

A. I. Nº. - 080556.0004/08-9  
AUTUADO - NATURA COSMÉTICOS S/A  
AUTUANTES - VANILDA SOUZA LOPES e JORGE CALMON MONIZ DE BITTENCOURT FILHO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 16. 11. 2009

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0339-01/09**

**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. A exclusão de notas fiscais referentes a operações destinadas a empresas inscritas no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia reduz o montante do débito. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade arguidas, não apreciadas as alegações de constitucionalidade da legislação tributária estadual e recusados os pleitos pela realização de diligência e pela apresentação posterior de provas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 16/12/2008, foi atribuída ao sujeito passivo a falta retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a junho de 2004, junho e novembro de 2006, exigindo imposto no valor de R\$55.926,30, acrescido da multa de 60%, conforme demonstrativos anexados às fls. 08 a 174, 176 a 179, 181 e 182, de acordo com os Anexos I, II, III e IV. Consta que a alíquota do ICMS é de 27% (25% + 2%), nas operações internas com perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deocolônia (NBM/SH 3303.00.10 e 3303.00.20), conforme art. 51-A, inciso II do RICMS/BA.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou impugnação ao lançamento tributário, às fls. 190 a 222, arguindo que se dedica exclusivamente à comercialização de produtos de higiene pessoal, toucador e cosméticos, que são distribuídos pelo sistema de “venda porta-a-porta”.

Tendo em vista o grande número de consultoras (revendedoras) autônomas, o impugnante 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. Deste modo, a SEFAZ/BA, através do parecer GETRI nº 1.134/90 (doc. 06 – fls. 252 a 256), 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.

Esse regime especial, vigente à época dos fatos relatados na autuação, foi substituído pelo Termo de Acordo firmado em 24/10/2008 (doc. 06-B – fls. 257 a 262), sem que tivessem ocorrido alterações

significativas. Tanto para cumprimento do Regime Especial como do Termo de Acordo ora vigente, obteve inscrição estadual no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, para recolher o imposto em substituição das revendedoras (doc. 07 – fl. 264).

Transcreve o item 2 do mencionado regime especial, que trata da determinação 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. Sobre o total apurado será aplicada a alíquota interna vigente no Estado da Bahia, abatendo-se o valor do ICMS pago ao Estado de São Paulo, resultando na importância líquida a ser paga à Bahia.

Salienta que além de vender seus produtos para as consultoras, também vende diretamente para consumidores finais e para outros contribuintes baianos, recolhendo o ICMS incidente sobre a operação interestadual, sem a substituição tributária.

Alega que embora venha observando rigorosamente o mencionado Regime Especial, foi autuado sob a alegação de deixar de reter e recolher o ICMS por substituição tributária, nas vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, autuação essa fundamentada nas cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS nº 45/99, que trata das saídas para revendedores que se utilizam de marketing direto para comercializar seus produtos.

Frisa que tendo em vista que o regime de substituição se aplica apenas às saídas com destino às consultoras, não reteve nem recolheu o imposto por substituição tributária nas operações relacionadas pelos autuantes, uma vez que as saídas tiveram destinação diversa.

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 pelo impugnante (§ 4º do art. 150 do CTN – Código Tributário Nacional).

Considerando que em 16/12/2008 foi efetuado o lançamento do crédito tributário referente ao período de janeiro a dezembro de 2003, entende ter-se operado a decadência em relação a esse período. Observa que os agentes do fisco computaram o prazo decadencial com base no art. 107-A, I do COTEB (Lei nº. 3.956/81), combinado com o art. 173, I do CTN, que estabelecem que a contagem do prazo para que a Fazenda Pública constitua o crédito se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ressalta que a norma baiana usada para fundamentar o lançamento atinente ao exercício de 2003 é incompatível com o art. 146, III, “b” da Constituição Federal de 1988 e com o art. 150, § 4º do CTN.

Transcreve o art. 150, caput, §§ 1º e 4º do CTN, arguindo que é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, o prazo para o fisco homologar a atividade exercida pelo contribuinte, sob pena de ocorrer a “homologação tácita”, considerando-se realizado o lançamento e extinto o crédito tributário pela decadência. Frisa que inclusive os artigos 89 e 135 do Regulamento do ICMS da Bahia (Dec. nº. 6.284/97) confirmam que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação.

Assevera que tendo emitido as notas fiscais, escriturando-as nos livros próprios e efetuado tempestivamente o pagamento do imposto devido por substituição tributária, torna-se descabida a exigência de quaisquer valores, tendo em vista a sua extinção pela decadência. Transcreve trecho extraído do livro “Decadência no Imposto sobre a Renda”, coordenado por Eurico Marcos Diniz de Santi.

Observa que o fato de o art. 150, § 4º do CTN trazer uma regra excepcional para o lançamento por homologação, não permite que ele possa ser utilizado como justificativa para a tese de que a lei ordinária possa fixar qualquer prazo para o fisco constituir o crédito tributário. De acordo com o art. 146, inciso III, alínea “b” da CF/88, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive sobre decadência tributária. Traz à colação trecho do voto extraído

do julgado relativo ao RE 559.943/RS, oriundo do STF (Supremo Tribunal Federal).

Conclui que o art. 107-A do COTEB é inconstitucional, por disciplinar matéria de competência exclusiva de lei complementar, o que reforça a aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Argumenta que o fato de a lei baiana ser igual ao disposto no art. 173 do CTN é irrelevante, tendo em vista que esse dispositivo não se aplica ao caso, pois se assim fosse o § 4º do art. 150 desse mesmo código se constituiria em letra morta. 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.

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 pelo impugnante.

Acrescenta que ainda que não tivesse apurado e recolhido o imposto por antecipação, o que admite apenas para argumentar, a obrigação estaria extinta pela decadência, nos termos do art. 156, V do CTN, uma vez que o prazo para que a fiscalização efetuasse o lançamento teve início na data de ocorrência dos fatos geradores, de acordo com o art. 150, § 4º do mesmo CTN. Entende ter demonstrado a extinção integral do crédito tributário referente ao exercício de 2003.

Tratando a respeito do mérito, lembra ter firmado com o Estado da Bahia um Termo de Acordo de Regime Especial, responsabilizando-se pelo pagamento do ICMS relativo às operações subsequentes às vendas interestaduais, pelo sistema de marketing direto. Deste modo, se pressupõe que as pessoas físicas destinatárias dos produtos sejam revendedoras, isto é, contribuintes do imposto. Neste caso o recolhimento do tributo é realizado antes de ocorrer o correspondente fato imponível, conforme se depreende da transcrição das palavras proferidas por José Eduardo Soares de Melo e Maria Rita Ferragut.

Assim, entende que somente está obrigado a recolher o ICMS por substituição tributária nas vendas efetuadas às consultoras por ele cadastradas, por se constituírem em revendedoras autônomas dos produtos distribuídos, portanto contribuintes, mesmo não inscritas individualmente, porém em grupo único, representado pelo impugnante.

Salienta que, de forma diversa, nas vendas efetuadas a não contribuintes não se pode falar em pagamento do ICMS por substituição. Entretanto, os autuantes alegaram que o impugnante deixou de recolher o imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, nas vendas para contribuintes baianos, descumprindo o Conv. 45/99, isto é, não teria recolhido o ICMS, ao vender mercadorias para revendedores que se utilizam do sistema de marketing direto.

Destaca que o Estado da Bahia ao tratar sobre a substituição tributária e sobre a atribuição de responsabilidade a terceiros nas operações interestaduais, consigna através dos transcritos artigos 10 e 11 da Lei nº. 7.014/96, que a adoção de regime de substituição tributária dependerá da celebração de acordos com as demais unidades da Federação. Como a Bahia é signatária do Convênio ICMS nº 45/99, que versa sobre a distribuição de produtos através do sistema de “marketing direto”, o impugnante seria considerado responsável tributário em toda e qualquer operação de venda interestadual de produtos que seriam objeto de revenda porta-a-porta.

Realça que, entretanto, 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 ou a contribuintes que não revendem os produtos pelo sistema de marketing direto, não sendo devido o ICMS por substituição tributária. Assevera que parte das notas fiscais relacionadas pela fiscalização se destinou a pessoas físicas contratadas pelo impugnante no Estado da Bahia para agenciar novas consultoras. Esses destinatários são consumidores finais, que utilizam os produtos para demonstração, com o objetivo de atrair novas interessadas em atuar como consultoras. Acrescenta que alguns deles são representantes comerciais enquanto que outros são seus empregados, que atuam como promotores de venda.

Visando demonstrar o alegado, anexa, a título de exemplo, informações sobre algumas promotoras

de venda contratadas, bem como notas fiscais a elas destinadas (doc. 08 – fls. 266 a 347). Argumenta que dentre as atribuições das promotoras de venda, que são suas empregadas, não existe a comercialização de mercadorias, conforme relação das atividades por elas desenvolvidas.

Quanto às representantes comerciais, apresenta, também como exemplo, contratos de representação comercial firmados com as pessoas físicas e as notas fiscais de venda a elas destinadas (doc. 09 – fls. 349 a 379). Como as mercadorias se destinam à demonstração de 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.

Afiança que de acordo com os contratos de representação, as pessoas físicas não revendem os produtos comercializados pelo impugnante, atuando apenas como intermediárias nos negócios realizados entre este e as consultoras, nos termos do art. 1º da Lei nº. 4.886/65, que transcreveu. Deste modo, a representante busca compradores, que adquirem os produtos diretamente do distribuidor, não podendo se falar em operação subsequente para fins de cobrança do ICMS-ST.

Observa que, de forma inversa, são as consultoras que adquirem as mercadorias do impugnante e as revendem domiciliarmente por conta própria, conforme se verifica nas condições comerciais indicadas na ficha cadastral (doc. 10 – fls. 381 a 414) preenchida pelas interessadas. Assim, quando são vendidos produtos para as consultoras, que são destinados à revenda, além de recolher o ICMS próprio, recolhe o ICMS-ST, com a aplicação da alíquota interna correspondente ao produto prevista no RICMS/BA.

Destaca que, por outro lado, ao remeter produtos para representantes não contribuintes do ICMS, como ocorreu em alguns casos relacionados na ação fiscal, 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, sequer pelo regime de *marketing* direto. Acrescenta que o fato desses destinatários não serem considerados revendedores, implica na sua exclusão da inscrição única providenciada pelo impugnante 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.

Argúi que os representantes comerciais utilizam os itens recebidos, que se tratam de materiais de apoio, como mostruários, demonstradores, filipetas para o teste de perfumes, entre outros, em sua atividade de cooptação de consultoras, para que estas conheçam melhor as mercadorias a serem adquiridas diretamente ao impugnante. Essas mercadorias são consumidas na atividade de representação comercial, para demonstração da qualidade, função e forma de uso dos produtos Natura e para promoção de vendas a serem realizadas pelo autuado às consultoras.

Assim, tendo em vista que os mencionados produtos se constituem em objeto de consumo e que as contratadas são pessoas físicas, não inscritas no Estado da Bahia, o ICMS é calculado com base na alíquota interna, conforme legislação citada, combinada com a Resolução do Senado nº 22/89. Ressalta que no presente caso, a fiscalização pretende cobrar imposto sobre produtos remetidos para serem usados como mostruário, não havendo operação subsequente, tornando o Auto de Infração insubstancial.

Frisa que a despeito de se exigir o ICMS-ST que não teria sido recolhido “nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia”, parte das notas fiscais relacionadas não se refere a operações de venda, tampouco para contribuintes baianos, mas a remessas para troca de mercadorias diretamente a consumidor final, saídas estas não sujeitas à incidência do ICMS-ST.

Esclarece que adota uma política que busca a plena satisfação dos consumidores, razão pela qual permite a troca de mercadorias ou o reembolso do valor pago, em conformidade com o art. 18 do Código de Defesa do Consumidor, como pode ser atestado nas revistas Natura (Doc. 11 – fls. 416 a 477), onde se lê: “*Caso você compre um produto Natura e não goste, não se preocupe. Você poderá*

*trocá-lo por outro ou receber seu dinheiro de volta. É só ligar para o Serviço Natura de Atendimento ao Consumidor.”*

Realça que ao vender produtos para as consultoras, emite nota fiscal no nome e endereço do revendedor varejista, com o número da inscrição coletiva (29.678.206), valores unitários e totais, destaque do ICMS relativo à venda e daquele retido pela operação de revenda, além da base de cálculo do ICMS-ST, cumprindo as exigências do regime especial concedido pelo Estado da Bahia e de acordo com a legislação do ICMS. As consultoras, por sua vez, revendem as mercadorias ao consumidor final sem recolher o imposto, pois este já foi pago pelo impugnante, na condição de substituto tributário. As consultoras não emitem notas fiscais nessas operações, tendo em vista a dispensa contida no item 5 do regime especial.

Alega que o Conv. ICMS nº 45/99, também estabelece em sua cláusula quinta, que o trânsito das mercadorias promovido pelos revendedores será acobertado pela nota fiscal emitida pelo impugnante. Assim, como o consumidor final que adquire os produtos Natura não recebe qualquer documento fiscal, nas trocas de produtos não é possível mencionar uma nota fiscal para ser relacionada com a remessa de novas mercadorias em substituição às primeiras. Ademais, como o consumidor não é contribuinte, nas operações de devolução não ocorre recuperação do ICMS-ST pago pelo autuado.

Por esta razão, ao remeter novo produto diretamente ao consumidor final, não efetua outro recolhimento do ICMS-ST, mas apenas do imposto incidente sobre a operação própria, com base na alíquota interna na origem, conforme doc. 12 (fls. 479 a 484), não implicando esse procedimento em nenhum prejuízo ao erário estadual. Enfatiza que essas remessas são feitas diretamente aos consumidores, previamente atendidos pelas consultoras, o que corrobora não existir ICMS-ST, por não existir operação subsequente.

Por outro lado, como inexiste nota fiscal original para o consumidor, não há como se falar em nota fiscal anterior ou de devolução, caso em que a única relação da operação de revenda com a nota fiscal de remessa para troca é o número do pedido, tornando-se impossível identificar a nota fiscal relativa à operação substituída, já que as consultoras estão dispensadas desse dever instrumental.

Como também realiza operações diretamente com pessoas físicas, sem intermediação do revendedor, não recolhe o ICMS-ST, por não haver operação subsequente. Essas operações geralmente se dão pela *Internet*, através do site <http://naturabrasil.submarino.com.br/lojanatura/>. Nesse caso, as mercadorias são entregues por via postal diretamente ao consumidor, sendo aplicada a alíquota interna prevista nos artigos 50 e 51 do RICMS/BA, conforme se verifica nas notas fiscais anexas (doc. 13 – fls. 487 a 520). Assim, a cobrança do ICMS-ST somente seria cabível se as remessas fossem destinadas às consultoras, conforme previsto no regime especial.

Ressalta que quando comercializa seus produtos diretamente para contribuintes inscritos no Estado da Bahia, não incluídos na inscrição estadual obtida pelo impugnante, como ocorreu em uma parte das notas fiscais relacionadas pelos autuantes, quando vendeu mercadorias para hotéis inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia (doc. 14 – fls. 522 a 528), aplicou a alíquota interestadual de 7% para cálculo do imposto relativo à operação própria.

Salienta que tais produtos são confeccionados em embalagens reduzidas, que são oferecidas aos hóspedes, destinando-se, portanto, ao consumo desses estabelecimentos, não havendo o que se falar em revenda e nem em ICMS devido por substituição tributária.

Ressalta, por fim, que devem ser considerados os seguintes pontos:

- a) o crédito tributário referente ao período de janeiro a dezembro de 2003 foi extinto pela decadência, nos termos dos artigos 156, V e 150, § 4º do CTN;
- b) a falta de demonstração da forma como foi realizado o cálculo do ICMS-ST implicou em cerceamento do direito de defesa do impugnante, assegurado pelo art. 5º, LV da CF/88;

- c) os produtos constantes das notas fiscais relacionadas na autuação destinam-se a representantes comerciais contratadas para conseguir negócios em benefício do impugnante;
- d) 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;
- e) como os referidos produtos são usados para demonstração, auxiliando o agenciamento de negócios, inexiste operação subsequente, o que torna ilegítima a cobrança do ICMS-ST;
- f) 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;
- g) algumas das operações arroladas na autuação se referem à remessa ao consumidor final, a título de troca de produtos, não cabendo a cobrança do ICMS-ST, mas apenas do imposto próprio;
- h) o impugnante também vende mercadorias diretamente a consumidor final, sobre as quais não se aplica o regime especial e não havendo operação subsequente, não é devido o ICMS-ST;
- i) o autuado vende mercadorias a contribuintes inscritos no Estado da Bahia, que as consume na prestação de seus serviços, não havendo nova operação comercial, afastando o ICMS devido por substituição tributária.

Com base nessas conclusões, requer a improcedência do Auto de Infração, que deverá ser integralmente cancelado. Pugna, ainda, pela juntada posterior de outras provas hábeis a demonstrar a ilegitimidade da exigência fiscal, tendo em vista que devido à grande quantidade de documentos, assim como da exiguidade do prazo para a sua obtenção, não foi possível anexar todos aqueles que considera relevantes. Assevera que com base no princípio da verdade material, devem ser promovidas diligências, inclusive permitindo a apresentação de provas que contribuam para a constatação da verdade material.

Por fim, pede 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. 532 a 541, salientando que o impugnante na condição de contribuinte por sujeição passiva, se encontra subordinado aos Convênios de nºs 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.

Insurgem-se contra a arguição de decadência, afirmando que o lançamento foi efetuado nos prazos legais, obedecendo o 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 verifica 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.

Observam não ter pertinência a afirmação de que parte das mercadorias objeto da autuação se refere a trocas feitas diretamente com o consumidor, portanto sem incidência do ICMS-ST, pois de acordo com os itens 7, 7.1, 7.2 e 7.3 do Anexo ao Termo de Acordo (Doc. 06 – fl. 255), o contribuinte fica autorizado a emitir nota fiscal de entrada destinada à devolução parcial de mercadorias, remetendo-

a aos revendedores, conforme solicitação destes. Essa nota fiscal deve conter o nome do impugnante, na condição de destinatário da mercadoria devolvida, além dos dados do revendedor que fizer a devolução e a sua primeira via deverá acompanhar a mercadoria até o estabelecimento da empresa, em São Paulo, enquanto a segunda via se destinará à escrituração do crédito fiscal.

Refutam a alegação do autuado de que além das remessas para as revendedoras, também vende mercadorias diretamente a pessoas físicas, assim como as envia para representantes, sendo que nestes dois últimos casos, não incidiria o ICMS-ST, enfatizando que todos os seus destinatários são pessoas físicas. Observam que, entretanto, no regime especial concedido através do Termo de Acordo não foi indicada a venda direta para pessoa física, consumidor final. Como as revendedoras também são pessoas físicas, a fiscalização não identificou diferenças entre as pessoas físicas, seja consumidor final ou revendedor. Manifestam o entendimento de que o impugnante deveria solicitar alteração do regime especial, se vende diretamente para pessoa física, de modo a possibilitar à fiscalização essa distinção.

Quanto à alegação do autuado de que efetuou operações diretas para contribuintes autônomos, salientam que consta nos arquivos SINTEGRA apresentados pelo contribuinte o seu próprio CNPJ, o que os levou a considerar que os produtos tinham sido enviados para comercialização através das revendedoras. Como esse fato ocorreu com as notas fiscais concernentes aos meses de junho e novembro de 2006 (fl. 182), as quais indicam saídas para pessoas jurídicas, efetuaram a sua exclusão da exigência tributária.

Assim, no mês 06/2006 foi excluída a Nota Fiscal nº 7.885, cujo valor do ICMS/ST a subtrair é de R\$417,17. Já no mês 11/2006 o valor total a deduzir é de R\$1.753,03, correspondente às Notas Fiscais de nº.s 8.122 (no valor de R\$177,12), 8.128 (R\$621,18), 8.137 (R\$241,49), 8.138 (R\$536,84) e 8.158 (R\$176,40), representando o valor total de R\$2.170,20 a subtrair, resultando no valor devido de R\$53.756,10, sendo R\$52.630,35 concernente ao exercício de 2003 e R\$1.125,75 ao exercício de 2004.

Realçam que o crédito tributário está demonstrado nos anexos às fls. 07 a 182, onde se encontra discriminado, por nota fiscal, o valor do ICMS-ST devido, calculado por produto e a soma do ICMS-ST devido em cada mês (fls. 20-verso, 172-verso, 173, 174, 177-verso, 178, 179, 179-verso e 182).

Acrescentam ter sido observado na descrição da infração no Auto de Infração, que de acordo com o art. 51-A, inciso II do RICMS/BA, o ICMS-ST foi calculado pela alíquota de 27% (25% + 2% do fundo de pobreza), nas operações com perfumes (extratos) e água de colônia, inclusive deocolônia – NBM/SH 3303.00.10 e 3303.00.20.

Ratificam a ação fiscal relativa aos exercícios de 2003 e de 2004 e excluem da autuação o montante de R\$2.170,20 referente ao exercício de 2006, resultando no valor total de ICMS-ST a ser exigido de R\$53.756,10, que sugerem seja julgado procedente.

Por meio de petição anexada à fl. 543, o autuado requereu a juntada de substabelecimento (fls. 544/545).

Após ser cientificado a respeito da informação fiscal, o autuado se manifestou às fls. 550 a 561, ressaltando que apesar de os Auditores Fiscais terem ratificado os termos da autuação, reconheceram a improcedência parcial da cobrança, com relação às operações realizadas entre o impugnante e pessoas jurídicas inscritas como contribuintes autônomos do Estado da Bahia.

Assevera que ao tratar sobre a arguição de decadência do direito do Estado da Bahia de lançar diferenças de ICMS-ST, os autuantes o fizeram apenas de forma superficial, limitando-se a transcrever decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, sustentando que o termo inicial para lançamento tributário de ICMS corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN.

Protesta que esse diploma legal prescreve de forma clara em seu art. 150, § 4º, que o termo inicial para cômputo do prazo decadencial corresponde à data do fato gerador, no caso de tributo sujeito ao

lançamento por homologação, como ocorre com o ICMS, sendo este o atual entendimento do STJ, diferente do que pretendiam transparecer os agentes do fisco. Transcreve trecho da ementa de julgado do STJ, no REsp 989421/RS, publicado em 10/12/08.

Frisa que a situação indicada nesse julgado se aplica ao autuado, que recolheu antecipadamente o ICMS-ST que entendia devido, cabendo ao Estado da Bahia homologar o pagamento ou efetuar o lançamento da diferença que entendesse devida no prazo de cinco anos. Como o lançamento da diferença ocorreu em 16/12/2008, a exigência não pode alcançar fatos geradores anteriores a 16/12/2003. Deste modo, o crédito tributário relativo a 2003 foi extinto pela decadência, descabendo as alegações referentes à interpretação do STJ que, em verdade, suporta os argumentos do contribuinte.

Reprisa que parte das operações elencadas pelo fisco foi realizada com pessoas físicas não cadastradas como revendedoras de seus produtos, não havendo que se falar em retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária, por inexistirem operações subsequentes. Lembra ter demonstrado através de contratos de trabalho e de representação fiscal, que alguns destinatários são promotores de venda e outros representantes comerciais, que não revendem mercadorias. Assim, as vendas em questão se sujeitam a tratamento fiscal diverso das vendas para consultoras, incidindo apenas o ICMS pela alíquota interna do Estado de origem (São Paulo).

Salienta que a fiscalização faz uma confusão com relação aos produtos “*denominados para demonstração ou mostruário*” que afirma não ter incluído no Auto de Infração, uma vez que os produtos aos quais os autuantes se referem foram vendidos às consultoras, apesar de não se destinarem à revenda, mas ao seu consumo. Em relação a tais mercadorias, aplicou a alíquota interestadual de 7% para cálculo do ICMS próprio e recolheu o imposto relativo à diferença de alíquotas em nome das consultoras, na qualidade de substituto tributário. Observa que este recolhimento foi notado pelos autuantes, que decidiram excluir estas operações do crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração.

Ressalta que, no entanto, as operações destinadas às representantes comerciais e promotoras, também para uso em demonstração, foram mantidas indevidamente na autuação, porque não houve o pagamento do ICMS-ST nem do diferencial de alíquota. Deste modo, ao contrário do que afirmam os fiscais, os produtos para demonstração destinados a pessoas físicas não consideradas substituídas para fins de aplicação do Regime Especial foram sim incluídos na exigência fiscal.

A mesma forma de tributação do ICMS é adotada nas vendas diretas ao consumidor final por meio eletrônico, uma vez que não sendo pessoas físicas cadastradas como consultoras, adota a alíquota interna do Estado de origem da mercadoria e não recolhe o ICMS-ST.

Destaca que não precisa ter autorização para vender mercadorias a consumidores finais, pois tais operações não são sujeitas ao regime de substituição tributária tratadas no Conv. ICMS nº. 45/99, tampouco nos artigos 6º e 7º da Lei Complementar nº. 87/96. Também não é impossível distinguir um consumidor final de uma consultora (revendedora), pois com base no § 1º da cláusula quinta do Termo de Acordo aprovado pelo Parecer DITRI nº. 21.528/08, a partir de 2008 o autuado deve manter cadastro contendo a identificação e os endereços de cada revendedor, em atividade ou não, que efetue venda porta-a-porta a consumidor final localizado no Estado da Bahia. Esse cadastro traz informações suficientes para que o fisco da Bahia identifique se as operações são sujeitas à substituição tributária, para que se exija ICMS-ST apenas sobre as operações pertinentes.

A respeito das remessas a título de trocas, salienta que de acordo com a fiscalização, o Termo de Acordo lhe autoriza a emitir nota fiscal de entrada destinada à devolução parcial de mercadorias, “remetendo-as aos revendedores” e que esse documento deveria conter o “nome do revendedor que estivesse devolvendo a mercadoria”. Ressalta que muitas vezes não pode proceder assim, porque os produtos substituídos não retornam ao impugnante nem às consultoras, pois permite a troca da mercadoria ou o reembolso do valor pago, com base no art. 18 do Código de Defesa do Consumidor,

sem intervenção do revendedor. Nesse caso, em atendimento à reclamação recebida, remete outra mercadoria ao consumidor final.

De acordo com esse procedimento a operação original não é anulada, pois ao remeter novo produto diretamente ao consumidor final, não efetua o recolhimento do ICMS-ST, uma vez que o destinatário não é contribuinte e nem promove operação subsequente. Nestas remessas recolhe apenas o ICMS sobre a operação própria, usando a alíquota interna do Estado de origem, por se tratar de operação interestadual com não contribuinte. Assim, ao contrário do que afirmam os autuantes, o contato direto com o consumidor final inviabiliza a emissão de nota fiscal de entrada com informações sobre o revendedor ou nova operação por intermédio deste, ocorrendo apenas remessas para troca realizadas pelo autuado diretamente ao consumidor, não sujeitas ao ICMS-ST.

Reitera os termos de sua impugnação, onde demonstrou que:

- a) a integralidade do crédito tributário referente ao período de janeiro a dezembro de 2003 foi extinto pela decadência, nos termos do art. 156, V, combinado com o art. 150, § 4º do CTN;
- b) as remessas de produtos atinentes às notas fiscais citadas na autuação destinaram-se a representantes comerciais e promotores de venda, que não revendem produtos, principalmente através de *marketing* direto, apenas realizando a intermediação das operações comerciais entre o autuado e as consultoras, estas responsáveis pela revenda, descabendo a exigência do ICMS-ST;
- c) os produtos recebidos pelas representantes e promotoras são utilizados apenas para demonstração, auxiliando a realização de suas funções, confirmando inexistir operação subsequente e, por conseguinte, ser ilegítima a exigência do ICMS-ST;
- d) as representantes e as promotoras não possuem inscrição no Estado da Bahia, diferentemente das consultoras, cujas operações estão amparadas pelo Regime Especial, confirmado a aplicação da alíquota interna no cálculo do ICMS incidente sobre a operação interestadual;
- e) algumas das operações em questão tratam de remessa a consumidor final a título de troca, saídas não sujeitas ao ICMS-ST, mas apenas ao imposto próprio, calculado pela alíquota interna; e
- f) além de distribuir seus produtos por intermédio das consultoras, que os revendem porta-a-porta, vende mercadorias diretamente ao consumidor final, sobre as quais não se aplica os termos do Regime Especial, não havendo operação subsequente, não sendo devido o ICMS-ST.

Reitera os termos da impugnação, bem como o pedido pela improcedência da exigência fiscal, cancelando-se integralmente o Auto de Infração.

Pede que todas as notificações sejam feitas em nome de Júlio M. de Oliveira e Daniel Lacasa Maya, na Avenida Brigadeiro Faria Lima, nº 1.656, 11º andar, Jardim Paulistano, CEP 01451-001, São Paulo, Capital ou, ainda, no estabelecimento administrativo do impugnante, situado na Al. Juruá, 253, Alphaville, CEP 06455-010, Barueri, Estado de São Paulo.

## VOTO

Observo que o autuado solicitou que todas as notificações sejam feitas em nome de Júlio M. de Oliveira e Daniel Lacasa Maya, 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. Ressalto nada obstar que seu 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 requeridos. Registro, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não acarretará a nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Rejeito as nulidades arguidas direta ou indiretamente pelo autuado, uma vez que a descrição dos fatos e a sua capitulação legal estão condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável.

Quanto à alegação de que existiria insegurança na determinação da apuração do imposto, saliento estar perfeitamente demonstrado nos papéis de trabalho elaborados pela fiscalização os cálculos realizados, os quais foram efetivados para cada nota fiscal objeto da ação fiscal, inexistindo a alegada falta de clareza. Ademais, foi obedecido o devido processo legal, tendo o impugnante exercido a ampla defesa e o contraditório, estando o processo revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação dos princípios que regem o direito administrativo fiscal.

Observo, também, que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/99 e que o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

No que se refere à alegação de que o art. 107-A do COTEB é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

O autuado, em sua peça defensiva, suscitou preliminarmente a improcedência dos créditos tributários exigidos através do Auto de Infração concernentes ao período de janeiro a dezembro de 2003, sob a alegação de que se encontravam alcançados pela decadência.

Observo que essa alegação se baseou no entendimento de que a contagem do prazo para constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública, nesse caso, deveria se iniciar na data de vencimento de cada parcela devida. Entendo razão não assisti-lo. Em primeiro lugar, as regras do art. 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, prevêem 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. Descabe, assim, a alegação de ilegalidade na disposição contida na legislação tributária do Estado da Bahia.

Em segundo lugar, a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser a presente situação, conforme explicitado acima. No caso desta lide, o prazo para a contagem referente ao período objeto do questionamento (janeiro a dezembro de 2003) se iniciou em 01/01/2004, com prazo final em 31/12/2008. Como a ação fiscal se iniciou em 02/06/2008, data de emissão do Termo de Início de Fiscalização e o lançamento ocorreu em 16/12/2008, não há o que se falar em decadência. Acrescento que na presente situação, como o impugnante deixou de recolher parcelas do imposto devido, a fiscalização, de forma acertada, efetuou o lançamento correspondente.

Ressalto, ainda, que tem sido este o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nº<sup>os</sup> 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, sendo que, neste último, transcrevo parte do voto do ilustre relator Fernando Antônio Brito de Araújo:

*"Inicialmente rejeito a preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública do Estado da Bahia de constituir os créditos tributários relativos ao período de janeiro a junho de 1999, visto que o artigo 965 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, prevê que o aludido direito extingue-se no prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso concreto, o citado prazo iniciou-se em 1º de janeiro de 2000 e seu termo ocorreu em 31 de dezembro de 2004, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 29 de junho de 2004, portanto antes de operar a decadência."*

Em reforço ao entendimento aqui apresentado, saliento que em outras decisões mais recentes, a exemplo do Acórdão CJF nº. 0009-12/08, cujo voto do insigne relator Nelson Antonio Daiha Filho apresento parcialmente em seguida, este Conselho de Fazenda continua mantendo o mesmo juízo a respeito dessa discussão:

*“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.”*

Quanto ao pedido de realização de diligência fiscal, o indefiro com base no art. 147 do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes do Auto de Infração são suficientes para formar o meu convencimento e para a decisão da lide. Friso, inclusive, que tendo apresentado as questões suscitadas pela defesa para avaliação em pauta suplementar, a 1<sup>a</sup> JJF entendeu que o processo se encontrava apto para ser incluído em pauta de julgamento, pelo que não se fez necessário convertê-lo em diligência. Pelas mesmas razões aqui demonstradas rejeito, também, o pleito pela apresentação posterior de provas.

No mérito, verifico que o Auto de Infração se refere à falta de retenção e recolhimento do imposto pelo sujeito passivo por substituição tributária. Em primeiro lugar, realço que nas operações mercantis destinadas ao Estado da Bahia o impugnante deve atender às disposições contidas no Termo de Acordo – Regime Especial nº 1.134/90, assinado junto à SEFAZ/BA e que se refere à sua condição de substituto tributário.

Analizando os demonstrativos elaborados pela fiscalização, anexados às fls. 06 a 182, observo que de forma contrária à arguida pela defesa, os cálculos foram realizados por cada produto constante nas notas fiscais do período fiscalizado, não existindo nenhuma dificuldade de entendimento quanto à apuração levada a efeito e aos seus resultados numéricos. Em seguida, discorrerei a respeito de cada um dos argumentos oferecidos pela defesa:

1) no que se refere à alegação de que parte das notas fiscais relacionadas na autuação se destinavam a representantes comerciais, que usariam os produtos para demonstração, auxiliando no agenciamento de negócios, inexistindo operação subsequente, saliento que confirmei que os materiais em questão foram excluídos da exigência. Isto porque, analisando os documentos fiscais juntados pela defesa e os demonstrativos fiscais constatei que a afirmação dos autuantes de que tinham excluído do levantamento os materiais destinados à realização dos serviços por parte dos representantes comerciais tem fundamento, a exemplo de bloco organizador de pedidos, fichas cadastrais e consultoria Natura, constantes nas Notas Fiscais de nº.s 921.812 e 762.199 (fls. 378 e 379) e relacionadas respectivamente nos demonstrativos de fls. 103-verso e 164-verso. Esses mesmos documentos servem para comprovar que somente foram arrolados no levantamento os itens relativos a mercadorias produzidas pelo autuado, destinadas à comercialização;

2) quanto à afirmação 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, ressalto 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;

3) a respeito das remessas para promotoras, atesto que ocorreu a mesma situação explicitada acima, uma vez que a fiscalização também somente exigiu o pagamento do imposto referente à 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. Assim é que nas Notas Fiscais de nº.s 480.091 e 255.916 (fls. 277 e 347) somente foram arroladas no levantamento mercadorias, como kriska jeans-emulsão perf deso, kriska jeans-desod colônia, natura criança-bolsa, batom extr conforto voil, interage-umidificador de cacho e maquilagem-porta batom, conforme atestam os respectivos demonstrativos às fls. 22-verso e 09-verso;

4) esse entendimento se aplica igualmente às situações aventadas de vendas diretas a consumidor final, sobre as quais também não seria devido o ICMS-ST. Tendo em vista que os documentos fiscais de venda não identificam a situação dos destinatários, torna-se impossível à fiscalização estadual saber se cada operação se destina a revendedor cadastrado como tal, a representante ou até mesmo a consumidor final.

A respeito deste 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 do § 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 discussão se refere a 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;

5) quanto às situações atinentes à remessa para consumidor final, a título de troca de produtos, em relação às quais não caberia a cobrança do ICMS-ST, enfatizo que em conformidade com a autorização prevista no Anexo ao Termo de Acordo (itens 7, 7.1, 7.2 e 7.3), o contribuinte deve emitir notas fiscais de entrada nos casos de devolução parcial de mercadorias, remetendo-a aos revendedores. Esclareço que essa previsão se presta a assegurar ao autuado a possibilidade de se creditar do imposto pago quando da remessa inicial dos produtos, tendo em vista que com base em sua segunda via ele deverá escriturar o crédito fiscal correspondente. Assim, considerando que na troca de mercadorias deve ser observado o disposto no termo de acordo, o procedimento realizado de forma diversa implica na exigência do imposto correspondente, que deixou de ser retido pelo contribuinte.

6) noto que em relação à questão referente às operações de venda de mercadorias destinadas para uso e consumo dos estabelecimentos destinatários, os autuantes, de forma acertada, desde quando nesses casos não existe previsão de retenção e recolhimento do ICMS/ST, efetuaram a devida exclusão, sendo que os documentos fiscais em questão correspondem ao lançamento concernente ao exercício de 2006 (junho e novembro), de modo que remanescem todos os demais valores, que se referem aos exercícios de 2003 e de 2004, conforme indicado à fl. 540.

No que se refere à contestação do contribuinte a respeito dos cálculos efetuados pelos autuantes, reproto que os valores exigidos estão discriminados em cada período, por cada nota fiscal, encontrando-se devidamente apontados nos demonstrativos elaborados. Saliento que todos os documentos fiscais em referência são de posse do autuado, entretanto não foram apresentados elementos que pudesse contrapor-se aos referidos cálculos.

No mais, como se trata da exigência do ICMS correspondente às operações subsequentes neste

Estado, que deixou de ser retido quando foram realizadas operações interestaduais que destinaram mercadorias objeto de venda porta-a-porta no Estado da Bahia, entendo que a infração restou parcialmente caracterizada.

Diante de todo o exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **080556.0004/08-9**, lavrado contra **NATURA COSMÉTICOS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$53.756,10**, 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, 14 de outubro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR