

PROCESSO - A.I. Nº 206865.0015/01-0
RECORRENTE - PERFUMARIA E COSMÉTICOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0238-02/02
ORIGEM - INFAZ IGUATEMI
INTERNET - 26/09/02

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0354-11/02

EMENTA: ICMS. NULIDADE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Decretação da nulidade de ofício *ex vi* do art. 20 do RPAF-BA. Imputação imprecisa, com utilização de método não previsto na legislação, cujos critérios utilizados são insuficientes para configurar a infração atribuída e não são condizentes com o fato real, nem com o direito aplicável. A imputação diz respeito a erro na aplicação da alíquota nas operações de vendas de deo-colônia porém, não existe a demonstração das notas fiscais por período de apuração e nem está indicado o valor real de cada operação objeto da autuação, com a respectiva individualização da exigência fiscal. Autuação levada a efeito com base em levantamento quantitativo, impróprio para o fim pretendido, inclusive com fixação de preço de venda unitário sem existirem os demonstrativos dos cálculos, olvidando de considerar o preço efetivamente praticado em cada operação. É nulo o procedimento que implique cerceamento de defesa e que não contenha elementos suficientes para se determinar, com precisão, a infração apontada. Recurso Voluntário **PREJUDICADO**, tendo em vista a decretação da nulidade absoluta de ofício. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Refere-se a Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo, por intermédio do seu ilustre patrono, em relação ao Acórdão nº 0238-02/02 originário da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que decidiu pela Procedência do Auto de Infração em referência.

A imputação que resultou na exigência do ICMS na quantia de R\$2.010,92 e demais acréscimos legais, está assim descrita pelos autuantes: “Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. A empresa aplicou a alíquota de 17% nas saídas de deo-colônias, quando o correto seria tributar à alíquota de 25%, contrariando dessa forma o que dispõe a Portaria 1.161 de 17/11/1989 em seu art. primeiro que equipara a deo-colônia ao perfume para efeito de tributação, desobedeceu ainda ao art. 68, II, “i”, do RICMS/BA e art. 51, II, “i”, do RICMS/96” (sic). A data de ocorrência do fato gerador foi considerada como sendo 31.12.96.

A 2ª JJF decidiu a lide com fundamento no seguinte Voto: *“Em relação à preliminar de nulidade argüida pela defesa, constatei que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o autuado, o montante do débito tributário, a natureza da infração apurada, e o prazo decadencial ainda não havia expirado na data da autuação, considerando que a sua contagem inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme art. 965, do RICMS/97, que reproduz os termos constantes do art. 173, do CTN.*

Assim, na data de lavratura do Auto de Infração, 27/12/2001, ainda não havia ocorrido a decadência relativamente ao exercício de 1996, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.

Quanto ao mérito, constata-se que o Auto de Infração é decorrente de recolhimento efetuado a menos pelo autuado, tendo em vista que foi apurado erro na aplicação da alíquota cabível, nas saídas de perfumes deo-colônias, uma vez que o contribuinte aplicou a alíquota de 17%.

Foi alegado nas razões defensivas que a Lei nº 4.825/89 estipulou em 25% a alíquota aplicável aos perfumes, nada indicando em relação aos desodorantes, loções pós-barba, colônias e deo-colônias, que o RICMS/89 também contemplou apenas o perfume com a alíquota de 25%, ressaltando que o Decreto nº 5.444/96 violou a Lei nº 4.825/89 ao estabelecer a aplicação da alíquota de 25% à deo-colônia, excetuando a lavanda, seiva de alfazema e desodorantes. Em relação à Lei nº 7.014/96, o defendente não contestou, tendo afirmado que ficou estabelecida a alíquota de 25% para a deo-colônia. Quanto à Portaria nº 1161, de 17/11/89, o defendente afirmou que não contempla a tributação de deo-colônia à alíquota de 25%, mas alcança a água-de-colônia, a colônia pós-barba, ao arrepio da lei.

Observo que perfume é um líquido fragrante utilizado em razão de seu odor agradável, é conhecido e utilizado há milhares de anos, e com os atuais progressos químicos existem diversos tipos, haja vista que tornou possível sintetizar os ingredientes ativos, sendo que a finalidade na sua utilização é a odorização de ambientes e pessoas, encontrando-se extratos, águas perfumadas, perfumes cremosos, óleos aromáticos, etc.

Na Lei nº 4.825/89 ficou estabelecida a alíquota de 25% para os perfumes, o mesmo se observando em relação ao RICMS/89, aprovado pelo Decreto nº 2.460/89. Assim, constata-se que não foram definidas nos referidos textos legais as espécies de perfumes, o que ocasionou uma série de consultas efetuadas por diversos contribuintes. Assim, foi publicada a Portaria nº 1161/89, uma norma interpretativa, que definiu o alcance da tributação relativamente aos perfumes.

O RICMS/96, aprovado pelo Decreto nº 5.444/96, estabeleceu no art. 51, inciso II, alínea “i”, a alíquota de 25% para perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deo-colônias, constatando-se a classificação de acordo com a NBM/SH (Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado), encontrando-se perfumes e água-de-colônia com enquadramento na posição 3303.00, sendo que se observa que a deo-colônia é uma espécie de água de colônia.

O RICMS/97 está de acordo com a Lei nº 7.014/96, e se encontram mais detalhados os produtos, conforme art. 51, inciso II, alínea “h”: “perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deo-colônia – NBM/SH 3303.00.10 e 3303.00.20 ...”

De acordo com os dispositivos legais acima mencionados, verifica-se que não há dúvida de que perfumes (extratos) e águas-de-colônia são produtos da mesma natureza, estão enquadrados no mesmo código NBM/SH 3303.00, e por isso, entendo que é subsistente a exigência fiscal, haja vista que foi considerada no levantamento efetuado pelos autuantes a alíquota de 25% para as operações internas no exercício de 1996, o que está de acordo com o estabelecido na Lei nº 4.825/89, inexistindo o arrepio da lei alegado pelo defendente, em relação à Portaria nº 1161/89.

Vale ressaltar que esta questão foi objeto dos Pareceres de números 846/98 e 157/99, da GECOT da DITRI desta SEFAZ, concluindo que em relação à Portaria nº 1161/89, se trata de uma norma interpretativa, e que perfumes (extrato) e águas-de-colônia, incluídas as deo-colônias, são mercadorias tributáveis à alíquota de 25% nas operações internas, com exceção para a lavanda.

Quanto à alegação defensiva de que foram consideradas no levantamento fiscal “LAVANDA POP” e “LAVANDE D’O BOTICÁRIO”, ficou esclarecido através do livro Registro de Inventário escriturado pelo próprio contribuinte que o mesmo registrou tais mercadorias como “Deo Col Lavanda POP” e “Deo Col Lavande D’O Boticário”, conforme consta às fls. 84 e 86 dos autos.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, haja vista que está comprovada nos autos a irregularidade apurada, e não foram apresentados pelo dependente elementos suficientes para elidir a autuação fiscal”.

Não conformado com a Decisão acima o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário onde, inicialmente, de forma respeitosa, argúi que o referido acórdão recorrido não exarou a melhor Decisão pára o caso sob análise, onde houve desvio do verdadeiro e único aspecto da defesa que foi a “ilegalidade da cobrança, com base na Portaria nº 1.161/98”.

Afirma que em nenhum momento alimentou qualquer discussão no sentido de que “deo-colônia” é ou não uma espécie do gênero “perfume”; se, é ou não um produto de higiene (desodorante). Assevera que o que discute neste processo é a legalidade da tributação e se a vontade dos autuantes teria ou não respaldo na lei. Nesta ótica, considera que carece amparo legal para sustentar a autuação no período de 1996, único autuado, já que demonstrou em sua impugnação que a Lei nº 4.825/89 apenas contemplou com a alíquota de 15% os perfumes, nada mencionando sobre a “deo-colônia”.

Aduz que a Portaria nº 1.161/89 não faz menção a deo-colônia em sua definição daquilo que fosse perfume, ao contrário do que entenderam os autuantes de que houve essa equiparação e que, somente com a publicação do Decreto nº 5.444/96 é que ficou expressamente prevista a tributação da deo-colônia com a alíquota de 25%. Diante disto defende que há flagrante ilegalidade no Decreto nº 1.161/89 por violar a Lei nº 4.825/89 e que a pretensão dos autuantes em aplicar a alíquota de 25% as deo-colônia nos períodos anteriores a julho de 1996 é totalmente improcedente, por ausência de qualquer amparo legal.

Pondera, ainda, que o Decreto nº 5.444/96 também contrariou a Lei nº 4.825/89 na medida que o conteúdo das normas complementares não pode alterar o conteúdo de norma hierarquicamente superior, inovando e modificando o seu texto, para majorar carga tributária. Entende que isto ocorreu em relação ao Decreto nº 5.444/96 ao ampliar o rol dos produtos que seriam tributados em 25% e que, pela lei, seria tão somente os perfumes. Acusa a ocorrência de violação ao princípio da legalidade.

Após outros comentários, inclusive a respeito de aplicação retroativa da Lei nº 7.014/96, refere-se às “lavandas” onde, ao seu argumento, os autuantes, tacitamente, acolheram seu argumento de que, nem mesmo a legislação as tributa com uma alíquota de 25%.

Em conclusão, ratifica todos os termos da impugnação inicial e requer o Acolhimento e o Provimento do presente Recurso Voluntário.

A Douta PROFAZ pronuncia-se à fl. 125 dos autos opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário sob o argumento de que os argumentos trazidos no mesmo constituírem cópia dos anteriormente apresentados na defesa, os quais são insuficientes à proporcionar alteração no julgamento recorrido.

Na assentada do julgamento do dia 27/08/2002 a representante da PROFAZ presente a sessão, Dra. Sylvia Maria Amoedo, tendo em vista as discussões levadas a efeito em relação a metodologia utilizada pelos autuantes para lavrarem o presente Auto de Infração, solicitou e obteve vistas ao PAF.

Em pronunciamento exarado à fl. 127, a Representante da PROFAZ formulou novo posicionamento onde opina pela argüição da nulidade absoluta do lançamento, ante as razões ali expostas.

VOTO

Da análise das peças que integram os autos vejo que se destaca uma questão de ordem preliminar que, no meu entender, deve ser enfrentada no julgamento deste Recurso Voluntário, a qual, apesar de não ter sido suscitada pelo ilustre patrono do recorrente, considero que na fiel observância dos princípios da legalidade objetiva e da verdade material que norteiam o processo administrativo fiscal, carece de exame por parte deste CONSEF pelo fato de se constituir em questão de nulidade absoluta.

A acusação está posta nos seguintes termos: *“Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. A empresa aplicou a alíquota de 17% nas saídas de deo-colônias, quando o correto seria tributar à alíquota de 25%, contrariando dessa forma o que dispõe a portaria 1.161 de 17/11/1989 em seu art. Primeiro que equipara a deo-colônia ao perfume para efeito de tributação, desobedeceu ainda ao art. 68, II, “i”, do RICMS/BA e art. 51, II, “i”, do RICMS/96” (sic). A data de ocorrência do fato gerador foi considerada como sendo 31.12.96.”*

Vejo que os autuantes tomaram como base à autuação o “Levantamento de Saídas – Exercício 1996”, doc. fl. 6, o qual revela constituir-se em um pretense levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, onde indicaram os estoques inicial e final, as compras durante o exercício e as quantidades vendidas durante o mesmo período, estas, encontradas por dedução já que não foi realizado o levantamento quantitativo das saídas, apenas das entradas. Com base na determinação das quantidades saídas durante o exercício de 1996, atribuiu-se um “preço de venda unitário” não demonstrado nos autos, estabelecendo-se, enfim, a base de cálculo sobre a qual exigiu-se ICMS com indicação de uma alíquota de 8%.

Ora, do exame do referido demonstrativo, base para a autuação, é fácil concluir-se que o mesmo é inservível para reclamar o imposto na forma descrita no Auto de Infração pois:

1. Refere-se a um levantamento quantitativo de estoque que, além de apresentar-se de maneira incorreta é impróprio para o fim pretendido pela autuação, pois na medida em que:
 - 1.1 Os estoques inicial e final do exercício de 1996 não estão comprovados nos autos;
 - 1.2 Os preços de vendas unitários utilizados no demonstrativo que serviu de base para a autuação não estão demonstrados e nem especificados sua origem, logo, os preços de venda atribuídos como base de cálculo à autuação não merecem fé;
 - 1.3 Em se tratando de levantamento de saídas, o imposto não poderia, simplesmente, ter sido exigido com base na alíquota ou complemento de alíquota de 8%;
 - 1.4 Foi efetuada “compensação” entre artigos que resultaram saldo credor com aqueles que indicaram saldo devedor, exigindo-se o imposto sobre a diferença encontrada. Isto, na prática, significa que em relação a determinados artigos os autuantes deram crédito ao recorrente, condição esta que, além de não encontrar amparo legal para tal procedimento, em hipótese alguma deveria ter sido implementado já que se pretendia exigir pagamento de imposto efetuado a menos, onde, obrigatoriamente, deveria existir, sempre, saldo devedor. Este fato, por si só, estampa a fragilidade e a inconsistência do valor arbitrado a título de base de cálculo;

- 1.5 Haveria de existir, ainda, a separação das operações internas das interestaduais em razão da diferenciação entre as alíquotas previstas para tais operações;
- 1.6 Os autuantes, sequer, efetuaram o levantamento quantitativo das quantidades saídas, as quais foram determinadas através da diferença entre as quantidades entradas, mais o estoque inicial, aqui considerado inexistente em todos os itens levantados, menos o estoque final. Isto denota que as notas fiscais de saídas sequer foram manuseadas, pois, isto é o que se reflete no demonstrativo à fl. 6, olvidando, ainda, os autuantes, de levar em consideração possíveis devoluções, transferências ou qualquer outro tipo de operação ou circunstância com reflexo no estoque, acaso ocorridas durante o exercício.
2. Se a exigência fiscal tivesse recaído, realmente, sobre aplicação incorreta da alíquota do ICMS, 17% ao invés de 25%, nas operações de vendas de deo-colônia, deveriam ter sido estas indicadas mês a mês, nota a nota, destacando a irregularidade, o valor real praticado na operação e o montante devido em cada mês. Só assim poder-se-ia exigir o imposto pago a menos, com base na complementação da alíquota na ordem de 8%, isto, no caso de todas as operações realizadas durante o exercício tenham ocorrido internamente.
3. Arbitrou-se valores a título de “preço de venda unitário”, com o fito de exigir pagamento de ICMS por erro na aplicação de alíquota, condição esta que não encontra base legal para tal procedimento e que, além disto, fere o princípio da garantia da ampla defesa na medida em que não indicam quais as notas fiscais e os respectivos valores recolhidos a menos em face da aplicação incorreta da alíquota.
4. Para a ocorrência descrita na inicial a data do fato gerador jamais poderia ser considerada como sendo em 31.12.96 e sim, em cada mês de apuração, pois é possível, perfeitamente, indicar com precisão a data de cada fato gerador.

Diante do exposto, deixo de acolher o opinativo da Douta PROFAZ constante à fl. 125 dos autos e em consonância com o novo pronunciamento exarado à fl. 127, também pela Douta PROFAZ, invoco o art. 20, do RPAF/BA para argüir de ofício a NULIDADE do presente lançamento por se configurar nos autos a ocorrência da hipótese de nulidade prevista pelo art. 18, inciso IV, “a”, do RPAF/BA em vigor, como se defendeu do teor da SÚMULA CONSEF Nº 01, assim expressa:

“CÂMARA SUPERIOR

SÚMULA CONSEF Nº 01

ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo.

PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS

Acórdãos CJF nº 1064/99, 1071/99, 1123/99, 1132/99, 0122/00, 0292/00, 0457/00, 0721/00, 0734/00, 0864/00, 0948/00, 1098/00, 1271/00, 1440/00, 1772/00, 1811/00, 1915/00, 0045/01 e 0103/01.

FUNDAMENTAÇÃO

A Lei que rege o ICMS, no presente a Lei nº 7014/96, e o RICMS/97, que a regulamenta, determinam a composição e a definição da base de cálculo do imposto. O COTEB, bem como o RPAF/99, estabeleceram, como é sabido por todos, normas que disciplinam a forma

que devem as autoridades lançadoras seguir para lavrar, com perfeição, qualquer Auto de Infração, através do qual o Estado cobra débitos fiscais.

Ao analisar tais lançamentos, o Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) tem-se deparado com situações em que essas exigências legais não estão sendo cumpridas, o que tem resultado na decretação da nulidade de inúmeros Autos de Infração. E uma das razões que têm levado à nulidade é a questão que envolve a base de cálculo do imposto, quando ela deixa de ser devidamente demonstrada, dentro do exigido nas normas, tanto na fiscalização em estabelecimentos como na fiscalização exercida no trânsito de mercadorias. As normas estabelecem condições para que se possa determinar a base de cálculo, a salvo de dúvidas ou incompreensões, para que o Estado possa constituir um crédito perfeitamente conhecido, de liquidez e certeza inquestionáveis.

Para se determinar a base de cálculo a salvo de imperfeições, é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma compreensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação. Isso porque a base de cálculo do imposto é a dimensão material do tributo, sendo essa demonstração que oferece os critérios para mensurar o fato tributário imponible. A clareza da forma como foi apurado o débito é decorrência dos princípios da legalidade e da verdade material. Os atos dos autuantes devem-se pautar no contido no Código Tributário Nacional, mais precisamente em seu artigo 142, parágrafo único, bem como no RPAF/99, em seu art. 39, e a descrição da ocorrência dos fatos deve ser feita da forma mais clara e segura possível, incluindo-se aí a demonstração dos cálculos e a informação dos métodos utilizados para determinar a base de cálculo do imposto.

Conclui-se, portanto, após análise de tudo quanto foi aqui colocado, que a inexistência ou a existência defeituosa da demonstração de como se chegou à base de cálculo do imposto lançado, que permaneça após saneamento efetuado, bem como a falta da perfeita identificação do método aplicado para a apuração do tributo, são fatores que, de acordo com o art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, levam à nulidade dos procedimentos fiscais.

O RPAF/99, em seu art. 174, diz que o CONSEF sumulará suas decisões reiteradas, e o Regimento Interno do CONSEF, em seus arts. 30, XII, e 73, §§ 1º e 2º, I, diz que compete à Câmara Superior aprovar as Súmulas da jurisprudência do Conselho de Fazenda Estadual, sendo que a condensação dessa jurisprudência predominante, em Súmula, será de iniciativa de qualquer dos seus Conselheiros.

Com relação ao assunto abordado, ou seja, a nulidade do procedimento fiscal, por vício formal, caracterizado pela falta de demonstração, ou demonstração feita de forma insuficiente, que perdure após saneamento, bem como pela falta de informação detalhada do método utilizado para encontrar essa base de cálculo, há uma grande quantidade de Acórdãos e Resoluções, da lavra das Câmaras do CONSEF, que consideraram nulos diversos Autos de Infração, e dentre essas decisões, que coloco como precedentes jurisprudenciais, cito os Acórdãos CJF nºs 1064/99, 1071/99, 1123/99, 1132/99, 0122/00, 0292/00, 0457/00, 0721/00, 0734/00, 0864/00, 0948/00, 1098/00, 1271/00, 1440/00, 1772/00, 1811/00, 1915/00, 0045/01 e 0103/01.

Finalizando, após todo o exposto, proponho à Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, no exercício da competência que lhe foi delegada pelo art. 73, § 1º, do Regimento Interno do CONSEF, que aprove a Súmula apresentada, na forma da Ementa acima enunciada.”

Finalmente, por se tratar de anulação de lançamento por vício formal, onde o tributo foi exigido por meio de lançamento contendo incorreções insanáveis, deverá ser efetuado novo lançamento mediante instauração de outro procedimento fiscal, a salvo de tais incorreções, na forma e prazo previstos no art. 173, inciso II, do CTN.

Quanto ao Recurso Voluntário fica prejudicada sua apreciação ante a arguição da nulidade absoluta do lançamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar prejudicado o Recurso Voluntário apresentado e decretar de ofício a **NULIDADE** do Auto de Infração nº 206865.0015/01-0, lavrado contra **PERFUMARIA E COSMÉTICOS LTDA.**, devendo ser efetuado novo lançamento do crédito tributário, mediante a instauração de outro procedimento fiscal.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de setembro de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PROFAZ