulo, impediria a sua classificação como cal, ao assinalar que não estão incluídos os produtos resultantes de uma mistura. O produto, então, estaria também no rol das tintas, com a classificação na NCM no grupo 3210 - Outras Tintas . E sujeito à substituição tributária, por estar incluído no Item I do anexo Único do Convênio 74/94, seja uma tinta à base de cal, seja uma tinta polimerizada”. Apresenta parte do Anexo ao Convênio ICMS 74, relativa às tintas, vernizes e outros.*

### III. - 2.5 - A ABRAFATI E INFORMAÇÕES SOBRE TINTA

Informa que o impugnante traz definição de tinta da ABRAFATI - Associação Brasileira dos Fabricantes de Tinta, o Manual Básico sobre tintas, o Guia Técnico Ambiental Tintas e Vernizes, e identifica e descreve os componentes de tintas, onde a resina se constitui em componente essencial. Com tal documentação, conclui que se a resina é a principal matéria prima da tinta, não haverá tinta que não tenha resina em sua composição, e a Tinta em Pó Hidracor não seria tinta.

No entanto, e mais uma vez, enfatiza de que as tintas resinadas, objeto do conteúdo dos Manuais apresentados, com ampla explanação sobre essas tintas, são as do grupo 3208 e 3209 da NCM. Neles não existe o terceiro grupo, o 3210 - das outras tintas, que não está neles indicado, pois somente tratam das tintas resinadas.

A respeito da distinção entre tinta em pó e tinta líquida trazida pelo autuado, que não diz respeito à "Tinta em Pó Hidracor" objeto do Auto de Infração, ressalta que aquelas apresentadas são as tintas em pó à base de nylon, tintas em Pó base PVC, tintas em pó epóxi, - poliéster, tintas em pó acrílicas, poliéster puro, etc., (fl. 155), que não é a mesma da autuada.

### III. - 2.6 - PERÍCIA TÉCNICO-ESPECIALIZADA

Entende não haver nenhuma utilidade a perícia requerida para o julgamento do Auto de Infração, pois as indagações, que a empresa quer respondidas, não estão sendo postas em questão, levando em consideração tudo o que aqui foi demonstrado. Neste sentido passa a respondê-las, como segue.

**Questão “a) Os produtos 'HPLUS' e 'Tinta Pó Hidracor', constantes das Notas Fiscais autuadas são compostos por quais elementos?”** - *O próprio endereço eletrônico da empresa, informa os elementos que compõem os produtos: A "Tinta em Pó Hidracor" - Óxidos de cálcio e magnésio, pigmentos orgânicos e inorgânicos e aditivos naturais. A "HPLUS", é apresentada em seu sítio eletrônico, como composta por "Polímero modificado, pigmentos orgânicos e inorgânicos, cargas inertes, coalescentes, microbicidas não metálicos e água", conforme disponível em: <http://www.hidracor.com.br/Produtos.aspx>. No entanto, mesmo que a HPLUS fosse “composta basicamente por 92,7% de cal”, como é apresentada nessa impugnação, contrariando o que está manifestado na página da empresa na internet, a informação não teria proveito para incluir o produto como cal, e promover a sua desclassificação como tinta, por ser resultante de uma mistura, e assim, com exclusão do grupo das cales na NCM.*

**Questão “b) Qual o processo utilizado para a obtenção dos elementos que compõem o 'HPLUS' e a 'Tinta Pó Hidracor'?”** - *A questão não tem relevância para identificar os produtos como tinta, a ser tributada pelo ICMS ST. Não interessa o processo de obtenção dos elementos, por exemplo, o processo de obtenção da cal que compõe a Tinta em Pó. O que importa é saber que a Tinta Pó Hidracor é à base de cal, com mistura de pigmentos; e como tal constitui-se como tinta.*

*E com relação à "HPLUS", não importa o processo de obtenção dos elementos que a compõem. Seja uma mistura à base de cal, ou uma tinta polimerizada inserida na caracterização das tintas “tecnicamente consideradas”, está configurada do mesmo modo como um tipo de tinta - é essa é*

*a questão. E como um tipo de tinta, sujeita à substituição tributária conforme Convênio ICMS 74/94, que abarca todos os tipos de tinta em seu Anexo I.*

**Questão “c) O procedimento para a fabricação do 'HPLUS' e da 'Tinta Pó Hidracor' é o mesmo utilizado para a fabricação das ‘tintas’ tecnicamente consideradas?”** A resposta a essa questão, também não tem utilidade para descaracterizar os produtos Tinta em Pó Hidracor e HPLUS, como tinta. Foi reiteradamente explanado, que a legislação identifica três tipos de tinta - as do grupo 3208 e 3209 - tintas resinadas - e outros tipos de tinta, no grupo 3210 da NCM. Segundo o contribuinte, as tintas "tecnicamente consideradas" são as resinadas, da qual a Tinta em Pó Hidracor não faz parte, pertence ao grupo de Outros tipos de tinta (3210 da NCM), todas inseridas no Anexo I do Convênio 74/94. Quanto à "HPLUS", se a tinta é resinada, como diz o sítio eletrônico da empresa, com fabricação pelo processo das tintas "tecnicamente considerada", ou se é à base de Cal, com mistura de pigmentos, com outro processo de fabricação, não tem relevância para o ponto em questão: o produto é uma tinta de qualquer modo, seja no rol das resinadas ou no das Outras Tintas (se à base de cal), mas com previsão de inclusão no Convênio 74/94, que inclui os grupos 3208. 3209 e 3210 da NCM.

**Questão “d) O 'HPLUS' e a 'Tinta Pó Hidracor' podem ser caracterizadas tecnicamente como 'TINTAS E VERNIZES, À BASE DE POLÍMEROS SINTÉTICOS OU DE POLÍMEROS NATURAIS MODIFICADOS, DISPERSOS OU DISSOLVIDOS EM MEIO AQUOSO’?”** Com relação à Tinta em Pó Hidracor, a pergunta não tem proveito, pois, como já enfatizado anteriormente, é incontestável que o produto não faz parte desse grupo. A HPLUS, conforme informação do sítio eletrônico do contribuinte, <http://www.hidracor.com.br/Produtos.aspx>, que diz ser a tinta composta de: **"Polímero modificado, pigmentos orgânicos e inorgânicos, cargas inertes, coalescentes, microbicidas não metálicos e água"**, poderia estar caracterizada nesse grupo. Mas, repetimos, mesmo que fosse provado que a tinta é à base de cal, que não se caracterizaria tecnicamente nesse grupo, a informação não seria proveitosa, pois o produto, seria resultante de uma mistura, e continuaria a ser tinta, um outro tipo de tinta previsto no grupo 3210 da NCM e sujeita à substituição tributária conforme Convênio ICMS 74/94.

**Questão “e) O “HPLUS” e a 'Tinta Pó Hidracor' podem ser caracterizadas tecnicamente como 'OUTRAS TINTAS E VERNIZES; PIGMENTOS A ÁGUA PREPARADOS, DOS TIPOS UTILIZADOS PARA ACABAMENTO DE COUROS’?”** Foi repetidamente explanado, que a Tinta em Pó Hidracor inclui-se no rol das outras tintas, do grupo da NCM 3210 - OUTRAS TINTAS E VERNIZES; grupo que também inclui os “PIGMENTOS A ÁGUA PREPARADOS, DOS TIPOS UTILIZADOS PARA ACABAMENTO DE COUROS”. Essa, não é uma tinta à base de resina, mas outro tipo de tinta, habilitada a pintar superfícies em várias cores, incluindo a cor branca. No caso da HPLUS, estaria incluída nesse grupo, levando em consideração a informação trazida pela impugnante, de que é uma tinta à base de Cal. Contudo, não podemos perder de vista que o contribuinte divulga a composição dessa tinta em sua página da internet, como composta de: **"Polímero modificado, pigmentos orgânicos e inorgânicos, cargas inertes, coalescentes, microbicidas não metálicos e água"**. Nesse segundo caso, uma tinta que não pertenceria a esse grupo. Contudo, repetimos mais uma vez, seja no grupo das resinadas como informado pelo contribuinte em seu sítio eletrônico, seja no grupo das outras tintas, se comprovado ser uma mistura à base de cal, continua sendo um tipo de tinta e sujeita à substituição tributária conforme Convênio ICMS 74/94.

**Questão “f) O 'HPLUS' e a 'Tinta pó Hidracor' podem ser caracterizadas como 'CAL VIVA, CAL APAGADA ou CAL HIDRÁULICA' ?”** A Tinta em Pó Hidracor é uma mistura de cal e pigmentos, conforme apontado pela própria impugnante. O produto não é, portanto, cal pura. A **Nota 1 do Capítulo 25 da TIPI** - Sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento, diz que nesse Capítulo, não estão incluídos, os produtos resultantes de uma mistura, o que determina que o produto não pode ser classificado no NCM das cales. A HPLUS, conforme demonstrado pela empresa em seu sítio eletrônico, não é uma tinta à base de cal. Mas, se fosse, também não seria caracterizada como cal pura, mas como à base de cal, uma mistura. E não estaria, também, no Capítulo 25, no grupo das cales, levando em conta a Nota 1 do referido Capítulo, que impediria

a sua classificação como cal, ao apontar que não estão incluídos os produtos resultantes de uma mistura.

**Questão “g) Considerando os quesitos anteriores, qual seria a correta classificação fiscal do produto 'HPLUS' e da 'Tinta Pó Hidracor' considerando a Tabela TIPI? Poderia confirmar que seria o 2522.30.00?”** A questão perde sentido pois conforme os quesitos anteriores, o que foi demonstrado nas considerações dos quesitos anteriores e a Tabela TIPI, a Tinta em Pó Hidracor e a HPLUS não poderiam ser classificadas com o NCM 2522.30.00. A “perícia técnica-especializada solicitada pela impugnante, não poderia responder nenhuma das questões formuladas pela autuada, que pudesse alterar o fato de que, os produtos não se incluem na classificação da NCM das cales, são resultantes de mistura. Acrescentamos que, com relação à “**Tinta em Pó Hidracor**”, não há controvérsia a respeito da composição, como um produto resultante de uma mistura de cal e pigmentos, como declarado pelo contribuinte. E como mistura, considerando a Tabela TIPI, o produto é impossibilitado de inclusão no Capítulo 25 das cales, na posição 2522.30.00, pela Nota nº 1 do referido Capítulo 25. Por ser configurada como uma tinta não resinada, insere-se no grupo das Outras Tintas, na posição 3210.00.10, portanto. No que diz respeito à “**HPLUS**”, que tem duas informações de composição declaradas pela empresa, qualquer das duas (como tinta resinada, no sítio eletrônico da empresa, e como produto resultantes de mistura de cal e outro(s) elementos (s), na impugnação), **considerando a Tabela TIPI, não poderia ser classificação como 2522.30.00**. A referida classificação não abrange produto à base de resina, nem produto resultante de uma mistura de cal, haja vista Nota nº 1 do Capítulo 25 da TIPI, várias vezes repetida. Mas classificar a HPLUS no grupo das **Outras Tintas (se à base de cal), ou no grupo das tintas resinadas, não exclui o produto da substituição tributária**, devido o Item I do anexo Único do Convênio 74/94 abranger as tintas do grupo 3208, 3209 e 3210 (as resinadas e Outras Tintas).

E sobre tal tópico conclui: “Por tudo que foi dito, é desnecessário perícia técnico-especializada, pois não se questiona que o produto Tinta em Pó Hidracor, é resultante da mistura de cal hidratada e pigmentos (a perícia não poderia dizer que é cal pura), e enquadra-se no grupo das Outras Tintas, na NCM 3210. No caso da HPLUS, se a perícia apurasse que o contribuinte promoveu uma informação enganosa em seu site eletrônico e o produto não fosse tinta resinada, mas à base de cal, ainda assim, seria mistura de cal e outros elementos, e estaria ainda no rol das outras tintas, NCM 3210. E ou como tinta (à base de cal misturada com pigmentos), ou tinta resinada, o produto está sujeito à substituição tributária, por estar incluído no Item I do anexo Único do Convênio 74/94”.

A autuante informa, em seguida, que os trabalhos de fiscalização foram efetuados de forma não presencial, com base nas Informações dos Sistemas da SEFAZ e das informações extraídas dos arquivos das Notas Fiscais Eletrônicas, visando a apuração da consistência das retenções e recolhimentos do ICMS-ST devido, cuja previsão legal está consolidada nos Convênios ICMS 110/07 e 74/94. Em seguida, faz uma síntese de tudo que expôs e conclui que “Considerando que na forma da legislação em vigor, os elementos que ensejaram a ação fiscal foram devidamente caracterizados, e que o contribuinte já reconheceu e recolheu parte do ICMS ST reclamado no Auto de Infração, (fls.133-134), por todo o exposto, solicitamos a PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, observando a parte já reconhecida e o valor recolhido”

## VOTO

Inicialmente, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu advogado, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviá-lo comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa, nem tampouco determinara a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que

a presente lide ainda se encontra na esfera administrativa, a empresa autuada tem endereço e, igualmente, seus sócios, não havendo previsão legal no RPAF/BA para tal comportamento. E, para não restar qualquer dúvida, relembro ao nobre patrono da empresa que, conforme determinações legais, as sessões de julgamento deste Colegiado são publicadas no Diário Oficial do Estado (art. 49 do Regimento Interno deste CONSEF) e no site da Secretaria da Fazenda.

Por fim, caso o defendente esteja cadastrado no sistema deste foro administrativo, receberá todas as decisões emanadas por este órgão julgador a respeito da presente lide.

Isto posto, a empresa apresenta preliminares à nulidade da ação fiscal as quais posso a decidir.

Na primeira diz que houve ausência de dispositivo da legislação estadual infringido, por consequência, violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório e ao art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/BA

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

Ressalto que Convênios e Protocolos são atos administrativos e tratam de concessões de prerrogativas entre estados, sendo editados mediante permissão de órgão colegiado, no caso, o COTEPE/ICMS, representante dos estados da Federação. Suas regras estão inseridas no Convênio ICMS 17/90, que aprovou o Regimento do Conselho de Política Fazendária – CONFAZ, estabelecido pela Lei Complementar nº 24 de 07/01/75 e criado com a finalidade de administrar os interesses comuns, uma vez que estados estão mutuamente envolvidos na situação. Por sua vez, o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 100, inciso IV, determina que são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os convênios que entre si celebram a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Indo além, determina que através de convênios firmados entre os entes tributantes, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade, a legislação tributária de cada ente vigora fora dos respectivos territórios (art. 102).

Dentro deste escopo, necessário que se atente para o que dispõe o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96:

*Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.*

Por estas razões é que a Lei Estadual nº 7014/97 nos seus arts. 10 e 11 estabelece que:

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

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

Em assim sendo, existindo convênio relativo à substituição tributário sobre as mercadorias guerreadas na presente lide, tem ele total previsão legal neste Estado que se encontra na Lei nº 7.014/96 e na norma regulamentar (item 16 do inciso II do art. 353 do RICMS/97 e art. 289, Anexo I, item 40, do RICMS/12).

E mesmo com o fato do autuante ter omitido as determinações contidas na norma regulamentar, houve perfeito conhecimento por parte do impugnante do que se estava exigindo. As infrações estão expressa e claramente descritas no corpo do Auto de Infração, os levantamentos fiscais realizados de forma bastante pormenorizada, tendo o sujeito passivo tributário entendido de forma completa as infrações a ele imputadas, defendendo-se minuciosamente. Todos os levantamentos lhe foram entregues e os prazos processuais foram obedecidos. As determinações do art. 39, do RPAF/BA, nestes aspectos, foram rigorosamente obedecidas.

E, relembro, neste momento, as disposições do § 2º do art. 18, do RPAF/BA: *Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade.*

E, por fim, o art. 39, V ao indicar os requisitos que devem conter um Auto de Infração, faz menção aos dispositivos da “**legislação tributária infringidos**”, conceito que envolve, conforme dicção do art. 96, do CTN “*as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*”.

Diante do exposto, a arguição de nulidade na forma apresentada é rejeitada já que o princípio da estrita legalidade foi obedecido, não havendo que se falar em desobediência a ampla defesa.

A segunda nulidade aventada pelo defendente é de que houve a incorreta classificação fiscal das mercadorias, desaguando tal fato na preterição do seu direito de defesa e do contraditório, bem como ao art. 18, do RPAF/BA, uma vez que a autuante “não se deu ao trabalho” de indicar as NCMs dos produtos ora em questão. Afora que os produtos “Tinta Pó Hidracor” e “Hplus (Cal Hidratada/Hidráulica)” não podem estar inseridos na posição do NCM de nº 3208, 3209 e 3210 - “Tintas, vernizes e outros”, pois as suas NCMs corretas é aquela 2522.30.00.

Em primeiro, os levantamentos fiscais (parte integrante do Auto de infração) são bastante claros em indicar, documento fiscal por documento fiscal, as mercadorias autuadas, mais especificadamente “tintas”. Ou seja, tintas que se encontram inseridas no Convênio ICMS 74/94, e na lei e norma regulamentar deste Estado. Em assim sendo, a compreensão da infração resta perfeitamente clara, não se podendo aventar a segurança jurídica nem, novamente, o princípio da ampla defesa e do contraditório.

Em segundo, a discussão se as mercadorias autuadas são tintas, ou não, esta é matéria inerente ao mérito da lide e não de nulidade da ação fiscal.

Mais uma vez lembrando as determinações do § 2º, do art. 18 e art. 39, V, ambos do RPAF/BA, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram presente nele os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do nominado regulamento do processo administrativo fiscal.

Quanto ao pedido de perícia técnico-especializada (perícia bioquímica), ressalto de que é cediço ser a busca da verdade material e a certeza jurídica a finalidade de qualquer procedimento administrativo tributário, que se pauta nos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito (art. 2º, do RPAF/BA), tendo sempre em vista a conveniência da rápida solução do litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador por ato menos oneroso (§§ 1º e 2º do citado artigo). Por isso, o julgador administrativo pode, e deve, por competência (art. 30, III, do Regimento Interno deste CONSEF – Decreto nº 7.592/99), solicitar diligência ou perícia para que se cumpra, quando necessária, uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito de uma questão. No entanto, ao julgador cabe a direção do processo na fase instrutória, tendo a competência de autorizar ou rejeitar a produção de provas e na forma que entender necessária, sob o enfoque exclusivo da necessidade ou não das mesmas para o deslinde do feito. Afora tais considerações, reza o art. 147, II, do RPAF/BA que *deve ser indeferido o pedido de perícia fiscal, quando: b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas.*

Quanto a quesitação feita pelo impugnante, respondida pela autuante visando dar maior substrato à informação prestada, se, acaso, fossem levadas em consideração, não traria aos autos qualquer outro fato relevante que já não esteja nos autos e que pudesse colaborar com a decisão a ser tomada, como a seguir, e resumidamente, se trata.

Quesito “a” - os insumos da “Tinta em Pó Hidracor” restam provados nos Autos. Quanto a “Hplus”, mesmo admitindo as duas composições apresentadas (pelo impugnante e pelo site da empresa autuada) se tem conhecimento dos mesmos.

Quesitos “b” e “c” - o processo utilizado para a obtenção dos elementos que compõem o “Hplus” e a “Tinta Pó Hidracor” e o procedimento para as suas fabricações serem, ou não, o mesmo utilizado para a fabricação das ‘tintas tecnicamente consideradas’, em primeiro não se sabe o que quis dizer o impugnante com “tintas tecnicamente consideradas”. Em segundo, ambos os quesitos não possuem relevância para identificação delas se enquadrarem, ao não, no regime da substituição tributária, que possuem parâmetro outros que serão abordados posteriormente, e que estão intrinsecamente ligados com as determinações legais.

Quesito “d” - Em qualquer momento nestes autos houve a afirmativa de que o “Hplus” e a “Tinta Pó Hidracor” eram caracterizados tecnicamente como “TINTAS E VERNIZES, À BASE DE POLÍMEROS SINTÉTICOS OU DE POLÍMEROS NATURAIS MODIFICADOS, DISPERSOS OU DISSOLVIDOS EM MEIO AQUOSO”.

Quesito “e” - Após análise adiante exposta, baseada inclusive na legislação tributária nacional, o “Hplus” e a “Tinta Pó Hidracor” podem ter classificação fiscal 3210, na sua subposição, item e subitem 3210.10.00.

Quesitos “f” e “g” - Quanto aos produtos impugnados poderem, ou não, ser caracterizados como “cal viva”, “cal apagada” ou “cal hidráulica” e qual a sua classificação fiscal, é esta questão a ser exposta quando do mérito da autuação.

Por consequência, indefiro o pedido de diligência requerida, com base nas determinações do art. 147, I, “b”, do RPAF/BA.

A infração 01 diz respeito a falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, descumprindo, desta forma as determinações do Convênio ICMS 110/07 - sendo o produto autuado a “aguaraz”. O autuado reconhece devido o imposto ora exigido, inclusive o recolhendo, conforme DAE de fls. 272/273.

Diante destes fatos, fica mantida a infração 01 em sua totalidade.

Passo a análise e decisão da única infração impugnada parcialmente (Infração 02) e que trata da falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, descumprindo, desta forma as determinações do Convênio ICMS 74/94.

Ponto que a decisão da presente lide tem por base a legislação tributária e vigente quando dos fatos geradores, posição esta que para classificação de um determinado produto fabricado por uma indústria deve ser obedecida.

O autuado tem por atividade a fabricação de tintas, vernizes, esmaltes e lacas como CNAE fiscal principal e o comércio atacadista de tintas, vernizes e similares como CNAE Fiscal secundário.

Em assim sendo, por obrigação legal, deve seguir a norma que rege tais atividades.

O Regulamento do IPI (Imposto sobre produtos industrializados) – Decreto nº 7.212/2010 dispõe sobre o conceito de industrialização da seguinte forma:

#### ***Da Industrialização***

##### ***Características e Modalidades***

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

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

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

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

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

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

**Parágrafo único.** São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

No seu art. 5º apresenta todas as exclusões destas caracterizações e modalidades, entre elas:

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

Em assim sendo, a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação e recondicionamento, pela legislação posta é processo de industrialização, significando dizer que, de acordo com o Regulamento do IPI, caracteriza-se como sendo industrialização pois são operações que modificam a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoa para consumo.

E diante destas determinações, dispõe a respeito da classificação dos produtos, conforme segue:

### *TÍTULO III*

#### *DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS*

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

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

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

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

A "Nomenclatura Comum do Mercosul" - NCM, adotada no Brasil desde 1995, trata-se de um código de oito dígitos estabelecido pelo Governo Brasileiro para identificar a natureza das mercadorias objetivando o comércio internacional, entre outras facilidades. Assim, qualquer mercadoria, importada ou comprada no Brasil deve ter um código NCM na sua documentação legal (nota fiscal, livros legais, etc. – a partir de 01/01/2010), cujo objetivo é classificar os itens de

acordo com regulamentos do MERCOSUL, onde os seis primeiros dígitos pertencem ao SH (Capítulo, Posição e subposição) e os dois últimos ao item e subitem do NCM.

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

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

*A despeito da tendência natural de classificar um produto comercialmente denominado como “Toner” como “Tintas para Impressão”, é cediço que a Regra n 1 de Classificação determina que “Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos tem apenas valor indicativo”.*

*Para .os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras seguintes. Neste aspecto, não se classifica produto apenas lendo os títulos da Seção, Capítulo e Subcapítulo, estes são apenas indicativos. É preciso analisar a composição do produto que se pretende classificar.*

Feitas tais colocações, passo à discussão da lide.

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

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

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

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

É ela espécie de revestimento, embora, e por óbvio, não tenha a mesma composição de outros “revestimentos” que compõe o mercado da construção civil atualmente (limitando-se neste Acórdão a este mercado). Em assim sendo, esta discussão não tem maior relevância - ser ou não ser revestimento, que, e mais uma vez, por óbvio o é.

As tintas, atualmente, muito diferem entre si. No entanto, como a discussão nestes autos é sobre a tinta a base da cal, limito-me a classificá-las por tal base, inclusive por ser uma das suas principais características (seu componente principal, que normalmente dá o nome da tinta).

Neste caminho as tintas podem ter como base a resina, como exemplos as acrílicas, vinílicas (látex), alquídicas, silicone, poliéster e epóxi. Este foi o conceito que o impugnante trouxe para caracterizá-la, não havendo, na sua exposição, qualquer outra.



No entanto podem elas ter por base a cal, cimento, terra e silicato, por exemplos e não tão somente a base de resina.

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

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

Passando para a discussão específica da lide, os componentes do produto “tinta pó Hidracor” são:

1. A Cal hidratada ou hidróxido de cálcio, também conhecida como “Cal Apagada” é um composto químico resultante da reação de “Cal Virgem” (óxido de cálcio) com água. Tem por fórmula  $\text{Ca}(\text{OH})_2$ .
2. O elemento químico Hidróxido de Magnésio (quimicamente uma base), presente na composição da “Tinta pó Hidracor” proporciona maior plasticidade e aderência à argamassa, dando como resultado um maior padrão de qualidade à pintura.
3. De acordo com a Monografia TINTAS, SUAS PROPRIEDADES E APLICAÇÕES IMOBILIÁRIAS” da Universidade Federal de Minas Gerais Escola de Engenharia - Departamento de Engenharia de Materiais e Construção - Curso de Especialização em Construção Civil- monografia apresentada pela engenheira Izabel Cristina Barbosa Anghinetti – jan/12 ([www.pos.demc.ufmg.br/novocecc/trabalhos/pg\\_2/90.pdf](http://www.pos.demc.ufmg.br/novocecc/trabalhos/pg_2/90.pdf)), os pigmentos são substâncias sólidas, finamente divididas, não voláteis e insolúveis (com exceção do corante) no meio. É utilizado com a finalidade de promover cor, opacidade, consistência, durabilidade e resistência à tinta, podendo ser orgânicos e inorgânicos. Um dos aspectos mais importantes a se observar nos pigmentos orgânicos é a sua durabilidade ou propriedade de permanência sem alteração da cor, principalmente para ambientes externos. Incluem aqui os de cores mais brilhantes. Exs: as ftalocianinas azuis e verdes, quinacridonas violeta e vermelha, perilenos vermelhos, toluidina vermelha, aril amídicos amarelos

E quanto aos inorgânicos, embora não tão brilhantes quanto os orgânicos, são todos os pigmentos brancos, cargas e uma grande faixa de pigmentos coloridos, sintéticos ou naturais. Fazem parte desta classificação os pigmentos verdadeiros ou ativos (exs: dióxido de titânio ( $\text{TiO}_2$ ) visando dar maior qualidade à tinta (maior poder de cobertura, alvura, durabilidade, brilho e opacidade) e óxido de ferro ( $\text{Fe}_2\text{O}_3$ ), que podem ser naturais ou sintéticos, tendo grande importância pela sua ampla variedade de cores, baixo custo, estabilidade e pela sua natureza não tóxica e os pigmentos inertes ou cargas que podem ser naturais ou sintéticos. Possuem cor branca e tem baixo índice de refração e interferem em diversas características da tinta, incluindo brilho, opacidade, resistência à abrasão e ao craqueamento, reforço do filme, entre outras. Exemplos que a monografia apresenta: Caulim ou Argila, Terra Diatomácea, Calcita, Dolomita/Carbono de cálcio precipitado e Talco

4. Os aditivos podem ser naturais ou sintéticos (no caso do produto em lide não foi especificado) compreendem uma enorme gama de componentes que, quando incorporados às tintas em pequenas proporções, conferem-lhe importantes propriedades. Suas funções podem

ser de: Secantes; Catalisadores; Antipeles; Espessantes; Antiescorimento; Surfactantes; Dispersantes; Antiespumantes; Nivelantes; Biocidas; Estabilizantes de ultravioleta.

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

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

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

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

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

diogo	ABNT NBR 11702:2010 <b>CANCELADA</b>
<b>Código Secundário :</b> ABNT/CB 207	
<b>Data de Publicação :</b> 07/07/2010	
<b>Válida a partir de :</b> 07/07/2011	
<b>Título :</b> Tintas para construção civil – Tintas para edificações não industriais – Classificação	
<b>Título Idioma Sec. :</b> Paints for buildings - Classification	
<b>Comitê :</b> ABNT/CB-002 Construção Civil	
<b>Páginas :</b> 9	
<b>Status :</b> Cancelada em 06/09/2011 <b>Substituída por :</b> <a href="#">ABNT NBR 11702:2010 Versão Corrigida:2011</a>	
<b>Idioma :</b> Português	
<b>Organismo :</b> ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas	
<b>Objetivo :</b> Esta Norma estabelece a classificação dos tipos de produtos empregados nas pinturas de edificações não industriais	

Código	ABNT NBR 11702:2010 Versão Corrigida:2011
<b>Código Secundário :</b> ABNT/CB 207	
<b>Data de Publicação :</b> 07/07/2010	
<b>Válida a partir de :</b> 07/07/2011	

<b>Título :</b>	Tintas para construção civil – Tintas para edificações não industriais – Classificação
<b>Título Idioma Sec. :</b>	Paints for buildings - Classification
<b>Nota de Título :</b>	Esta Versão Corrigida da ABNT NBR 11702:2010 incorpora a Errata 1 de 06.09.2011. Confirmada em 16.12.2014
<b>Comitê :</b>	ABNT/CB-164 Tintas
<b>Páginas :</b>	9
<b>Status :</b>	Em Vigor
<b>Idioma :</b>	Português
<b>Organismo :</b>	ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas
<b>Preço (R\$) :</b>	66,00
<b>Objetivo :</b>	Esta Norma estabelece a classificação dos tipos de produtos empregados nas pinturas de edificações não industriais.

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

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

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

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

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

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

. Quanto às respostas do Eng. Químico Valdecir Angelo Quarcioni sobre perguntas feitas por pessoas interessadas sobre o assunto em seu site, elas se restringem a definição da cal em suas diversas formas, nada aqui acrescentando (fls. 264/267).

. A brochura “Tintas Ciência e Tecnologia” (fls. 268/271) é, apenas, repetição dos estudos acima referidos sobre as tintas resinadas.

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

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

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

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

. *Capítulo 25*

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

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

*2522.10.00 - Cal viva*

*2522.20.00 - Cal apagada*

*2522.30.00 - Cal hidráulica*

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

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

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

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

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

Como nota importante para a presente lide:

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

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

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

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

**3210.00.10 Tintas**

**3210.00.20 Vernizes**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

E acrescento: é uma tinta de consistência líquida.

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

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

Quanto a sua norma NBR 11.702, já foi ela transcrita neste voto e quanto a NBR 15079:

Código	ABNT NBR 15079:2011
<b>Data de Publicação :</b> 27/04/2011	
<b>Válida a partir de :</b> 27/05/2011	
<b>Título :</b>	Tintas para construção civil - Especificação dos requisitos mínimos de desempenho de tintas para edificações não industriais - Tinta látex nas cores claras
<b>Título Idioma Sec. :</b>	Paints for Buildings - Specification of paints performance for non industrial buildings - Light colours latex paints
<b>Nota de Título :</b>	Confirmada em 14/12/2015.
<b>Comitê :</b>	ABNT/CB-164 Tintas

**Páginas :** 4

**Status :** Em Vigor

**Idioma :** Português

**Organismo :** ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas

**Preço (R\$) :** 30,00

**Objetivo :** Esta Norma estabelece os requisitos e critérios mínimos para os três níveis de desempenho das **tintas látex foscas nas cores** claras, quando utilizadas como acabamento em paredes, muros ou fachadas de **edificações não industriais**. Esta Norma estabelece também os requisitos mínimos para o menor nível de desempenho de uma tinta látex e tinta látex econômica, quando utilizada como acabamento de edificações não industriais, independentemente do tipo de acabamento proporcionado.

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

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

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

Como se denota, estas são regras gerais que devem ser seguidas em conjunto com aquelas específicas, uma vez que havendo tais regras aplicáveis a substituição tributária a uma determinada situação posta, é ela quem prevalece.

O Convênio ICMS 74/94 autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química.

A sua Cláusula primeira dispõe com exceção de sua aplicabilidade às remessas de mercadorias para serem utilizadas pelo destinatário em processo de industrialização:

*Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas no anexo deste Convênio fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas, ou na entrada para uso ou consumo do destinatário.*

E no seu Anexo determina quais os produtos que estarão regidos pelo referido Convênio, dentre eles:

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

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

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

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

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

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **080556.0002/15-9**, lavrado contra **TINTAS HIDRACOR S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.744.671,41**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, II, “e” da Lei 7.014/1996, e dos acréscimos legais, e homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

VALTERCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR