

**PROCESSO** - A. I. N°. 080556.0005/08-5  
**RECORRENTE** - NATURA COSMÉTICOS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0329-01/09  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 21/09/2012

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0268-11/12

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO DE VENDA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS TENDO COMO DESTINATÁRIO CONTRIBUINTE LOCALIZADO NO ESTADO DA BAHIA. FALTA DE RETENÇÃO E DO CORRELATO 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. Rejeitada a tese da decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 1ª JJF, a qual, através do Acórdão nº 0329-01/09, considerou Procedente a Ação Fiscal, exigindo ICMS no valor de R\$6.789,45 acrescido da multa de 60%, decorrente da falta de retenção e o correlato 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.

Em tempo hábil, o autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou Impugnação (fls. 59 a 81), tendo o autuante prestado a informação fiscal de praxe às fls. 414 a 420.

A Junta de Julgamento Fiscal julgou Procedente o Auto de Infração, com Decisão de teor adiante reproduzido:

*"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 Bôrnia 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 argui, 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 o 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, 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.

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 reproduzo 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."

Cumpre 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.

Analizando 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.”*

Irresignado com a Decisão de Primeira Instância, o sujeito passivo interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário (fls. 439/466), inicialmente tecendo comentários acerca de suas atividades de comercialização de produtos destinados à higiene pessoal, operando pelo sistema de “venda porta-a-porta”, aduzindo que tal sistema se caracteriza pela existência de um grande número de revendedores autônomos (consultores), que comercializam diretamente para seus clientes produtos adquiridos do recorrente.

Sustentou que, em razão desse grande número de consultores e da dificuldade para a fiscalização fazendária, o recorrente pleiteou, junto ao Estado da Bahia, a adoção de um regime especial de recolhimento do ICMS, incidente sobre as operações comerciais, o qual foi concedido, conforme Parecer DITRI nº 1.134/90, ficando estabelecida a cobrança do ICMS-ST nas operações interestaduais, atribuindo-lhe a responsabilidade pelo pagamento antecipado do imposto que seria devido pelos revendedores (consultores) nas operações subsequentes realizadas no território da Bahia.

Asseverou que, embora viesse observando rigorosamente as cláusulas constantes do mencionado regime especial, o recorrente foi autuado sob a alegação de que teria deixado de recolher o ICMS-ST incidente sobre as vendas praticadas pelos revendedores nos meses de julho a dezembro de 2003.

De outra parte, o recorrente reiterou, em caráter preliminar, a sua tese defensiva da ocorrência da decadência para os débitos lançados na ação fiscal que abrangiam o período de julho a dezembro de 2003, portanto, reportando-se a créditos já extintos pela decadência do direito de o Fisco exigir quaisquer diferenças de imposto eventualmente devidas, nos termos do art. 156, V, do CTN.

Observou que a exigência fiscal se refere a operações regularmente declaradas, escrituradas e realizadas há mais de cinco anos, ocorrendo a homologação tácita do lançamento efetuado (§ 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional), posto que o crédito tributário diz respeito ao período de julho a dezembro de 2003 e o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2008, operando-se a decadência.

Após transcrever o art. 150, caput, §§ 1º e 4º do CTN, assegurou que, sendo o ICMS um tributo sujeito a lançamento por homologação, caso a administração entendesse existir alguma diferença a ser exigida, teria 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.

Afirmou que, tendo emitido as notas fiscais, escriturando-as nos livros fiscais próprios, bem como efetuado tempestivamente o pagamento do imposto devido por substituição tributária, tornar-se-ia descabida a exigência de quaisquer valores referentes aos meses de julho a dezembro

de 2003, tendo em vista a sua extinção pela decadência.

Disse que, ao contrário do posicionamento da JJF, o art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia seria inaplicável ao caso versado, na medida em que tal dispositivo define o termo inicial de contagem do prazo decadencial de forma diversa daquela estabelecida 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 reforçaria a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, o qual 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.

De igual sorte, discordou da contagem do prazo decadencial com base na regra do art. 173, inciso I, do CTN, porquanto, se assim fosse, o § 4º do art. 150 do mesmo Código, de nada valeria, chamando a atenção da diferença marcante existente entre os mencionados dispositivos do CTN, que é a realização do pagamento antecipado em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Registrhou ser incabível 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.

Como suporte para sua tese, transcreveu trecho extraído do livro “Decadência no Imposto sobre a Renda”, coordenado por Eurico Marcos Diniz de Santi, defendendo a extinção integral do crédito indicado no Auto de Infração, no tocante aos meses de julho a dezembro de 2003.

Adentrando ao mérito, o sujeito passivo alegou a ilegitimidade da exigência do ICMS-ST posto que as operações objeto da autuação não se enquadram na espécie de revenda porta-a-porta subsequente.

Assegurou que o Estado da Bahia tratava da substituição tributária e da atribuição de responsabilidade a terceiros nas operações interestaduais, através dos artigos 10 e 11 da Lei nº 7.014/96, versando a respeito da celebração de acordos entre o Estado e as demais unidades da Federação interessadas.

Aduziu que, em razão de ser o Estado da Bahia signatário do Convênio ICMS 45/99, dispondo 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.

A par disso, as remessas de mercadorias, consideradas pelos autuantes como parte das vendas, foram realizadas para pessoas físicas contratadas pelo recorrente para agenciar novos consultores no Estado da Bahia, portanto, consumidores finais que utilizavam os produtos para demonstração, sendo alguns dos destinatários representantes comerciais, enquanto outros empregados do recorrente, atuando como promotores de vendas.

Rememorou ter apresentado na impugnação, a título exemplificativo e para comprovar as suas teses, informações acerca de algumas promotoras de vendas contratadas, juntamente com notas fiscais de venda a elas referentes, verificando-se que as suas atribuições não consistiam na comercialização de mercadorias, tendo listado uma série de atividades por elas exercidas, bem como apresentando contratos de representação comercial e notas fiscais de vendas de mercadorias (doc. 07 da defesa), firmados com as pessoas físicas indicadas nas notas fiscais mencionadas. Tendo em vista que os produtos em referência se destinavam à demonstração das suas funções e benefícios, servindo para atrair novas interessadas em atuar como consultoras e considerando que esses materiais não seriam revendidos, descabida se apresentaria a exigência do ICMS-ST.

Destacou que a Decisão recorrida não considerou as provas dos contratos de representação, onde 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 transcreveu. 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.

Citou ensinamento de Maria Helena Diniz referente a contrato de representação comercial, atinente aos arts. 710 e seguintes do Código Civil.

Assim, frisou que quando remetia produtos para representantes não contribuintes do ICMS, apenas recolhia o imposto com a alíquota interna, observando o disposto no art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”, da CF/88, c/c os artigos 50 e 51 do RICMS/BA, tendo em vista que essas mercadorias não eram objeto de revenda.

Acrescentou que o fato desses destinatários não serem considerados revendedores implicava na sua exclusão da inscrição única providenciada pelo autuado junto à SEFAZ/BA, confirmando a adequação de seu procedimento nas remessas para essas pessoas físicas.

Repisou a incorreção do entendimento exarado na Decisão hostilizada, no sentido de que o autuado passou a ser substituto tributário nas vendas de produtos a serem consumidos na Bahia, já que o ICMS-ST somente seria devido a este Estado quando houvesse operação subsequente de revenda, configurando fato gerador autorizativo da cobrança antecipada do imposto.

Entendeu restar demonstrada a não aplicabilidade, nesses casos, do Convênio ICMS 45/99, logo, não sendo devido o ICMS-ST.

Concluiu apresentando um resumo dos argumentos expostos na peça recursal, assim dispostos:

- a) o crédito tributário constante do Auto de Infração, referente ao período de julho a dezembro de 2003, se encontra extinto pela decadência, nos termos dos artigos 156, V e 150, § 4º do CTN;
- b) as mercadorias constantes das notas fiscais relacionadas na autuação destinavam-se a representantes comerciais contratadas para obter negócios em benefício do recorrente;
- c) as representantes comerciais não revendiam produtos, apenas realizam a intermediação das operações comerciais entre o recorrente e as consultoras, sendo estas as responsáveis pela revenda, razão pela qual se apresenta indevido o ICMS-ST;
- d) os produtos recebidos pelas representantes seriam utilizados para demonstração, auxiliando o agenciamento de negócios, inexistindo operação subsequente, o que torna ilegítima a cobrança do ICMS-ST;
- e) as representantes não possuíam inscrição estadual na SEFAZ/BA, diferentemente das Consultoras, cujas operações estão amparadas pelo regime especial (DITRI 1.134/90), o que corrobora para a aplicação da alíquota interna no cálculo do ICMS relativo à operação interestadual.

Por último, requereu a improcedência do Auto de Infração, postulando, também, que as intimações e publicações deste processo fossem efetivadas em nome dos advogados subscritores, com endereço na Av. Brigadeiro Faria Lima, nº. 1.656, 11º andar, CEP 01451-918, São Paulo – Capital.

Através do despacho de fl. 501, o processo foi encaminhado à Procuradoria Geral do Estado, para manifestação acerca da decadência suscitada pelo sujeito passivo, tanto na defesa, quanto no Recurso Voluntário.

O despacho do Procurador-Geral do Estado destacou que o entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não fora acolhido (fl. 502), sendo o processo devolvido à PROFIS para análise segundo entendimento anteriormente adotado, o que se deu no Parecer de fls. 503/505, pela rejeição da decadência, por entender a ilustre Procuradora que “*A lei estadual, no seu art.107 do COTEB, em conformidade com a previsão do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, prevê o inicio do prazo decadencial com sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2003 teve inicio em primeiro de janeiro de 2004.*”

Meritoriamente, entendeu que os produtos recebidos pelos representantes para serem utilizados em demonstração, já foram devidamente valorados pelos autuantes, e excluídos, conforme confirmam os demonstrativos fiscais de fls. 174 a 204, permanecendo apenas os itens de mercadorias produzidas pelo sujeito passivo e destinadas à comercialização.

Em conclusão, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

**VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)**

Consoante detalhadamente relatado, versa o presente Recurso Voluntário acerca do inconformismo do sujeito passivo com a Decisão de primeira instância, que julgou procedente a imputação exigindo ICMS, acrescido de multa, em decorrência da falta de retenção e do correlato recolhimento, do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

A irresignação recursal suscita, preliminarmente, a aplicação do instituto da decadência, relativamente aos lançamentos com fatos geradores ocorridos no período de julho a dezembro de 2003, por ter sido o Auto de Infração lavrado em 17/12/2008, e o contribuinte cientificado em 24/12/2008, nesse passo, sustentando o enquadramento no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Com efeito, este relator já firmou seu posicionamento derredor da aplicação do instituto da decadência em processos similares, sendo plausível o enquadramento do caso concreto no art. 150, § 4º, em vez do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional.

Assim é que adoto como fundamento deste Voto, o objetivo e bem exposto argumento lançado em decisões do ilustre Conselheiro Fabio de Andrade Moura, exemplificativamente naquela proferida através do Acórdão nº 0184-11/12, *verbis*:

(...)

*“Com relação à decadência suscitada, cumpre registrar, inicialmente, que não se trata de um instituto jurídico que tem por objetivo premiar o devedor, como muitos entendem; ao revés, a decadência visa a punir o credor inerte, aquele que, podendo exercer um direito seu independentemente da vontade do outro (direito potestativo), deixa de adotar as medidas cabíveis, silencia numa atitude de inescusável descaso para com a ordem jurídica.*

*Não é por outro motivo que a máxima latina “dormientibus non succurrit jus” (o direito não socorre a quem dorme) volta-se, justamente, contra o credor, contra aquele que pode exercer o direito, e não contra o devedor, a quem restaria apenas sucumbir diante da pretensão contra si deduzida.*

*A análise do tema sob esse prisma faz enxergar que a decadência tem por finalidade precípua garantir a segurança jurídica. Ao impor que o credor exerça o seu direito dentro de determinado lapso de tempo, o ordenamento jurídico pretende extirpar do meio social a situação de instabilidade gerada pelo sentimento de ameaça sofrido por aquele contra quem o direito pode, a qualquer momento, ser apresentado.*

*A ninguém interessa essa situação indefinida, nem mesmo ao Estado – aqui entendido como Estado-Nação –, cujo objetivo maior é dissolver os conflitos, é a pacificação social, e não a eternização da instabilidade.*

*Sucede que o legislador pátrio, ao definir os prazos decadenciais, nem sempre utilizou a melhor técnica jurídica, impregnando muitas vezes o nosso texto legislativo de improriedades indesejáveis, com o que tornou bastante árdua a tarefa do intérprete no sentido de buscar equacionar a questão, da melhor maneira possível, dentro de uma visão sistêmica, ou seja, coerente e fechada.*

*No campo do direito tributário, a maior parte das discussões jurídicas giram em torno do aparente conflito existente entre o parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, a seguir transcritos, in verbis:*

*“Art. 150. (...)*

*Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado 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 extingu-se após 5 (cinco) anos, contados:*

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

*Após longas e acirradas discussões, a jurisprudência pátria dá fortes sinais de ter chegado a alguns consensos sobre a decadência no âmbito do direito tributário. A primeira delas, hoje quase que irreversível, diz respeito à*

competência para definir prazos decadenciais. É que a Constituição Federal de 1988, suprimindo as controvérsias até então existentes, reservou à lei complementar a disciplina acerca da prescrição e decadência em direito tributário, consoante dicção do art. 146, III, “b”, do Texto Maior, que giza:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, ex vi do aresto a seguir transscrito:

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Fala-se que a questão encontra-se definida quase que irreversivelmente porque, recentemente, foi editada a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

“PREScrição E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PREScrição E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”. (RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há

*muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.*

*Nesse contexto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.*

*A segunda matéria amplamente discutida no meio jurídico diz respeito ao termo a quo do prazo decadencial; definir quando ele coincide com o fato gerador e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte foi tarefa igualmente difícil, pois o intérprete se viu diante de duas regras distintas, aplicáveis a duas sistemáticas distintas de lançamento, mas que poderiam ocorrer no âmbito de um mesmo tributo – o lançamento por homologação e o lançamento de ofício.*

*Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaellis, homologar quer dizer “**confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar**”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, até mesmo por ser discutível o chamado “**lançamento por homologação**”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “**administrativa plenamente vinculada**” a que faz referência o art. 3º, do CTN.*

*Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.*

*O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se vênia para transcrever:*

“3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:

- a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;
- b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;
- c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluíam-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

3233. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso nº 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que “(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...).”.

3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no Recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que “(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN- Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada- o prazo deferido à Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário que entende devido (...).”.

3435. A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Recurso nº 146.670, em 25 de maio de 2006, ementou que “se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...).”.

3536. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/ 203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

3637. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça percebe-se que a questão recebe tratamento distinto. Pode-se identificar sutil diferença de tratamento pretoriano. Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado.

3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:

**"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes".**

3839. E ainda, no Recurso especial 757922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, definiu-se;

**"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "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". 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento".**

39. E ainda, qual o caminho em face de inexistência de declaração e de pagamento? No Recurso especial 761908/SC, relatado pelo Ministro Luiz Fux, em julgamento de 5 de dezembro de 2006, ementou-se, entre outros:

**"13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT. 14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido".**

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN; a inexistência de

*declaração e pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.*

(...)

49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

- a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;
- b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);
- c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;
- d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. . 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;
- f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;
- g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento , o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;
- h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há exertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela Decisão do Supremo Tribunal Federal”.

No caso em comento, o crédito tributário que se pretende constituir por intermédio deste Auto de Infração refere-se à utilização de crédito fiscal em montante superior ao devido relativamente às operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, irregularidade apurada pelo auditor fiscal a partir da verificação de que a base de cálculo utilizada pelos estabelecimentos remetentes de outros Estados foi calculada em desacordo com as normas constantes da Lei Complementar nº 87/96.

Verifica-se, de logo, que o crédito fiscal lançado no conta-corrente do contribuinte não foi integralmente indevido, mas apenas uma parte sua, o que significa que a compensação feita entre créditos e débitos do ICMS estava, em parte, correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente revista no art. 156, II, do CTN. Assim sendo, deve ser aplicada a máxima “*Ubi eadem est ratio, ibi ide jus*” (a mesma razão autoriza o mesmo direito), para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, o direito potestativo de constituir o respectivo crédito tributário quanto aos fatos geradores anteriores a junho de 2008, irremediavelmente tragado pela decadência (intimação ao Auto de Infração em 27/06/2008).

*Ante o exposto voto pelo **acolhimento da decadência** suscitada pelo recorrente, para declarar extinto o crédito objeto deste lançamento de ofício, quanto aos fatos geradores anteriores a junho de 2008.”*

Nesse contexto, acolho a tese de aplicação do instituto da decadência, no que pertine aos fatos geradores ocorridos no período de julho a dezembro de 2003, consequentemente, extinguindo a exigência fiscal.

Ultrapassada a preliminar de aplicação da decadência, vencida por maioria dos votos, para o lançamento fiscal em julgamento, passo a analisar o mérito da autuação, apresentando-se as razões recursais repetitivas daquelas apresentadas na impugnação, verificando-se não ter o autuado trazido à colação nenhum fundamento novo ou documento hábil capaz de modificar a Decisão farpeada ou afastar a imputação imposta.

Com efeito, fácil é se constatar que a petição do Recurso se consubstancia na alegação de inexistência de operação de revenda porta-a-porta subsequente, sob o fundamento de que as remessas de produtos correspondentes às notas fiscais relacionadas no Auto de Infração destinavam-se a representantes comerciais que não revendem e sim os utilizam para demonstração, a qual foi devidamente enfrentada na Decisão guerreada, tendo a JJF procedido a análise de todos os argumentos contrapostos para a infração constante do aludido Auto e julgado, acertadamente, pela total procedência da imputação.

Vale destacar ter restado demonstrado nos autos que os autuantes, ao procederem a apuração dos fatos geradores originadores da imputação, excluíram da exigência fiscal os materiais comprovadamente destinados a realização de serviços pelos destinatários, mantendo no levantamento apenas os itens relativos a mercadorias produzidas pelo sujeito passivo destinadas a comercialização.

Com efeito, a confrontação dos demonstrativos fiscais dos autuantes (fls. 08 a 51) com os elementos apresentados pelo contribuinte na sua peça impugnatória (fls. 142 a 205) confirmam a exclusão desses itens da autuação, destarte, comprovada a inclusão tão somente dos itens fabricados pelo contribuinte destinados à comercialização.

Ademais, dúvidas inexistem sobre a condição do recorrente de substituto tributário nas vendas de produtos a serem consumidos no Estado da Bahia, conforme pressagia o Regime Especial concedido pelo Parecer DITRI 1.134/90 vigorante na oportunidade dos fatos geradores da autuação, aliás, fato admitido pelo próprio autuado.

Em suma, adoto, na íntegra, o decisório proferido pela 1<sup>a</sup> junta de Julgamento Fiscal, corroborado pelo Parecer da doura PGE/PROFIS, entendendo já terem sido todos os argumentos corretamente analisados e apreciados na oportunidade do julgamento de 1<sup>a</sup> Instância, cuja Decisão se afigura incensurável no particular, posto que proferida em consonância com os ditames legais.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão de primeiro grau, na linha da procedência do Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de Decadência)**

Em que pese a excelente fundamentação contida Acórdão nº 0184-11/12 de autoria do Conselheiro Fabio de Andrade Moura, a qual foi adotada pelo ilustre Relator, divirjo do seu posicionamento conforme passo a expor.

Na situação presente, conforme relatado, o recorrente deixou de fazer a retenção e recolhimento do ICMS-ST relativo a saídas destinadas a representantes (não possuem inscrição estadual), promotoras de vendas e vendas diretas ao consumidor, por entender que tais operações não estariam submetidas ao regime da substituição tributária.

Para embasar o meu posicionamento, reproduzo parte da fundamentação contida no mencionado Acórdão, quanto à aplicação do disposto no art. 150, §4º ou 173, I do CTN.

*Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.*

...

*3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:*

- a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;
- b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;
- c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

Logo, não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no art. 173, I do CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B, §5º do COTEB (Lei nº 3.956/81) que “*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*”.

Nestas circunstâncias, não há do que se falar que houve pagamento do tributo, visto que não houve apuração nem declaração do ICMS-ST relativo às operações objeto da autuação para que se aplicasse o disposto art. 150, §4º do CTN, com a contagem do prazo a partir do fato gerador.

Ao contrário, não tendo havido retenção nem recolhimento do tributo, relativo às operações objeto da autuação, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário por meio de lançamento de ofício começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte, àquele em que expirou o prazo para a homologação expressa, pelo Fisco (Resp. 63.329-2/PR, STJ, 1ª T, u., 17.5.95; Resp. 63.308-SP, STJ, 1ª T, u., 4.12.95), conforme estabelece o art. 173, I, do CTN.

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/08, com relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, a Fazenda Pública tinha prazo até 31/12/08 para efetuar o referido lançamento, fato que ocorreu. Logo, concluo que não se operou a decadência alegada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **080556.0005/08-5**, lavrado contra **NATURA COSMÉTICOS S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.789,45**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Maria Auxiliadora Gomes Ruins e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Valnei Sousa Freire, Fábio de Andrade Moura e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de Decadência)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de Decadência)

ALINE SOLANO SOUZA BAHIA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS