

A. I. Nº - 210425.0004/13-5  
AUTUADO - GOLDEN LEAF TOBACCO LTDA  
AUTUANTE - JESNER ANDRADE BARBOSA  
ORIGEM - IFMT METRO  
INTERNET - 05.02.2014

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0003-04/14

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Por não estar definida a alíquota de 25% para tabaco destalado e flavourizante, é incorreto o lançamento tributário efetuado. Foi considerado, equivocadamente, que a lei ao não excetuar o fumo destalado e o flavourizante, como se fazia no antigo Regulamento, estaria incluindo-os na alíquota de 25%, sendo que esta regra é claramente destinada a “fumos industrializados” e perfumes. Não estando excetuada, a omissão legislativa da exceção induz à aplicação da regra geral de 17%. Infração improcedente. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

No auto de infração lavrado em 05/06/2013, foi efetuado lançamento de imposto no valor total de R\$64.361,10 em razão de recolhimento a menos do ICMS, decorrente de erro na determinação da base de cálculo, referente a mercadorias procedentes do exterior, acrescido da multa de 60%.

O impugnante apresenta peça defensiva às fls. 52/57, onde chama a atenção para os produtos registrados na DI 13/0888937-4 (nota fiscal de entrada nº 004392), que incluem o tabaco destalado com NCM /NBM 2401.20.90 e o flavourizante, que é a base aromatizante para pulverizar mistura de tabaco, dando aroma, com NCM / NBM 3302.90.90.

Aduz que o tabaco totalmente destalado encontra-se na forma “*in natura*”, devendo, antes da fabricação do cigarro, sofrer tratamento adequado, e que portanto, o tabaco acima descrito enquadra-se na legislação conforme art. 51 do Dec. 6.284/97 atualizado pelo Dec. 13.663/12, fazendo jus à alíquota de 17% por excetuar-se à alíquota de 25%, *in verbis* :

*Art. 51. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*II - 25% nas operações e prestações relativas a:*

*a) fumo (tabaco) e seus derivados manufaturados:*

*4- fumos industrializados, compreendendo fumo picado, desfiado, migado ou em pó - NBM/SH 2403.10.0100 - exceto: fumo destalado (NBM/SH 2401.20.0000) ou não destalado (NBM/SH 2401.10.0000), fumo curado (NBM/SH 2401.10.9901, 2401.10.9902, 2401.20.9901 e 2401.20.9902), fumo em corda ou em rolo (NBM/SH 2403.10.0200), fumo homogeneizado ou reconstituído (NBM/SH 2403.91.0000), extratos e molhos de fumo (NBM/SH 2403.99.0100), rapé (NBM/SH 2403.99.0200) e desperdícios de fumo (NBM/SH 2401.30.0000)*

Que assim, fica demonstrado o equívoco do autuante, ao tributar a alíquota superior a 17% em tabaco destalado. Que entende, conforme o art. 51 do Dec. 6.284/97, que a tributação do mesmo é 17% conforme a legislação em vigor, ficando demonstrado o equívoco da fiscalização ao tributar a alíquota superior a 17% também com o flavourizante para pulverização do tabaco com o fim de conceder-lhe sabor.

Quanto ao flavourizante, alega que segundo o art. 51 do Dec. 6.284/97, inciso II, alínea “h”, dispõe a mesma alíquota de 17%, para esta mercadoria, por excetuar-se à alíquota de 25%, *in verbis*:

*II - 25% nas operações e prestações relativas a:*

*h) perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deocolônia - NBM/SH 3303.00.10 e 3303.00.20 -, exceto: lavanda (NBM/SH 3303), seiva-de-alfazema (NBM/SH 3303), óleos essenciais (NBM/SH 3301), substâncias odoríferas e suas preparações (NBM/SH 3302), preparações para barbear (NBM/SH 3307.10.00), desodorantes corporais simples e antiperspirantes (NBM/SH 3307.20.0100), sais perfumados para banhos (NBM/SH 3307.30.00), preparações para perfumar ou desodorizar ambientes (NBM/SH 3307.4), sachês, depilatórios e papéis perfumados (NBM/SH 3307.90.00), produtos de beleza, cosméticos e artigos de maquiagem, inclusive bronzeadores, anti-solares e produtos para manicuros e pedicuros (NBM/SH 3304), xampus, laquê e outras preparações capilares (NBM/SH 3305);*

Que assim, fica de logo impugnado o valor de R\$64.361,23 (sessenta e quatro mil, trezentos e sessenta e hum reais e vinte e três centavos), por não corresponder à alíquota dos produtos elencados no presente auto quanto ao conteúdo, vez que de forma detalhada e minuciosa foi demonstrado com clareza o equívoco do autuante, ao considerar produtos “virgens” ou no seu estado natural, alterando a alíquota de 17% para 25%. Coloca-se à disposição para atender a qualquer diligência determinada pelo CONSEF, a fim de expor os produtos suscitados no auto, de forma que venha dirimir o equívoco acima demonstrado e fundamentado de forma definitiva.

O autuante presta informação fiscal às fls. 91/96, onde sustenta que a autuação deveu-se ao fato de que o contribuinte promoveu uma operação de importação de fumos e outros produtos destinados à fabricação de cigarros dando tratamento tributário único, mediante o pagamento do ICMS através de DAE no valor de R\$117.012,53 (cento e dezessete mil e doze reais e cinquenta e três centavos), mas foi identificado erro na determinação no imposto devido na operação de importação, já que o contribuinte segundo suas próprias palavras, *laborou em equivoco na determinação da base de cálculo do ICMS ao utilizar indistintamente a alíquota de 17% para todos os produtos*, ou seja, considerou inapropriadamente a alíquota de 17% para todas as adições constantes da Declaração de Importação ao invés da alíquota de 27% (acrescentou 2% previsto no art. 16-A da Lei 7.014/96) aplicável aos produtos em questão.

Diz que o representante da empresa autuada advoga o enquadramento dos produtos classificados nas posições NCM 2401.20.90 (fumos destalados) e NCM 3302.90.90 (flavourizante) nas disposições do artigo 51 do antigo Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, destacando o item 4, alínea “a”, inciso II, bem como, a alínea “h” do referido artigo, grifando a exceção da aplicabilidade da alíquota de 25% para estes produtos.

Que no entanto, o diploma legal em que se sustenta o defensor teve a sua eficácia anulada com a publicação do novo Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780 de 16 de março de 2012, publicado no Diário Oficial de 17 e 18/03/2012, conforme disposição expressa no seu artigo 494, passando a vigorar a partir do primeiro dia do mês seguinte no comando do artigo 495, *in verbis*:

*Art. 494. Revogam-se as disposições em contrário, especialmente o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997.*

*Art. 495. Este Decreto entrará em vigor em 1º de abril de 2012.*

Aduz que o evento deflagrador da presente ação fiscal deu-se em momento posterior à vigência do Decreto nº 6.264/97 aventado pelo defendente. Que neste caso, ocorreu a revogação do RICMS/BA 97, pois o decreto novo regulou inteiramente o assunto tratado no decreto anterior e embora não se constate um antagonismo direto no caso particular, verifica-se que o atual Regulamento omitiu-se sobre o assunto ao suprimir totalmente o capítulo específico que tratava das alíquotas do ICMS no Regulamento anterior, prevalecendo assim, a disposição expressa na Lei estadual nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996. Deste modo, embasando-se em disposições regulamentares anacrônicas, deixou o impugnante de observar o disposto no Art. 16, inciso II, alíneas ‘a’ e ‘h’, e Art. 16-A da Lei nº 7.014/96, abaixo transcritos:

*Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*II - 25% nas operações e prestações relativas a:*

a) *cigarros, cigarrilhas, charutos e fumos industrializados;*

*h) perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deocolônia, exceto lavanda, seiva-de-alfazema, loções após-barba e desodorantes corporais simples ou antiperspirantes;*

*Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os produtos e serviços relacionados nos incisos II e IV do artigo anterior, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.*

Que por todas as razões apresentadas sustenta o procedimento adotado na ação fiscal que resultou na lavratura do presente auto de infração, plenamente fundamentado na legislação vigente, restando indubitavelmente caracterizada a infração à legislação tributária, sendo por conseguinte, legítima a exigência fiscal no sentido de preservar a ordem tributária. Requer o autuante, aos membros do Conselho Estadual de Fazenda, que seja o referido auto de infração julgado procedente.

## VOTO

Trata-se aqui de lançamento tributário efetuado em auto de infração modelo 4, próprio do trânsito de mercadorias, pelo recolhimento a menos do ICMS devido pela importação de insumos para fabricação de cigarros, tendo sido lavrado o termo de ocorrência com a mercadoria sendo depositada sob responsabilidade do próprio autuado (fls. 7/8).

Acusa o autuante que foi recolhido parcialmente o ICMS conforme DAE à fl. 21, e elabora demonstrativo de cálculo da diferença do imposto, que foi lançada neste auto à fl. 23/25. A lide foi posta em função da alíquota considerada, 17% pelo impugnante, em contraponto à alíquota de 25%, adicionada de 2% vinculados ao fundo de combate e erradicação da pobreza, pelo autuante.

A defesa traz em sua argumentação, artigo do RICMS/BA 97, sendo que o autuante o contrapõe, argumentando que à data do fato gerador, 27/09/2012, já estava em vigor o atual Regulamento de ICMS, aprovado pelo Decreto 13.780 de 16 de março de 2012, e que, em suas próprias palavras, *verifica-se que o atual regulamento omitiu-se sobre o assunto ao suprimir totalmente o capítulo específico que tratava das alíquotas do ICMS no regulamento anterior, prevalecendo a disposição expressa na Lei estadual nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996 e assim, não mais existiria a alíquota de 17% para tais produtos, estando o antigo Regulamento revogado conforme ditam os arts. 494 e 495 do Regulamento vigente.*

Resta assim, averiguar na atual legislação do ICMS, como se deve aplicar corretamente a alíquota para as mercadorias importadas, objeto desta lide processual. No antigo Regulamento, as alíquotas eram tratadas em um capítulo exclusivo, o VIII, enquanto no atual Regulamento, não existe um capítulo específico e detalhado, de forma que as questões que dizem respeito à definição de alíquotas são remetidas à lei 7.014/96, fonte do Regulamento do ICMS, como fez o autuante, que transcreveu em sua informação fiscal o art. 16, inciso II, alíneas 'a' e 'h', da supracitada Lei, *in verbis*:

*Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*II - 25% nas operações e prestações relativas a:*

b) *cigarros, cigarrilhas, charutos e fumos industrializados;*

*h) perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deocolônia, exceto lavanda, seiva-de-alfazema, loções após-barba e desodorantes corporais simples ou antiperspirantes;*

Na lei 7.014/96 não consta a exceção à regra, como no RICMS anterior, que claramente declarava a alíquota de 25% para cigarros, fumos industrializados, etc, excetuando o fumo destilado e as substâncias odoríferas, que assim, recaía na alíquota padrão de 17%. No entanto, conforme se vê acima, o texto legal se por um lado não excetua o fumo *in natura*, por outro lado não grava

textualmente que o fumo destalado esteja incluído no rol de alíquotas de 25%, mas apenas quanto a cigarro, cigarrilhas, charutos e fumos industrializados.

Quanto ao flavourizante, que é um odorífero, a lei atual excetua a lavando, seiva de alfavaca, loções após-barba e desodorantes corporais simples ou antiperspirantes. É omissa quanto à exceção das substâncias odoríferas, mas seguramente também não é explícito que estejam sob a incidência da alíquota de 25%, mas repito, apenas quanto a perfumes(extratos) e águas de colônia, inclusive colônia e deocolônia.

Vejamos agora o que diz a mesma Lei 7.014/96, quanto à regra geral da alíquota aplicadas às mercadorias importadas:

*Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:*

*I - 17% (dezessete por cento):*

*(...)*

*d) nas operações de importação de mercadorias ou bens do exterior*

Entra aqui, uma questão de interpretação da lei – o autuante não mais achou a exceção para o fumo destalado e para as substâncias odoríferas, nem tampouco a legislação indica textualmente a alíquota de 25% para estes produtos, visto que não se pode confundir o fumo destalado(literalmente é a folha do fumo separada do talo), produto que não sofreu industrialização, e portanto difere completamente de cigarros, cigarrilhas, charutos ou fumos industrializados.

O fumo destalado evidentemente é um fumo ainda não industrializado, e portanto não está claramente enquadrado na alíquota de 25%, prevista no art. 16, II, “b” da Lei 7.014/96. O mesmo raciocínio se aplica ao flavourizante, embora não esteja excetuado pela lei, seguramente não é perfume (extrato) e água-de-colônia, ou deocolônia, estes sim, com alíquota de 25%, pois o flavourizante é uma substância odorífera que se presta a uma industrialização de fumos, com objetivo de alterar o sabor e aroma do fumo, e não para utilização na higiene pessoal, como os demais produtos citados na Lei 7.014/96.

Diz o art. 150 da Constituição Federal, que “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

Deve-se destacar aqui, que a alteração de uma alíquota de 17% para 25% implica obviamente em aumento do tributo, e de acordo com o conteúdo do art. 150 da CF, exige-se que a norma tributária que cria ou aumenta tributo seja detalhadamente definida pela lei ordinária. As exigências do princípio da legalidade tributária são as mais importantes do sistema tributário, pois o tributo só pode ser exigido pelo fisco dentro daquilo que a lei delimita, devendo aflorar concreta e objetivamente o encargo tributário, e por isso mesmo, em matéria tributária, há máximo rigor ao se aplicar este princípio, uma vez que se trata de criar ou majorar tributos; por isso, em questões tributárias, fala-se não apenas em obediência ao princípio da legalidade, mas ao da “legalidade estrita”.

Assim, entendo que, por não estar definida a alíquota de 25% para estes produtos, é incorreto o lançamento tributário efetuado, vez que a interpretação do autuante encontra-se, com a devida *vênica*, equivocada. Considerou que a lei, ao não excetuar o fumo destalado e o flavourizante, como se fazia no antigo Regulamento, estaria incluindo-os na alíquota de 25%, sendo que esta regra é claramente destinada a “fumos industrializados” e “perfumes”, que notoriamente se distinguem dos produtos importados aqui em lide. Majorar a alíquota de 17%, vigente no antigo Regulamento, para 25%, sem expressa previsão legal, é notória afronta ao princípio basilar da estrita legalidade tributária.

O autuante diz em sua informação fiscal que “o atual Regulamento omitiu-se sobre o assunto e que prevalece a disposição expressa na Lei estadual nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996. Ocorre que não há disposição expressa na supracitada Lei quanto à alíquota de 25% para fumo destalado e flavourizantes. Não vislumbro a possibilidade da aplicação da alíquota de 25%, mesmo em se considerando a interpretação da lei vigente pelo ângulo de uma omissão quanto à exceção existente no Regulamento anterior, como foi aventado pelo autuante. Assim, num exercício interpretativo, já que não há qualquer referência ao fumo destalado e aos flavourizantes na Lei vigente, poderia o impugnante entender exatamente o contrário do autuante, e assimilar que, se não há alíquota alguma expressamente prescrita, estariam as citadas mercadorias isentas de tributação?

Nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II – outorga de isenção;*

*III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*

A interpretação literal nos remete à aplicação do método “restritivo” de interpretação, que se contrapõe à interpretação ampliativa, não podendo a incidência da lei ir além da hipótese expressamente contida no texto legal. Por essa razão é que o impugnante jamais pode valer-se de eventual omissão textual quanto à alíquota aplicada ao fumo destalado ou ao flavourizante como sendo uma isenção, pois omissão não se confunde com isenção, e a outorga de eventual isenção haveria de estar literalmente disposta na lei.

Por outro lado, em se considerando que houve missão da alíquota destinada a determinada mercadoria, a autoridade fazendária não pode escolher livremente o percentual a aplicar, visto que, em caso de dúvida ou omissão, dentre as alternativas para aplicação da alíquota incidente no imposto, deve-se aplicar a mais conveniente, de forma a se conceder necessária segurança jurídica à dívida tributária. Assim, pergunto aqui, que segurança jurídica haveria em se aplicar a alíquota de 25% para fumo destalado(*in natura*) se a lei se refere a esta alíquota expressamente apenas para fumos industrializados? Que segurança jurídica haveria para aplicação da alíquota de 25% para a substância flavourizante, se a lei se refere textualmente a este valor percentual quando se trata de perfume, água-de-colônia ou deocolônia?

Assim, fica evidenciado que não existe argumento que sustente a alíquota de 25% para um determinado produto sem que esteja claramente definida em lei, qualquer que seja o ângulo de análise da legislação, apenas porque no Regulamento anterior, num critério de especialidade, o legislador fez questão de excetuar estes produtos, e agora não o fez, omitindo-se. Tal atitude não é suficiente para jogá-los numa alíquota majorada, cujo texto legal relaciona mercadorias que não possuem correspondência com os produtos aqui em lide. Pelo contrário, não havendo exceção, e a lei não especificando claramente qual é alíquota, remeter-se-á ao critério adotado para a alíquota padrão, no caso, de 17%.

Não posso deixar de acrescentar aqui, o que seria um motivo de nulidade absoluta deste auto. O autuante descreveu a infração como sendo “*recolhimento a menos do ICMS, decorrente de erro na determinação da base de cálculo*”. O autuante defendeu-se quanto à diferença da alíquota aplicada e em toda a abordagem processual, a lide trata de erro de alíquota e não de base de cálculo. Inclusive na informação fiscal, o autuante reafirma que o contribuinte “*laborou em equívoco na determinação da base de cálculo do ICMS ao utilizar indistintamente a alíquota de 17% para todos os produto*”, mas não aponta qualquer erro na base de cálculo, pois apenas justifica utilização indistinta da alíquota de 17%, o que seguramente levaria ao erro do valor apurado do imposto e não na base de cálculo. Em nenhum momento do processo, se expõe ou discute a existência de erro na base de cálculo, exceto na descrição da infração.

No entanto, com base no art. 155, do RPAF, deixou de aplicar a nulidade, pelo motivo que este dispositivo legal esclarece em seu texto:

*A decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.*

*Parágrafo único. Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

Face ao exposto, voto pela **IMPROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE**, o Auto de Infração nº **210425.0004/13-5** lavrado contra **GOLDEN LEAF TOBACCO LTDA**.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de janeiro de 2014.

JORGE INACIO DE AQUINO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR