

A. I. Nº - 080556.0003/07-4  
AUTUADO - NATURA COMÉSTICOS S/A.  
AUTUANTE - VANILDA SOUZA LOPES e JORGE CALMON MONIZ DE BITTENCOURT  
FILHO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 11/03/2010

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0035-03/10

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO DE VENDA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO LOCALIZADO NESTE ESTADO. a) RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. b) 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. Infrações comprovadas. Rejeitadas as preliminares de decadência e de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 18/12/2007 para exigir ICMS no valor total de R\$3.509,04, acrescido da multa no percentual de 60%, pelo cometimento das seguintes infrações:

Infração 01. Retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Exercício de 2002 – mês de outubro. Demonstrativos às fls. 07 a 21. ICMS no valor de R\$265,67.

Infração 02. Falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Exercício de 2002 – meses de novembro e dezembro; Exercício de 2003 – mês de janeiro. Demonstrativos às fls. 23 a 53. ICMS no valor de R\$3.243,37.

Consta, na descrição dos fatos, que o Fisco considerou a alíquota de ICMS de 27% (25%+2%) nas operações internas com perfumes (extratos) e águas de colônia, inclusive colônia e deo-colônia – NBM/SH 3303.00.10 e 3303.0020, conforme artigo 51-A, inciso II, do RICMS/BA.

Às fls. 61 a 85 o autuado, por intermédio de advogada com procuraçao e substabelecimento às fls. 87 a 91, 149 e 150, ingressa com impugnação ao lançamento de ofício, inicialmente discorrendo sobre a tempestividade da defesa. A autuada se qualifica e tece considerações sobre o seu sistema de distribuição das vendas. Explica que pleiteou junto às autoridades fiscais do Estado da Bahia a adoção de regime especial de recolhimento do ICMS incidente sobre as operações comerciais promovidas por suas consultoras neste Estado. Afirma que esse regime especial consiste em atribuir ao autuado, empresa estabelecida em outra Unidade da Federação (Minas Gerais) a responsabilidade pelo pagamento do imposto decorrente das operações praticadas por suas revendedoras no Estado da Bahia, de acordo com o regime de substituição tributária, autorizado pelo artigo 150, §7º, da Constituição da República. Diz que esse regime especial foi concedido por meio do Parecer GETRI/SEFAZ n.º 1.134/90 (anexado) que este estabeleceu a cobrança do ICMS-ST nas operações interestaduais atribuindo-lhe a responsabilidade pelo pagamento antecipado do imposto.

revendedoras comerciantes varejistas (consultoras) nas operações subsequentes realizadas no território da Bahia.

No item 2 deste regime especial determinou-se a base de cálculo do ICMS-ST incidente sobre as operações internas realizadas por suas consultoras no território do Estado da Bahia.

O sujeito passivo aduz que além de vender seus produtos para as consultoras referidas neste regime especial, vende produtos para consumidores finais diretamente, caso em que afirma recolher o ICMS incidente sobre a operação interestadual segundo o sistema ordinário.

Alega que foi autuado sob a alegação de que havia recolhido a menor o ICMS-ST e, em alguns casos, deixado de recolher este imposto incidente sobre as vendas praticadas pelas revendedoras no período de outubro a dezembro de 2002.

Explicita que o Convênio ICMS nº 45/99 autoriza as Unidades da Federação a atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas por revendedores que se utilizam do marketing direto para comercializar os produtos. Que este Convênio prescreve que a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária pelo remetente de outra Unidade da Federação será “o valor correspondente ao preço de venda a consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, em catálogo ou listas de preços emitidos pelo remetente, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.”

O autuado afirma que o crédito tributário lançado de ofício no Auto de Infração em referência não pode ser mantido, pois alega ter atuado de forma legítima, de acordo com as normas aplicáveis às suas operações comerciais.

Argüi preliminar de decadência em relação ao período de outubro a dezembro/2002. Afirma que já se consumou a decadência do direito do Fisco para exigir quaisquer diferenças de imposto eventualmente devidas, pois diz que a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 18 de dezembro de 2007, e que a fiscalização que pretendeu constituir o crédito tributário é relativa a fatos geradores ocorridos em outubro de 2002 (item 1 do Auto) e no período de outubro a dezembro de 2002 (item 2 do Auto). Diz que para que o crédito tributário seja constituído, tornando-se líquido, certo e exigível o valor da obrigação a ser satisfeita pelo contribuinte, é necessário que a Administração proceda ao respectivo lançamento tributário. Alega que como o ICMS é um tributo sujeito a lançamento por homologação (artigo 50, caput, do CTN), o valor da obrigação tributária é determinado pelo próprio sujeito passivo, a partir das informações contidas em livros e documentos fiscais por ele escriturados e emitidos. Afirma que só posteriormente a Administração irá homologar esse procedimento, ocasião em que se extinguirá a obrigação tributária, nos termos do art. 150, § 1º do CTN. Diz que caso não concorde com o ato de constituição do crédito tributário praticado pelo mesmo, a Administração deve realizar, no prazo de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º do CTN), o lançamento da diferença do tributo que entende devida, caso em que serão afastados os efeitos da homologação tácita. Afirma que o crédito não pode mais ser exigido, pois alega já ter sido extinto pelo advento da decadência, nos termos do artigo 156, V, do CTN. Afirma que não é só o CTN que estabelece o prazo para a Autoridade Fazendária fiscalizar e, se entender devido, exigir do contribuinte eventuais diferenças a título de ICMS, para tanto cita os artigos 89 e 135 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Repete o procedimento destinado à constituição do crédito tributário e alega que já ocorreu a extinção do crédito pela decadência. Cita trecho de estudo feito pelo doutrinador Eurico Marcos Diniz de Santi. Ressalta que o prazo para o Fisco constituir os créditos de ICMS decorrentes da diferença de base de cálculo supostamente devida em relação ao período de outubro a dezembro de 2002 começou a ser contado a partir da ocorrência de cada fato gerador nesse mesmo período. Diz que o prazo de decadência é estabelecido para que a Administração Fiscal homologue a constituição do crédito tribu

Afirma que se não houver a manifestação da Fiscalização após o ] homologação tácita do procedimento realizado pelo contribuint

crédito tributário. Salienta que a decadência do direito da Fiscalização proceder ao lançamento de ofício da diferença do ICMS que entender devido foi disciplinada pelo art. 90 do RICMS/BA. Alega, portanto, que este dispositivo é inconstitucional e incompatível com o art. 150, § 4º do CTN. Diz que, de acordo com o artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Alega que este artigo 90 do RICMS/BA não encontra fundamento de validade no CTN, a quem cabe disciplinar a decadência tributária, nos termos do art. 146 da Constituição Federal. Diz que não se pode alegar que, por ter constituído de ofício a dívida ora combatida, o prazo decadencial deveria ser contado pela regra prevista no art. 173, I, do CTN. Afirma que, uma vez identificadas diferenças a recolher, a fiscalização, adstrita que é ao princípio da legalidade, deve lançá-las de ofício, o que não implica dizer que o tributo considerado deixa de estar sujeito ao lançamento por homologação. Repete que houve a ocorrência da decadência e que o artigo aplicável é o 150, § 4º do CTN. Afirma que declarou e pagou antecipadamente o ICMS por devido, em conformidade com o Regime Especial decorrente do Parecer DITRI/SEFAZ nº 1.134/90 e com a legislação estadual. Traz outro trecho extraído do livro Decadência no Imposto de Renda, coordenado por Eurico Marcos Diniz de Santi. Diz que ainda que o mesmo não tivesse declarado o ICMS devido por substituição tributária, apurado e recolhido o imposto por antecipação, restaria extinta a obrigação pelo instituto da decadência, nos termos do art. 156, V, do CTN. Por fim, afirma que resta demonstrada a extinção integral do crédito indicado nos itens 1 e 2 do Auto de Infração, referentes aos meses de outubro a dezembro de 2002, devendo ser cancelada por ilegal e inexistente a exigência fiscal apresentada no Auto de Infração em referência.

Argüi, ainda como preliminar, a ausência de liquidez e certeza do crédito tributário. Afirma que a autuação em referência é nula em razão da ausência de liquidez e certeza do crédito tributário ora apurado em decorrência do cálculo efetuado pelo Agente Fiscal no Anexo II do Auto de Infração. Diz que o Auto de Infração deve observância ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual o ato de lançamento fiscal compete privativamente à autoridade administrativa, tendo como objetivos: atestar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Diz que, de acordo com o parágrafo único do referido dispositivo legal, este ato administrativo é vinculado, transcrevendo as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello. Afirma que no caso em tela o procedimento administrativo não foi transparente, alegando que não é suficiente fixar o valor da dívida tributária, é preciso demonstrar de onde foram extraídos os valores utilizados para a determinação do *quantum debeatur*. Diz que, principalmente com relação ao item 2 do Auto, não há demonstração dos cálculos que originaram o valor supostamente devido. Cita jurisprudência que tem se posicionado quanto à improcedência do Auto de Infração elaborado com incorreções ou imperfeições. Assim, alega que, como não restaram demonstrados os critérios e elementos utilizados pela fiscalização para a apuração dos valores exigidos, ocorreu o cerceamento do direito de defesa da autuada, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição da República. Assim, requer o reconhecimento da nulidade do lançamento tributário.

No mérito, o contribuinte argüi a inexistência de operação de revenda porta-a-porta subsequente. Relata que o Agente Fiscal utiliza-se do Convênio ICMS 45/99 para fundamentar a exigência de ICMS-ST referente ao período de outubro a dezembro de 2002.

Cita os artigos 10 e 11 da Lei nº 7.014/96, acerca da substituição tributária. Diz que se considerasse que o Estado da Bahia participou do Convênio ICMS 45/99, e com fundamento nos dispositivos acima transcritos, tem-se que ele, autuado, seria considerado responsável tributário em toda e qualquer operação de venda interestadual de produtos distribuídos pelo sistema de *marketing direto*, ou seja, que seriam objeto de revenda porta remessas relacionadas pelo Agente Fiscal, consideradas con

contribuintes”, não se destinavam à distribuição porta-a-porta, mas ao consumo das pessoas físicas destinatárias.

Diz que as remessas foram realizadas para pessoas físicas contratadas no Estado da Bahia para agenciar novas consultoras. Junta às fls. 109-111 um modelo de contrato firmado entre ele, autuado, e as representantes comerciais que receberam os produtos descritos nas notas fiscais relacionadas pelo Agente Fiscal, no qual estas se comprometem a utilizar o material para demonstração das funções e benefícios dos produtos, atraindo novas interessadas em atuar como consultoras. Afirma que os produtos não são revendidos, descabendo, pois a exigência do ICMS-ST. Salienta que a representante comercial não revende os produtos comercializados por si, sujeito passivo, mas apenas atua como intermediária nos negócios realizados entre esse e as consultoras, nos termos do artigo 1º da Lei n.º 4.886/65. Cita o entendimento de Maria Helena Diniz acerca das obrigações do representante.

Aduz que não há o que se falar em operação subseqüente para fins de cobrança do ICMS-ST, já que o representante não adquire produtos dele, autuado, mas apenas busca compradores que adquirem diretamente da distribuidora. Afirma ser diferente em relação às consultoras, pois estas se comprometem a adquirir as mercadorias dele, autuado, e revendê-las domiciliarmente por conta própria, e junta à fl. 113 a ficha cadastral preenchida pelas interessadas. Diz que, por isto, quando ele, contribuinte, vende produtos para estas Consultoras destinados à revenda, além de recolher o ICMS próprio, adotando a alíquota interestadual de 12%, prevista no art. 50, II, do RICMS/BA, recolhe o ICMS-ST, aplicando a alíquota interna correspondente ao produto.

Assim, afirma que quando remete produtos para as representantes localizadas no Estado da Bahia, não contribuintes do ICMS, apenas recolhe o imposto pela alíquota interna, em observância ao disposto no art. 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição da República, combinado com os artigos 50 e 51 do RICMS/BA. Isto porque diz que estas mercadorias não são objeto de revenda. Aduz que o fato de os destinatários dos produtos indicados nas notas fiscais mencionadas no Auto de Infração em referência não serem considerados consultoras implica a sua exclusão da inscrição única providenciada pelo autuado junto ao Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia.

Salienta que, em algumas ocasiões, embora as representantes comerciais contratadas por si, autuado, não sejam contribuintes do ICMS, por erro na emissão dos documentos fiscais, foi adotada a alíquota interestadual de 7% e recolhido o diferencial da alíquota ao Estado da Bahia, pois os produtos são por elas consumidos para melhor realização de suas atividades. Este equívoco em que ele, autuado, incorreu, implicou no recolhimento indevido de ICMS ao Estado da Bahia, representado pelo pagamento do diferencial de alíquota, pois, de acordo com o artigo 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição da República, na remessa para não contribuinte a alíquota aplicável é a interna, sendo o imposto recolhido integralmente à Unidade da Federação de origem da mercadoria. Assim, diz que não se aplica o Convênio ICMS 45/99, considerado pelo Agente Fiscal como enquadramento legal para a autuação ora combatida, e, por conseguinte, não é devido o ICMS-ST.

Argüi a utilização dos produtos recebidos como material para demonstração e promoção de negócios. Alega que as representantes utilizam-se de produtos destinados à instrumentalização e apoio da atividade para permitirem às potenciais compradoras conhecerem melhor as mercadorias adquiridas diretamente junto ao autuado para revenda ao consumidor final. Exemplifica os materiais de apoio como mostruários, demonstradores, filipetas para o teste de perfumes. Afirma que estas mercadorias são consumidas pelas representantes comerciais para demonstração da qualidade, função e forma de uso dos produtos Natura e para promoção das vendas a serem realizadas pelo autuado às Consultoras. Assevera que o ICMS incidente sobre estas remessas interestaduais é calculado pela alíquota interna, e art. 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição Federal, combinado com o artigos 50 e 51 do RICMS/BA. Diz que a utilização da alíquota fixa

foi correta, pois as representantes comerciais não têm inscrição estadual no Estado da Bahia. Reitera que, em relação às remessas relacionadas pelo Agente Fiscal, descabe a cobrança do ICMS-ST pela operação subsequente, pois afirma que esta não ocorre.

Conclui pedindo para que o Auto de Infração seja cancelado. Repete os pedidos já formulados no decorrer da defesa.

Requer que seja assegurada oportunidade para a juntada de outras provas hábeis a demonstrar a ilegitimidade da exigência fiscal, em virtude da significativa quantidade de documentos, bem como do exíguo prazo para sua obtenção.

Junta documentos às fls. 86 a 113.

Às fls. 117 a 122, os autuantes prestam a 1<sup>a</sup> Informação Fiscal. Inicialmente descrevem as infrações constantes no Auto de Infração, em seguida relatam os termos da impugnação. Alegam que a ação fiscal transcorreu na mais estrita observância aos dispositivos legais contidos na legislação tributária vigente, ressaltando que o sujeito passivo, na condição de Contribuinte por sujeição passiva, encontra-se subordinado ao Convênio ICMS 81/93, Convênio ICMS 45/99 e Regime Especial nº 1.134/90, nas operações mercantis para o Estado da Bahia.

Acerca da decadência alegada pelo autuado, os autuantes afirmam que não ocorreu. Alegam que o lançamento foi efetuado nos prazos legais obedecendo ao disposto no artigo 173, I, do CTN. Transcrevem Jurisprudência acerca do assunto, RESP 198631/SP e RESP 223116/SP. Sobre a ausência de liquidez e certeza do crédito tributário argüida pelo contribuinte, dizem que não procede a sua alegação.

Asseveram que o crédito tributário apurado foi demonstrado nos anexos do Demonstrativo do ICMS ST retido a menor (às fls. 06 a 21) e do Demonstrativo do ICMS ST não retido (às fls. 22 a 53). Alegam que foi observado na descrição das infrações do Auto de Infração, que de acordo com o artigo 51-A, II, do RICMS/BA, o ICMS ST foi calculado pela alíquota de 27%, nas operações com perfumes (extratos) e água de colônia, inclusive deo-colônia.

Sobre as alegações defensivas de mérito, os autuantes observaram que excluíram dos levantamentos efetuados os produtos especificados como demonstração ou mostruário. Ou seja, salientam que os produtos denominados para demonstração ou mostruário, não foram incluídos no Auto de Infração.

Afirmam que foram relacionados com diferença de tributação ou sem tributação, os produtos que não estavam tributados conforme Regime Especial – Parecer DITRI nº 1.134/90, Convênio ICMS 45/99 e artigo 51-A do RICMS/BA. Concluem pela ratificação da autuação realizada e solicita ao Conselho o julgamento procedente do Auto de Infração.

À fl. 125 esta 3<sup>a</sup> JJF, em pauta suplementar, deliberou pela conversão do PAF em diligência para que os autuantes explicassem ao autuado a forma de cálculo do ICMS exigido no presente Auto de Infração, informando as quantidades fornecidas pelo autuado, que foram objeto dos demonstrativos às fls. 08 a 53, intimando-se ainda o contribuinte para tomar conhecimento da nova informação fiscal e dos respectivos demonstrativos, mediante recibo, conforme artigo 108 do RPAF/BA. Após as providências o prazo de defesa de 30 dias deveria ser reaberto.

Às fls. 128 e 129 os autuantes trouxeram ao PAF as informações quanto à diligência solicitada, demonstrando detalhadamente como foi calculado o ICMS ST devido, tanto em relação ao ICMS ST retido a menor quanto ao ICMS ST não retido.

Esclarecem que as quantidades não foram acrescentadas às planilhas de fls. 08 a 53 por considerarem que a empresa comercializa seus produtos através de revendedoras autônomas, que os revendem a consumidores, e o Regime Especial é para pagamento da ICMS na condição do contribuinte substituto, pelas operações realizadas pelas suas revendedoressas. Afirmam que as quantidades das Notas Fiscais são pequenas, de venda a consumo, que as revendedoras recebem produtos e entregam ao consumidor, sem Nota Fiscal.

Especial. As vendas são realizadas para pessoa física. Os produtos para demonstração, mostruário, e outros, são identificados nas Notas Fiscais, e estes foram excluídos dos levantamentos efetuados.

O contribuinte foi intimado e teve reaberto o seu prazo de defesa, conforme documentos de fls. 130 e 131.

Às fls. 133 a 139 o autuado volta a manifestar-se. Inicialmente faz um resumo deste Processo Administrativo Fiscal. Em seguida, reitera seus argumentos defensivos apresentados anteriormente, requerendo o cancelamento do lançamento tributário, alegando primeiramente a decadência do crédito tributário. Em relação à acusação de pagamento a menor de ICMS-ST, a autuada informa que não é devido o ICMS por substituição tributária nas operações relacionadas no item 1 do Auto de Infração, pois as mercadorias foram fornecidas a representantes comerciais contratadas pela mesma para prestar-lhe serviço e não para revender os produtos. Afirma estar fundamentado no Convênio ICMS nº 45/99, dizendo que ele, autuado, só é responsável tributário em relação às vendas interestaduais de produtos distribuídos pelo sistema de marketing direto, ou seja, cujas mercadorias são objeto de revenda porta-a-porta.

Alega que as remessas relacionadas pelo Agente Fiscal no item 1 do Auto de Infração destinavam-se às representantes comerciais e não à distribuição porta-a-porta.

Diz que estas representantes comerciais firmaram contrato com ele, autuado, e não são consideradas contribuintes do ICMS, mas pessoas físicas consumidoras finais dos produtos.

Reitera as mesmas alegações defensivas arguidas na Impugnação. Destaca que o Auditor Fiscal apontou o recolhimento parcial do ICMS-ST no item 1 do auto, exigindo apenas a diferença do que entende efetivamente devido, porém diz que o valor pago, apontado pela Fiscalização, corresponde ao diferencial de alíquotas do ICMS incidente sobre a operação própria interestadual. Alega ser este valor recolhido indevidamente ao Estado da Bahia, pois diz que nestas operações aplica-se a alíquota interna.

O autuado diz que, além de não ser devido o ICMS por substituição tributária nas vendas efetuadas a representantes comerciais, o Estado da Bahia acabou recebendo da autuada diferencial de alíquotas que não lhe era devido.

No que se refere ao item 02 do auto, as Notas Fiscais relacionadas pelo Auditor Fiscal também se referem a operações realizadas com representantes comerciais. Repete a mesma alegação de que se trata de materiais de apoio, que são produtos consumidos pelas representantes comerciais no cumprimento do contrato firmado com ele, autuado. Reitera os termos de sua impugnação anterior e requer que seja decretada a improcedência da exigência fiscal, cancelando o Auto de Infração.

À fl. 144 esta 3ª JJF, para preservar o direito da ampla defesa do sujeito passivo, tendo em vista não ter sido juntado aos autos o recibo do autuado comprovando que o mesmo recebera cópia dos demonstrativos de fls. 42 a 53, solicitou que fosse intimado o sujeito passivo e fornecido-lhe cópia das fls. 42 a 53 do processo, e daquela Diligência, com comprovação da relação jurídica do signatário do recibo com o sujeito passivo. Deveria ser informado ao autuado que, para consubstanciar suas alegações defensivas, poderia apresentar demonstrativo, acompanhado das respectivas notas fiscais, cujas operações, objeto da autuação em foco, embasassem as alegações dos itens 62 a 79 de sua impugnação de fls. 61 a 85, e itens 10 a 18 de sua impugnação de fls. 133 a 139. Foi também salientado que deveriam ser exibidos ao Fisco, pelo contribuinte, para cotejamento com o demonstrativo, os Contratos dos Representantes e cópias das Notas Fiscais mencionados. Determinou-se também nova reabertura do prazo de impugnação de trinta dias, para que, querendo, o autuado apresentasse nova impugnação ao lançamento fiscal.

Às fls. 153 a 177 (volume II) o contribuinte apresenta a terceira impugnação.

Inicialmente destaca a tempestividade da impugnação, em seguida

impugnações anteriores. Preliminarmente argüi decadência, repetindo os mesmo argumentos já alegados anteriormente, acrescentando o fato de o Supremo Tribunal Federal ter julgado inconstitucionais os artigos 44 e 45 da Lei 8.212/91, que dispõem sobre prescrição e decadência de contribuições sociais. Transcreve trecho do voto proferido pela Relatora Ministra Carmem Lúcia. Diz ser inconstitucional o artigo 107-A da Lei 3.956/81, por disciplinar matéria de competência exclusiva de lei complementar, alegando que não deve ser aplicado.

Abordando o mérito, o autuado transcreve lições de José Eduardo Soares de Melo e de Maria Rita Ferragut, acerca da substituição tributária. Sobre a defesa de mérito em que alega inexistência de operação de revenda porta-a-porta subsequente pelas representantes comerciais e promotoras de venda, o autuado reitera as alegações trazidas na Impugnação e junta cópia das Notas Fiscais relacionadas pelo Agente Fiscal e os contratos de representação comercial firmados com as destinatárias das mercadorias indicadas nestes documentos, bem como as cópias das Notas Fiscais em que constam como destinatárias pessoas físicas que mantêm vínculo empregatício com o autuado, e que atuam como promotoras de venda.

Aduz que estes documentos se encontram às fls. 180 a 1.100 (volumes II a V), e que atendem à solicitação desta 3<sup>a</sup> JJF à fl. 144 (volume I). Reitera os pedidos feitos nas impugnações anteriores. Junta documentos às fls. 178 a 1.100.

Às fls. 1103 a 1107 (volume V) a autuante apresenta nova Informação Fiscal inicialmente relatando os termos do Processo Administrativo Fiscal e, em seguida, informando que, em relação à decadência, reitera o que já foi alegado na Informação Fiscal anterior (fls. 120 a 121 – volume I).

Com relação ao mérito, enfatiza que os trabalhos de fiscalização foram realizados com base no processamento dos arquivos SINTEGRA, e que a fiscalização não identificou a distinção de pessoas físicas destinatárias. Diz que excluiu dos levantamentos os produtos que traziam indicação de serem destinados para a demonstração, mostruário, etc.

Relata como foi feita a análise dos produtos que tinham tal destinação. Observa também que para as mesmas pessoas físicas destinatárias, que são consideradas pela empresa representantes comerciais e não revendedoras, foram enviados produtos através de Notas Fiscais com o ICMS ST, e o CFOP 612, e, referente a essas Notas Fiscais, conforme Demonstrativo nas páginas 06-21, houve autuação em valor calculado a menor, do ICMS ST retido pela empresa. O cálculo foi descrito à fl. 128.

Diz que analisou as cópias das Notas Fiscais trazidas pelo contribuinte e observou que o CPF das destinatárias das Notas Fiscais do Demonstrativo de Apuração do ICMS ST retido a menor (páginas 08-21), corresponde às mesmas pessoas das Notas Fiscais do Demonstrativo do ICMS não retido (páginas 25 a 53).

Informa também que a empresa não apresentou Notas Fiscais do mês de outubro de 2002, mês em que houve autuação referente à ICMS ST não retido e ICMS ST retido a menor. Na planilha referente ao ICMS ST retido a menor (páginas 08 a 21), a autuação foi por haver diferença no valor calculado do ICMS retido referente à Nota Fiscal. No mês de outubro de 2002, foram enviadas mercadorias para as mesmas pessoas físicas destinatárias, com CFOP 699 e 612, umas sem o ICMS ST e outras com o ICMS ST, a autuante entendeu como caracterizado que a empresa enviou produtos para demonstração e para revenda, para a mesma pessoa física. Cita exemplo em que a destinatária das Notas Fiscais nesta situação diferenciada era a mesma pessoa, com mesmo nome e CPF.

Por fim, a autuante considera que o item 02 da autuação – ICMS não retido – teve as Notas Fiscais dos meses de novembro e dezembro de 2002 apresentadas, e com indicação dos produtos a serem remetidos para demonstração. Em relação ao item I da autuação – foram apresentadas as Notas Fiscais correspondentes, e conforme a

ICMS ST, por isto a autuante conclui que está caracterizada remessa para revenda, com ICMS ST retido com uma pequena diferença de cálculo, conforme demonstrado no Auto de Infração.

Às fls. 1113 a 1118 o autuado apresenta nova manifestação. Inicialmente faz uma síntese dos atos do PAF.

Alega que em atendimento à segunda diligência determinada por esta 3<sup>a</sup> JJJ, à fl. 144, apresentou as notas fiscais a título de exemplo, não tendo apresentado todas em razão de sua grande quantidade, mas que apresentou contratos de representação fiscal e os registros de empregados relativos às representantes Comerciais e às Promotoras de Vendas.

Em seguida diz que os argumentos apresentados pelos Auditores Fiscais não merecem prosperar, alegando que os mesmos distorceram os fatos que foram devidamente comprovados pelo contribuinte. Alega que os autuantes desconhecem o sistema de processamento de dados do autuado. Diz que alguns produtos são indicados na Nota Fiscal com a expressão DEMO, mas que esta informação está relacionada ao produto, constando necessariamente em todas as Notas Fiscais emitidas pela autuada, ainda que o produto seja remetido às suas Representantes Comerciais ou Promotoras de Vendas. Afirma que, no caso das Notas Fiscais relacionadas no Auto de Infração em referência, nenhum dos produtos se destinou à revenda, mas sim à utilização nas atividades atribuídas a cada um dos destinatários não caracterizados como “Consultores Natura”. O contribuinte diz que todos os produtos foram consumidos, e não apenas aqueles destacados como DEMO, tendo em vista a atividade desenvolvida elas destinatárias. Rebate o outro argumento trazido pela autuante no qual afirmou haver recolhido, em algumas ocasiões, o ICMS ST na venda de mercadorias para as pessoas físicas consideradas Representantes Comerciais ou Promotoras de Venda. O autuado diz que provou documentalmente que os destinatários das mercadorias são empregados da companhia ou por ela contratados como Representante Comercial e que, por esta razão, não atuam como revendedores de mercadorias, mas como consumidores finais, não havendo o que se falar em recolhimento do ICMS ST. Diz que, ainda que tenha sido recolhido o ICMS ST em algumas ocasiões, trata-se de pagamento indevido, nos termos do artigo 155, §2º, VII, b, da Constituição Federal, combinado com os artigos 50 e 51 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia. Alega que a autuada deveria ter aplicado a alíquota interna do estado de origem nas remessas de mercadorias para estas pessoas físicas, não sendo devido qualquer imposto ao Estado da Bahia. E, quanto à alegação no sentido de que a autuada não juntou todas as Notas Fiscais relacionadas no auto de Infração, o autuado justifica que se deve à significativa quantidade de documentos e à dificuldade de recuperar a totalidade destas Notas Fiscais, considerando que foram emitidas há 7 anos.

Ao final, o contribuinte reitera os termos da Impugnação e pede prazo de 20 dias para que possa localizar a totalidade das referidas Notas Fiscais e apresentar a referida relação a este PAF.

O contribuinte volta a manifestar-se, protocolando petição de fls. 1.123 a 1.125, no setor competente deste Conselho de Fazenda, repetindo termos das impugnações anteriores e aduzindo que, tendo pedido o prazo de 20 dias para que pudesse localizar notas fiscais, identificar os destinatários nelas mencionados e informar o quanto solicitado pror esta 3<sup>a</sup> JJJ, obteve êxito em identificar tais destinatários das notas fiscais emitidas em outubro/2002, conforme relação que anexa às fls. 1.126 a 1.132 - na qual cita números que indica serem de notas fiscais, e nomes, com datas de outubro a dezembro/2002 - junto à sua nova petição. Aduz que se depreenderia, desta planilha que anexa, que todas as notas fiscais relacionadas no Auto de Infração teriam sido emitidas em operações realizadas com promotoras de vendas e representantes comerciais, respectivamente empregadas ou contratadas por si, autuado, conforme provariam as cópias dos contratos de representação comercial e documentos comprobatórios de vínculos empregatícios que juntara aos autos anteriormente. Que, por não estarem inscritas como “consultoras Natura”, que atuam na revenda de produtos, as destinatárias mencionadas na compreendidas na inscrição estadual por si, defendant, providencia para consumo próprio em cursos, promoções e demonstrações. Que

operação subsequente de revenda de mercadorias por estas pessoas físicas não contribuintes do ICMS, não haveria que se falar em exigência do ICMS por substituição tributária..

Assevera que as notas fiscais relacionadas na planilha que anexa, e também no Auto de Infração, estariam à disposição do Fisco para conferência. Mas que se esta 3ª JJF entender que devam ser juntadas aos autos, pede novo prazo para atendimento. Reitera os temos dos pedidos anteriores no sentido de declaração de improcedência do Auto de Infração.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à argüição de decadência dos fatos geradores objeto da autuação em relação ao exercício de 2002, sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no artigo 150, §4º, do CTN, observo que os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:

*CTN:*

*art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

*§4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

*art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercícios de 2002, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/10/2002 a 31/12/2002 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2008. Rejeito a preliminar de decadência suscitada, tendo em vista que o lançamento ocorreu em 18/12/2007, com ciência do autuado em 28/12/2007, conforme consta no PAF.

O sujeito passivo também alega como preliminar a declaração de nulidade do presente lançamento de ofício por incerteza e insegurança quanto ao débito lançado mas, por deliberação desta 3ª JJF, foi reaberto o prazo de para apresentação de impugnação por duas vezes, tendo ainda sido-lhe entregue, consoante confirma o sujeito passivo, cópia da informação fiscal com a explicação pormenorizada dos prepostos fiscais quanto à forma como foi calculado o imposto lançado de ofício. Assinalo que o contribuinte manifestou-se por cinco vezes neste processo, demonstrando ter compreendido as imputações, e defendendo-se pontualmente. Assim, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99. Preliminares de nulidade rejeitadas.

No mérito, o Auto de Infração traz as imputações de retenção e recolhimento a menos, e de falta de retenção, de imposto devido por substituição tributária, por contribuinte na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia.

Quanto à alegação defensiva 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 mercadorias foram excluídos da exigência, conforme consignado pelos autuantes. O autuado alega que parte das mercadorias que destinara a demonstração não tivera tal especificação explicitada nos documentos fiscais que emitira, mas pede pela sua consideração como tal. Verifico que o Fisco baseia-se nas informações prestadas pelo próprio contribuinte em seus documentos fiscais, para realizar a ação fiscal. Uma vez que o contribuinte, nas cinco vezes em que se manifestou no processo, não comprova esta sua alegação, não a acato.

No que tange ao argumento de que, em razão de que as suas representantes comerciais 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 que, 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 neste Estado.

Quanto 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.

Sobre o argumento defensivo de que não seria devido o ICMS-ST nas situações de vendas diretas ao consumidor, verifico que o Fisco apenas exigiu ICMS nas revendas posteriores de mercadorias, conforme demonstrativos anexados aos autos. Nos casos em que os documentos fiscais de venda não identificam a situação dos destinatários, esta falta de informação, nos documentos emitidos pelo autuado, impossibilita ao Fisco estadual a identificação quanto a se cada operação está sendo realizada com revendedor cadastrado como tal, com representante comercial, ou consumidor final. De igual forma, o Fisco teve que ater-se aos dados objetivamente apostos nos documentos fiscais pelo sujeito passivo, o que fez.

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, estão caracterizadas as infrações imputadas.

Observo que, caso possua novos elementos de prova, pode o sujeito passivo apresentá-los em grau de recurso neste contencioso administrativo, uma vez que afi as provas que alega possuir, no decorrer das cinco vezes em que que não acato o pedido de prorrogação de prazo para apresentação

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **080556.0003/07-4**, lavrado contra **NATURA COSMÉTICOS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.509,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de fevereiro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR