

**A. I. Nº** - 206865.0008/01-4  
**AUTUADO** - PERFUMARIA E COSMÉTICOS LTDA.  
**AUTUANTES** - AIDIL ISABEL DE SOUZA, ELISABETE RIBEIRO DE OLIVEIRA, ANTÔNIO FERNANDO REIS DE ALMEIDA, KÁTIA MARIA DACACH MACHADO FRÁGUAS e JOSEI CÉSAR LORDELLO DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP-DAT/METRO  
**INTERNET** 22.10.02

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 364-01/02**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDIZ DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. Levantamento fiscal inconsistente, feito através de método incompatível com a legislação. Falta de prova do fato. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Auto de Infração em lide, lavrado em 27/12/2001, acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos, em virtude de erro na aplicação da alíquota nas operações com perfumes deocolônia – aplicada a alíquota de 17%, entendendo o fisco que a alíquota correta é de 25%. Imposto exigido: R\$ 80.426,88. Multa: 60%.

O autuado defendeu-se suscitando uma preliminar: já teria havido a decadência do direito de o Estado efetuar o lançamento do crédito tributário. A defesa observa que o contribuinte foi notificado em 28/12/2001. Baseia-se em que o termo inicial do prazo decadencial de 5 anos para que o fisco efetue o lançamento tributário é o dia da ocorrência do fato gerador, conforme previsão do art. 150, § 4º, do CTN. Como neste caso o lançamento abrange fatos verificados no exercício de 1996, já estaria, em 28/12/2001, ultrapassado o prazo decadencial.

A defesa sustenta que esse entendimento, hoje, já é unanimemente aceito pelo Judiciário, inclusive pelo STJ, que, recentemente, julgando embargos de divergência, nos autos do Processo 101407/SP (98.88733-4), sendo relator o min. Ari Pagendler, decidiu que, em se tratando de tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo art. 150, § 4º, do CTN, isto é, o prazo para este efeito é de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador (transcreve a ementa).

Aduz a defesa que, no âmbito do Supremo, ao ser julgado o REsp 180879/SP, em que foi relatora a min. Eliana Calmon, aquela Corte adotou o mesmo entendimento: nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 140, § 4º, do CTN; somente quando não há pagamento antecipado, ou quando há prova de fraude, dolo ou simulação, é que se aplica o disposto no art. 173, I.

Com base nesses julgados, a defesa defende a tese de que, decorrido o prazo de 5 anos, contado de cada fato gerador, extingue-se irremediavelmente o crédito tributário. Como no caso em discussão o contribuinte foi notificado em 28/12/2001, cobrando débitos de todo o ano de 1996, o crédito lançado deve ser extinto, por ter decaído o direito de serem cobrados os valores em questão.

Quanto à fundamentação da ação fiscal, a defesa argumenta que, à época dos fatos aqui considerados, não havia lei que previsse a tributação de deocolônia à alíquota de 25%. Observa que nem a Portaria nº 1.161/89 nem o RICMS/89 são expressos quanto à tributação de deocolônia. Frisa que a Lei nº 4.825/89, em seu art. 21, II, “a”, ao estipular a alíquota de 25% para as operações com per-

fumes, nada expressa com relação a, por exemplo, desodorantes, loções pós-barba, colônias e deocolônias. Ressalta que, quando a lei quis, ela explicitou, como fez com os cigarros, referindo-se expressamente a cigarrilhas, charutos e fumos industrializados. No caso de perfumes, a lei não detalhou outras coisas.

A defesa prossegue argumentando que o RICMS/89, ao tratar dos produtos sujeitos à alíquota de 25%, continuou, como não poderia deixar de ser, em razão do princípio da legalidade, a contemplar apenas perfumes. A Portaria nº 1.161/89, com a pretensão de definir o alcance do termo “perfume”, restringe a aplicação da alíquota de 25% unicamente a perfumes, ainda que na forma de extrato, água-de-colônia, colônia pós-barba, etc. Conclui que nem mesmo a citada portaria prevê a tributação de deocolônia à alíquota de 25%. Já o RICMS/96, violando a Lei nº 4.825/89, estipulou a alíquota de 25% para as operações com deocolônia, inovando, portanto, por criar tributação mais gravosa para a deocolônia. A Lei nº 7.014/96, no art. 16, II, “a”, prevê a tributação da deocolônia em 25%, terminando com o vácuo legislativo até então vigente.

A defesa insiste em que a citada portaria não menciona deocolônia. Argumenta que o RICMS/96 não pode retroagir para alcançar períodos anteriores a julho de 1996, quando entrou em vigor. Acentua que fazer alcançar com a alíquota de 25% vendas de deocolônia ocorridas até o dia 30/6/1996, independentemente da ilegalidade do próprio RICMS/96, equivale a rasgar a Lei nº 4.825/89, o CTN e a Constituição, e esta não é a função do órgão julgador. Passa a demonstrar que o CONSEF tem reiteradamente rechaçado qualquer dispositivo regulamentar que enteste com a lei. Cita como exemplo o Acórdão JJF 0290/01, da 2ª Junta, que afastou a aplicação do RICMS/89 e do RICMS/96 por contrariarem, no caso considerado, a lei estadual. Destaca que aquela decisão tomou por fundamento que, sendo a lei um ato hierarquicamente superior ao regulamento, são as normas da lei que devem prevalecer. Com base naquele julgamento, comenta que o conteúdo das normas complementares (portarias, decretos, etc.) não pode alterar o conteúdo de norma hierarquicamente superior, majorando a carga tributária, como ocorreu com o RICMS/96, ao ampliar o rol dos produtos tributáveis em 25%, haja vista que, segundo a lei, aquela alíquota seria tão-somente para perfumes, havendo assim ofensa ao princípio da legalidade. Cita doutrina acerca desse princípio. Reporta-se a decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Segundo a defesa, deocolônia é um produto que se aproxima da espécie dos desodorantes. Pondera ter sido por isso que a Lei nº 4.825/89 não incluiu a deocolônia na tributação pela alíquota de 25%.

A defesa chama a atenção para o fato de que a autuação se limita ao ano de 1996, quando não havia disposição legal expressa para alcançar as deocolônias com a alíquota majorada, haja vista que, com o advento da Lei nº 7.014/96, que expressamente estabelece aquela alíquota, a empresa passou a recolher o tributo na forma exigida pela lei, sem qualquer discussão. Considera que isso demonstra a sua boa-fé, não podendo concordar com a retroatividade da Lei nº 7.014/96 e tampouco com o RICMS/96.

Em socorro de sua posição, reporta-se a parecer elaborado pela Performance Consultoria Tributária, elaborado a pedido do autuado, sobre a matéria em exame. Segundo o aludido parecer, a deocolônia, conforme comprovado em laudos técnicos e, principalmente, pelo órgão competente do Ministério da Saúde, é um desodorante simples, e não perde essa qualidade por conter substância aromática, sendo um produto de higiene.

O autuado conclui sua defesa assinalando que nos levantamentos fiscais, entre as deocolônias, foram incluídas algumas lavandas, que também não são tributáveis em 25%.

Requer a decretação da nulidade ou da improcedência da autuação.

Os fiscais autuantes, ao prestarem sua informação, rebatem a alegação de decadência, observando que, mesmo que o prazo fosse contado nos termos desejados pela defesa, ainda assim não teria sido alcançado o prazo decadencial, pois o fato gerador ocorreu em 31/12/1996, e portanto iria decair em 31/12/2001, porém o Auto de Infração foi lavrado antes dessa data. Observam que o marco inicial para a contagem da decadência, na Bahia, não é o dia da ocorrência do fato gerador, e sim o primeiro dia útil do exercício seguinte à ocorrência deste, de modo que o direito de efetuar os lançamentos referentes ao exercício de 1996 somente iria decair no dia 1/1/2002, de acordo com o art. 44 da Lei nº 4.825/89 e o art. 28, § 1º, do Código Tributário do Estado da Bahia (CO-TEB).

Quanto ao mérito, os autuantes contrapõem as razões da defesa, argumentando que deocolônia é espécie do gênero perfume. Consideram que não havia sequer necessidade da Portaria nº 1.161/89. Dizem que a DITRI considera a deocolônia um produto tributável à alíquota de 25%. Dizem também que o CONSEF, através da Resolução 2204/98, da 4ª Câmara, e do Acórdão CJF 0868/99, da 2ª Câmara, decidiu que a alíquota incidente sobre deocolônia é de 25%.

Os autuantes comentam que o art. 334, I, do Código de Processo Civil, reza que não dependem de prova os fatos notórios. No “site” da empresa O Boticário, na internet, consta que deocolônias são perfumes, pois ali são elencadas, nas categorias de perfumes masculinos e de perfumes femininos, todas as deocolônias que foram objeto da ação fiscal. Prosseguem comentando que no caderno L&I do jornal *A Tarde*, de 20/1/2002, foi publicada uma reportagem sobre perfumes, inclusive com a participação de uma das gerentes das lojas O Boticário, confirmando tudo o que já foi dito sobre se a deocolônia é um perfume. Aduzem que na relação dos principais perfumes nacionais aparecem 5 nomes da marca O Boticário, sendo que na realidade esses produtos recebem o nome de deocolônia.

Quanto à inclusão de lavandas no levantamento fiscal, os autuantes dizem que isso não aconteceu, pois somente entraram no levantamento produtos descritos no Registro de Inventário e nas Notas Fiscais de entradas e saídas como sendo deocolônias.

Opinam pela procedência da autuação.

A Secretaria do CONSEF mandou dar ciência da informação fiscal ao sujeito passivo.

O autuado, através de seu representante, comentando as referências feitas pelos autuantes ao “site” de O Boticário na internet e ao artigo de jornal, contrapõe que os fiscais pretendem confundir o órgão julgador, desviando-se do verdadeiro aspecto da lide, pois os elementos constantes no aludido “site” e na reportagem citada pelos autuantes são dirigidos ao público em geral, ao passo que a impugnação do procedimento fiscal está centrada no aspecto da legalidade. No ano de 1996, que foi o único autuado, a Lei nº 4.825/89 apenas submetia à alíquota de 25% os perfumes, não mencionando deocolônias. Também a Portaria nº 1.161/89 não menciona deocolônias. Somente com o RICMS/96 foi que expressamente passou a ser prevista a tributação de deocolônias com a alíquota de 25%. O autuado protesta que, independentemente da ilegalidade do RICMS/96, é incabível a sua aplicação nos períodos anteriores a julho de 1996. Antes de 1/7/1996 não é possível aplicar-se a alíquota de 25% sobre as operações com deocolônias, pois a regra do RICMS/96 não pode retroagir. Reitera considerações já expostas na defesa, inclusive quanto às lavandas que teriam sido incluídas no levantamento de deocolônias.

O processo foi remetido em diligência para que, em face da acusação de que a empresa deu saídas de mercadorias sujeitas à alíquota de 25% mas destacou nas Notas Fiscais a alíquota de 17%, os autuantes elaborassem demonstrativo das Notas Fiscais de saídas de deocolônias, no exercício

de 1996, especificando, mês a mês, separadamente, os valores das operações internas com deocolônias efetuadas à alíquota de 17%.

Um dos autuantes prestou informação dizendo que o levantamento foi baseado nos dados constantes no Registro de Inventário. Aduz que foram tomados como corretos os valores apresentados pela empresa na sua escrita fiscal. Argumenta que, se a empresa tinha um estoque de um determinado produto em 31/12/1995 e adquiriu mercadorias em 1996, apresentando um estoque final em 31/12/1996, pode-se verificar, através de simples conta, qual a quantidade de mercadorias vendidas. Conclui declarando que não foram feitos levantamentos mês a mês com as Notas Fiscais de saídas da mercadoria em questão.

## VOTO

A defesa suscita como preliminar que já teria havido a decadência do direito de o Estado efetuar o lançamento de créditos tributários relativos ao exercício de 1996. Toma por fundamento a regra do art. 150, § 4º, do CTN e decisões dos tribunais superiores.

O CTN é uma *lei sobre leis* – na expressão de Pontes de Miranda, tantas vezes repetida. O § 4º do art. 150 do CTN, ao dispor sobre o prazo de homologação tácita do chamado lançamento por homologação, inicia-se assim: “Se a lei não fixar prazo...”. Ou seja, o critério de contagem do prazo de que cuida o citado dispositivo aplica-se no caso de a lei ordinária do ente tributante ser omissa quanto ao critério a ser adotado na situação assinalada.

A Lei nº 4.825/89, no art. 44, § 1º, prevê que a homologação tácita do lançamento do ICMS se dá após 5 anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do registro do fato efetuado pelo contribuinte. Sendo assim, os créditos tributários relativos a 1996 não poderiam mais ser lançados pelo fisco a partir de 1º de janeiro de 2002. Ocorre que, em 27 de dezembro de 2001, o Auto de Infração foi lavrado, e no dia seguinte o autuado tomou ciência. Não acato, por isso, o argumento de que tivesse havido a decadência do direito de o Estado constituir o crédito tributário.

Passo ao exame do mérito.

O contribuinte é acusado de ter recolhido ICMS a menos, em virtude de erro na aplicação da alíquota nas operações com deocolônia – teria sido aplicada a alíquota de 17%, entendendo o fisco que a alíquota correta é de 25%.

Sendo assim, teria de estar claro, nos autos, qual foi a alíquota adotada nas saídas das mercadorias, e qual seria a alíquota cabível, para ser apurada, sendo o caso, a diferença.

Ocorre que na elaboração dos demonstrativos fiscais foi adotada uma metodologia que pode implicar resultados irreais. Os fiscais não se basearam nas Notas Fiscais de vendas (saídas). O levantamento efetuado assemelha-se a um levantamento quantitativo de estoques: a partir do estoque inicial de cada espécie de mercadoria, foram adicionadas as compras efetuadas no exercício e deduzido o estoque final, apurando-se assim as quantidades das saídas verificadas no exercício. As quantidades de saídas foram multiplicadas pelos preços unitários – preços estes não demonstrados nos autos –, para obtenção dos valores monetários das saídas, calculando-se por fim sobre estas 8% (diferença entre 25% e 17%).

Esse critério é inconsistente. A cobrança da diferença de 8% somente estaria correta caso o levantamento levasse em conta as Notas Fiscais de saídas de mercadorias sujeitas à alíquota de 25% mas que tivessem sido tributadas em 17%. Entretanto, como no levantamento fiscal foram tomados por base os estoques inicial e final, isso significa que as quantidades de saídas apuradas pelo

fisco compreendem tanto as saídas com Notas Fiscais como as saídas porventura efetuadas sem Notas Fiscais.

Isso tem três implicações, no mínimo:

1. com relação às saídas efetuadas com Notas Fiscais, é devida a diferença de 8%, em se tratando de mercadorias sujeitas à alíquota de 25%, se nas Notas Fiscais constar apenas o destaque de 17%;
2. mas, havendo diferenças entre as quantidades de saídas com Notas Fiscais e as quantidades de saídas efetivas, as diferenças que indiquem saídas de mercadorias sem Notas Fiscais não são tributáveis apenas em 8%, mas pela alíquota total (17% ou 25% nas operações internas, e 12% nas operações interestaduais);
3. a legislação admite que se considere o fato gerador ocorrido em 31 de dezembro unicamente quando não se tem como determinar a data real; no caso em exame, jamais poderia a data do fato ser 31/12/1996, pois é perfeitamente possível indicar com total precisão a data de cada fato gerador.

Resta observar que não ficou claro nos autos de que modo foram apurados os preços unitários das mercadorias. Quer tenha sido adotado o preço médio do exercício, quer o último preço do ano, em qualquer dessas hipóteses a base de cálculo é ilegal, pois na situação em exame as datas dos fatos podem ser determinadas com precisão, não sendo admissível juridicamente considerar como data dos fatos o dia 31/12/1996.

Enfim, é absolutamente inconsistente o levantamento fiscal. A cobrança de tributo não é feita através de “simples conta”, mas de acordo com a estrita legalidade, da qual a base de cálculo é um dos aspectos.

O processo foi remetido em diligência a fim de que os fiscais autuantes demonstrassem que realmente a empresa deu saídas de mercadorias sujeitas à alíquota de 25%, mas destacou nas Notas Fiscais a alíquota de 17%. Para que isso ficasse registrado nos autos, foi solicitado que os autuantes elaborassem demonstrativo das Notas Fiscais de saídas de deocolônias, no exercício de 1996, especificando, mês a mês, separadamente, os valores das operações internas com deocolônias efetuadas à alíquota de 17%.

A diligência não chegou a ser cumprida a contento, e estou convencido, agora, de que não faria sentido aquela diligência, pois sua realização implicaria uma nova ação fiscal, o que não é compatível com o devido processo legal.

Diante da forma como foi efetuado o lançamento em exame, não há dúvida que houve flagrante e insanável cerceamento de defesa, pois não são indicadas as Notas Fiscais em que teria havido aplicação incorreta de alíquota, nem é indicado qual o critério adotado na determinação dos preços unitários.

Apesar de estes aspectos não terem sido suscitados pela defesa, considero ser meu dever suscitá-los de ofício, em nome dos princípios da estrita legalidade e da verdade material, com fundamento no art. 20 do RPAF. O que estou questionando aqui, além de afetar a determinação da base de cálculo, tem implicação direta com a verdade material, princípio jurídico que norteia o processo administrativo fiscal.

Com fundamento no art. 18, IV, “a”, do RPAF, é nulo o lançamento que careça de certeza e liquidez.

Faço o registro de que outro Auto de Infração semelhante a este, lavrado contra esta mesma empresa, foi recentemente julgado nulo pela 1ª Câmara, na sessão de 27/8/2002, sendo relator o cons. Carlos Fábio Cabral Ferreira – Auto de Infração nº 206865.0015/01-0.

O órgão competente examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº 206865.0008/01-4, lavrado contra **PERFUMARIA E COSMÉTICOS LTDA.**

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala de Sessão Itinerante do CONSEF (INFAZ IGUATEMI), 16 de outubro de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA