

**A. I. Nº** - 080556.0005/08-5  
**AUTUADO** - NATURA COSMÉTICOS S/A  
**AUTUANTES** - VANILDA SOUZA LOPES e JORGE CALMON MONIZ DE BITTENCOURT FILHO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 16. 11. 2009

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0329-01/09

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO DE VENDA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS TENDO COMO DESTINATÁRIO CONTRIBUINTE LOCALIZADO NESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO E DO CONSEQUENTE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O autuado é o contribuinte substituto para a obrigação do recolhimento do imposto, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Infração subsistente. Rejeitadas as preliminares argüidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/12/2008, imputa ao autuado o cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente da falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de julho a dezembro de 2003, exigindo imposto no valor de R\$ 6.789,45, acrescido da multa de 60%. Consta que nas operações internas com perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deocolônia – NBM/SH 3303.00.10 e 3303.00.20 foi considerada a alíquota do ICMS de 27% (25% + 2%), conforme art. 51-A, inciso II do RICMS/BA.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa às fls. 59 a 81, esclarecendo, que se dedica exclusivamente à comercialização de produtos de higiene pessoal, toucador e cosméticos, que são distribuídos pelo sistema de “venda porta-a-porta”.

Diz que em vista ao grande número de consultoras autônomas, pleiteou e obteve perante as autoridades fiscais do Estado da Bahia a adoção de um regime especial de recolhimento de ICMS sobre as operações comerciais promovidas pelas consultoras no território baiano. Acrescenta que, deste modo, a SEFAZ/BA, através do Parecer DITRI nº 1.134/90 (Doc. 04 – fls. 114 a 125), estabeleceu a cobrança do ICMS-ST (relativo à substituição tributária), atribuindo-lhe a responsabilidade pelo pagamento antecipado do imposto, que seria devido pelas consultoras comerciais varejistas, nas operações subsequentes realizadas no território da Bahia. Para tanto, foi concedida a inscrição estadual para recolhimento do imposto. Destaca que atualmente as suas operações são realizadas com amparo no Parecer DITRI n. 21.528(Doc.04-B - fls. 121 a 126)

Prosseguindo, reproduz o item 2 do Regime Especial concedido pelo Parecer DITRI n. 1.134/90, que trata da base de cálculo do ICMS-ST, que consiste no valor das notas fiscais agregado do frete, IPI e demais despesas existentes, com a aplicação, sobre o montante final, do percentual de 40% a título de lucro estimado nas revendas ao consumidor.

Registra que além de vender seus produtos para as consultoras, também vende diretamente para consumidores finais, recolhendo o ICMS incidente sobre a operação interestadual. Contudo, apesar de cumprir rigorosamente as cláusulas constantes do regime especial acima referido foi autuado sob a alegação de que teria deixado de recolher o ICMS-ST incidente sobre as vendas praticadas pelas

revendedoras nos meses de julho a dezembro de 2003, transcrevendo a acusação fiscal.

Aduz que a exigência fiscal tem por fundamento legal indicado no Auto de Infração as cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS n. 45/99, que autoriza as unidades da Federação a atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas por revendedores que se utilizam do marketing direto para comercializar os produtos, porém, este não merece prosperar, seja pela caducidade do crédito tributário pela decadência, seja pela inexistência de operação posterior tributável nos termos da legislação tributária, conforme diz irá demonstrar.

Argúi, preliminarmente, que a exigência fiscal se refere a operações regularmente declaradas e escrituradas e realizadas há mais de cinco anos, portanto em períodos sobre os quais já se consumou a decadência do direito de o Fisco exigir quaisquer diferenças de imposto eventualmente devidas, tendo em vista a homologação tácita do lançamento efetuado (§ 4º do art. 150 do CTN – Código Tributário Nacional).

Sustenta que, considerando que o crédito tributário se refere ao período de julho a dezembro de 2003 e o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2008, operou-se a decadência. Transcreve o art. 150, caput, §§ 1º e 4º do CTN, argüindo que sendo o ICMS um tributo sujeito a lançamento por homologação, caso a administração entenda que existe alguma diferença a ser exigida, tem o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a homologação tácita do pagamento antecipado do ICMS, extinguindo-se o crédito tributário pela decadência.

Assevera que tendo emitido as notas fiscais, escriturando-as nos livros fiscais próprios, bem como efetuado tempestivamente o pagamento do imposto devido por substituição tributária, torna-se descabida a exigência de quaisquer valores referentes aos meses de julho a dezembro de 2003, tendo em vista a sua extinção pela decadência.

Alega que o art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia é inconstitucional, pois este dispositivo define termo inicial de contagem do prazo decadencial distinto daquele estabelecido pelo CTN para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, matéria de competência exclusiva de lei complementar, o que reforça a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, que prescreve o termo inicial de contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, a partir da ocorrência do fato gerador.

Argumenta que não se pode alegar que o prazo decadencial deveria ser contado com base na regra prevista no art. 173, inciso I do CTN, tendo em vista que se assim fosse o § 4º do art. 150 deste mesmo código de nada valeria. Observa que entre os prazos disciplinados por esses dois dispositivos do CTN há uma diferença marcante, que é a realização do pagamento antecipado em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação. Nesse sentido, transcreve trecho extraído do livro “Decadência no Imposto sobre a Renda”, coordenado por Eurico Marcos Diniz de Santi.

Registra não ser cabível ao caso a aplicação do art. 173, inciso I do CTN, tendo em vista que não foi sequer cogitada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação cometida.

Diz que resta demonstrada a extinção integral do crédito indicado no Auto de Infração, referente aos meses de julho a dezembro de 2003, haja vista que tais valores foram lançados pelo autuante em 17/12/2008, ocorrendo a decadência nos termos do artigo 156, V, do CTN, devendo ser cancelada por ilegal e inexistente a autuação.

Atacando o mérito, observa que o Estado da Bahia trata sobre a substituição tributária e sobre a atribuição de responsabilidade a terceiros nas operações interestaduais, através dos artigos 10 e 11 da Lei nº. 7.014/96, que versam a respeito da celebração de acordos entre esse Estado e as demais unidades da Federação interessadas. Aduz o impugnante que em razão de ser o Estado da Bahia signatário do Convênio ICMS nº. 45/99, que versa sobre a distribuição de produtos através do sistema de “marketing direto”, em toda e qualquer operação de venda interestadual de produtos que seriam objeto de revenda porta-a-porta estaria na condição de substituto tributário.

Afirma que as remessas de mercadorias consideradas pelos autuantes como “vendas realizadas para contribuintes” não se destinavam à distribuição porta-a-porta, mas ao consumo das pessoas físicas destinatárias. Alega que alguns destinatários são representantes comerciais enquanto outros são suas empregadas que atuam como promotoras de vendas.

Diz que para comprovar as suas alegações está apresentando, a título exemplificativo, informações acerca de algumas promotoras de vendas contratadas, juntamente com notas fiscais de venda a elas destinadas (Doc. 06 – fls. 130 a 206), verificando-se que as atribuições das promotoras de vendas não consistem na comercialização de mercadorias.

Apresenta também a título de exemplo, os contratos de representação comercial e as notas fiscais de vendas de mercadorias a elas destinadas (Doc. 07 – fls. 208 a 410) firmados com as pessoas físicas indicadas nas notas fiscais mencionadas. Tendo em vista que os produtos em referência se destinam à demonstração das suas funções e benefícios, servindo para atrair novas interessadas em atuar como consultoras e considerando que esses materiais não serão revendidos, descabe a exigência do ICMS-ST.

Consigna que de acordo com os contratos de representação, as pessoas físicas não revendem os seus produtos, atuando apenas como intermediárias nos negócios realizados entre este e as consultoras, nos termos do art. 1º da Lei nº 4.886/65, que transcreve. Deste modo, a representante não adquire produtos para revenda, mas apenas busca compradores que os adquirem diretamente do distribuidor, não havendo que se falar em operação subsequente para fins de cobrança do ICMS-ST. Invoca lição de Maria Helena Diniz referente ao contrato de representação comercial, disciplinado pelos arts. 710 e seguintes do Código Civil.

Destaca que ao remeter produtos para representantes não contribuintes do ICMS, apenas recolhe o imposto com a alíquota interna, observando o disposto no art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “b” da CF/88, combinado com os artigos 50 e 51 do RICMS/BA, tendo em vista que essas mercadorias não são objeto de revenda.

Acrescenta que o fato desses destinatários não serem considerados revendedores, implica na sua exclusão da inscrição única providenciada junto à SEFAZ/BA, confirmando a adequação de seu procedimento nas remessas para essas pessoas físicas. Entende restar demonstrada a não aplicabilidade, nesses casos, do Conv. ICMS nº. 45/99, não sendo devido o ICMS-ST.

Apresenta síntese dos pontos que devem ser considerados, conforme abaixo:

- a) o crédito tributário constante do Auto de Infração, referente ao período de julho a dezembro de 2003, foi extinto pela decadência, nos termos dos artigos 156, V e 150, § 4º do CTN;
- b) os produtos constantes das notas fiscais relacionadas na autuação destinam-se a representantes comerciais contratadas para conseguir negócios em benefício do impugnante;
- c) as representantes não revendem os produtos, apenas realizando a intermediação das operações comerciais entre o autuado e as consultoras, sendo estas as responsáveis pela revenda, razão pela qual não é devido o ICMS-ST;
- d) como os referidos produtos são usados para demonstração, auxiliando o agenciamento de negócios, inexistente operação subsequente, o que torna ilegítima a cobrança do ICMS-ST;
- e) tendo em vista que as representantes não possuem inscrição estadual na SEFAZ/BA, está correta a aplicação da alíquota interna no cálculo do ICMS relativo à operação interestadual.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração. Requer ainda que todas as notificações sejam feitas em nome dos subscritores da defesa, na Av. Brigadeiro Faria Lima, nº. 1.656, 11º andar, Jardim Paulistano, CEP 01451-001, São Paulo – Capital ou no estabelecimento administrativo do impugnante, situado na Al. Juruá, nº. 253, Alphaville, CEP 06455-010, Barueri – Estado de São Paulo.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 414 a 420, na qual esclarecem que o autuado na

condição de contribuinte por sujeição passiva, se encontra subordinado aos Convênios de nº.s 81/93 e 45/99, assim como ao Termo de Acordo – Regime Especial nº. 1.134/90, nas operações mercantis para o Estado da Bahia, com os produtos vinculados.

Contestam a arguição defensiva de ocorrência da decadência do período exigido na autuação, afirmando que o lançamento foi efetuado nos prazos legais, obedecendo ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Transcrevem os Acórdãos relativos aos processos de nº.s 198631/SP e 223116/SP, emanados do STJ (Superior Tribunal de Justiça), em cujas decisões se verificam a adoção do entendimento de que a decadência somente se opera depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da administração rever e homologar o lançamento.

No que se refere à argumentação de que as vendas objeto da autuação se destinaram a consumidor final e não à revenda, assim como que os produtos foram utilizados para demonstração, não sendo devido o ICMS-ST, salientam que excluíram dos levantamentos efetuados os produtos especificados como demonstração ou mostruário. Ou seja, os produtos assim denominados não foram incluídos no Auto de Infração, sendo relacionados apenas os produtos que não estavam tributados em conformidade com o regime especial, com o Conv. ICMS nº. 45/99 e com o art. 51-A do RICMS/BA.

Acrescentam que o ICMS ST devido, em conformidade com os demonstrativos anexos ao Auto de Infração, foi calculado da seguinte forma (fls. 08 a 51):

- o demonstrativo traz a diferença, por cada nota fiscal, dos valores devidos do ICMS ST, menos os valores retidos pela nota fiscal, que resultam nos valores que correspondem às diferenças entre o ICMS ST calculado, por item, e o ICMS ST retido na nota fiscal (inexistindo, no caso, valor retido nas notas fiscais, estando a coluna do ICMS ST Retido, sem valores). No final dos meses de julho (fl. 11), agosto (fl. 19), setembro (fl. 27), outubro (fl. 43), novembro (fl. 47) e dezembro (fl. 51), consta o resumo das diferenças do ICMS ST, mais o Fundo de Pobreza devidos no mês, calculados por nota fiscal. Os valores do ICMS ST devido foram calculados pelo valor de cada produto das notas fiscais, sendo a base de cálculo da ST o valor dos produtos acrescidos da MVA de 40%, e o ICMS ST calculado, o valor referente a 17% da BC ST, menos o ICMS próprio (crédito de 7%). O Fundo de Combate a Pobreza, quando incidente, nas operações com perfumes (extratos) e água de colônia, inclusive, deocolônia – NBM/SH 3303.00.10 e 3303.0020, teve o ICMS ST calculado pela alíquota de 27% (25% + 2% - Fundo de Pobreza), conforme a legislação.

Finalizam mantendo integralmente a autuação.

## VOTO

A princípio, verifico que a autuação está em conformidade com as determinações do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99, especialmente o seu artigo 39, tendo o autuado, exercido o seu direito de ampla defesa e do contraditório, inexistindo vício que inquine o lançamento de nulidade.

No que concerne ao pedido do impugnante para que todas as notificações sejam feitas em nome de Mauri Bôrnica e Juliana Mari Tanaka, na Av. Brigadeiro Faria Lima, nº 1.656, 11º andar, Jardim Paulistano, CEP 01451-001, São Paulo – Capital ou no estabelecimento administrativo do impugnante, situado na Al. Juruá, nº. 253, Alphaville, CEP 06455-010, Barueri – Estado de São Paulo, não vislumbro qualquer óbice para que o pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda envie as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para os endereços apontados. Contudo, consigno que o não atendimento dessa solicitação não acarretará a nulidade do Auto de Infração, haja vista que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Observo que na peça de defesa o impugnante argúi, preliminarmente, a improcedência dos créditos tributários exigidos através do Auto de Infração em exame, sob a alegação de que se encontravam alcançados pela decadência.

Sustenta o autuado que a exigência fiscal se refere a operações regularmente declaradas e escrituradas, realizadas há mais de cinco anos, e que considerando que o crédito tributário se refere ao período de julho a dezembro de 2003 e o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2008, operou-se a decadência, invocando o art. 150, caput, §§ 1º e 4º do CTN, para sustentar a sua argumentação.

Certamente não pode prosperar a pretensão defensiva, haja vista que as disposições do artigo 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº. 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêm que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ademais, as disposições do artigo 150, § 4º do CTN alcançam as situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não é o caso do Estado da Bahia, conforme explicitado acima.

No caso em exame, o prazo para contagem referente ao período objeto do questionamento (julho a dezembro de 2003) se iniciou em 01/01/2004, com termo final em 31/12/2008.

Ora, considerando que a ação fiscal se iniciou em 05/05/2007 - data de emissão do Termo de Início de Fiscalização - e o lançamento ocorreu em 17/12/2008, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário.

É certo que, no presente caso, como o autuado deixou de recolher parcelas do imposto devido, agiu acertadamente o Fisco ao efetuar o lançamento correspondente.

Vale registrar, que este tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, inclusive, em decisões mais recentes, a exemplo do Acórdão CJF nº. 0009-12/08, cujo voto do eminente relator Nelson Antonio Daiha Filho reproduziu parcialmente abaixo, a título ilustrativo:

*“Inicialmente, passarei a enfrentar o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, em especial quanto à preliminar de decadência reiterada pelo sujeito passivo em segunda instância.*

*Rejeito a referida preliminar.*

*Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”*

Cumpra ainda observar, relativamente à alegação do impugnante de que o art. 107-A do COTEB é inconstitucional, que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, consoante determina o artigo 167, inciso I do RPAF/99.

No presente caso, o Auto de Infração atribui ao autuado o cometimento de irregularidade decorrente de falta de retenção e recolhimento do imposto devido na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, nas operações mercantis destinadas ao Estado da Bahia, conforme as disposições contidas no Termo de Acordo – Regime Especial nº 1.134/90 assinado junto à SEFAZ/BA.

Analisando os argumentos defensivos tenho a registrar o seguinte:

- a) no que se refere à alegação de que parte das notas fiscais relacionadas na autuação se destina a representantes comerciais, que usariam os produtos para demonstração, auxiliando no agenciamento de negócios, inexistindo operação subsequente, constato que tais materiais foram excluídos da exigência, conforme consignado pelos autuantes. A análise dos documentos fiscais juntados pelo próprio defendente juntamente com os demonstrativos fiscais, permite confirmar a afirmação dos autuantes de que tinham excluído do levantamento os materiais destinados à realização dos serviços por parte dos representantes, a exemplo de bloco organizador de pedidos, fichas cadastrais e consultoria Natura, constantes nas Notas Fiscais de nº.s 797752 e 697136 (fls. 172 e 196) e relacionadas respectivamente nos demonstrativos de fls. 174 e 204. Referidos documentos servem para comprovar que somente foram arrolados no levantamento os itens relativos a mercadorias produzidas pelo autuado, destinadas à comercialização;
- b) relativamente à alegação de que em razão de os representantes não possuírem inscrição estadual na SEFAZ/BA, estaria correta a aplicação da alíquota interna no cálculo do ICMS relativo à operação interestadual nas vendas correspondentes e, portanto, descaberia a retenção do imposto devido ao Estado da Bahia, observo que ao ser formalizado o Termo de Acordo entre a SEFAZ/BA e o impugnante, este passou à condição de substituto tributário nas vendas de produtos a serem consumidos na Bahia;
- c) no respeitante às remessas para promotoras, constato que ocorreu a mesma situação explicitada acima, haja vista que o Fisco também somente exigiu o pagamento do imposto referente a revenda posterior das mercadorias, em relação aos produtos comercializáveis, como pode ser comprovado na análise de algumas das notas fiscais trazidas ao processo pelo contribuinte.
- d) o entendimento acima também é aplicável às situações aventadas de vendas diretas ao consumidor final, sobre as quais também não seria devido o ICMS-ST. Ora, em tais casos os documentos fiscais de venda não identificam a situação dos destinatários, tornando-se impossível à Fiscalização estadual identificar se cada operação se destina a revendedor cadastrado como tal, a representante ou até mesmo a consumidor final.

No que diz respeito a este ponto, cabe ressaltar que conforme trouxe aos autos o próprio sujeito passivo, visando sanar esse tipo de problema, isto é, a existência de dúvida quanto à condição dos destinatários dos produtos comercializados pelo autuado para a Bahia, foi editado um novo Termo de Acordo entre o contribuinte e o Estado da Bahia, através do qual foi estabelecido, por meio § 1º da cláusula quinta, que a partir de 2008 o autuado deveria manter cadastro contendo a identificação e os endereços de cada revendedor, em atividade ou não, que efetuasse venda porta-a-porta a consumidor final localizado neste Estado. Como esse cadastro traz informações suficientes para que o Fisco da Bahia identifique quais são as operações que se encontram sujeitas à substituição tributária, somente exige ICMS-ST sobre as operações pertinentes.

Ocorre que a situação em exame alcança fatos anteriores, quando inexistia essa determinação e, portanto, não havia condições de a fiscalização distinguir dentre os destinatários, quais efetivamente se referiam a revendedores ou não.

Diante do exposto, considerando que a exigência do ICMS correspondente às operações subsequentes neste Estado, que deixou de ser retido e recolhido pelo autuado quando da realização de operações interestaduais que destinaram mercadorias objeto de venda porta-a-porta no Estado da Bahia, a infração é integralmente subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **080556.0005/08-5**, lavrado contra **NATURA COSMÉTICOS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor

de **R\$6.789,45**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR