

PROCESSO - A. I. Nº 080556.0004/08-9
RECORRENTE - NATURA COSMÉTICOS S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0339-01/09
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 22/11/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0350-11/12

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 JF, a qual, através do Acórdão nº 0339-01/09, considerou Procedente em Parte a Ação Fiscal, exigindo ICMS no valor de R\$55.926,30, 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 janeiro a dezembro de 2003, janeiro a junho de 2004, junho e novembro de 2006.

Em tempo hábil, o autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou Impugnação (fls. 190 a 222), tendo o autuante prestado a informação fiscal de praxe às fls. 532 a 541.

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

“Observo que o autuado solicitou que todas as notificações sejam feitas em nome de Júlio M. de Oliveira e Daniel Lacasa Maya, na Av. Brigadeiro Faria Lima, nº 1.656, 11º andar, Jardim Paulistano, CEP 01451-001, São Paulo – Capital ou no estabelecimento administrativo do impugnante, situado na Al. Juruá, nº. 253, Alphaville, CEP 06455-010, Barueri – Estado de São Paulo. Ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda envie as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para os endereços requeridos. Registro, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não acarretará a nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Rejeito as nulidades arguidas direta ou indiretamente pelo autuado, uma vez que a descrição dos fatos e a sua capitulação legal estão condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável. Quanto à alegação de que existiria insegurança na determinação da apuração do imposto, saliento estar perfeitamente demonstrado nos papéis de trabalho elaborados pela fiscalização os cálculos realizados, os quais foram efetivados para cada nota fiscal objeto da ação fiscal, inexistindo a alegada falta de clareza. Ademais, foi obedecido o devido processo legal, tendo o impugnante exercido a ampla defesa e o contraditório, estando o processo revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação dos princípios que regem o direito administrativo fiscal.

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

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

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

Observe que essa alegação se baseou no entendimento de que a contagem do prazo para constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública, nesse caso, deveria se iniciar na data de vencimento de cada parcela devida. Entendo razão não assisti-lo. Em primeiro lugar, as regras do art. 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº. 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêm que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Descabe, assim, a alegação de ilegalidade na disposição contida na legislação tributária do Estado da Bahia.

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

Ressalto, ainda, que tem sido este o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, sendo que, deste último, transcrevo parte do voto do ilustre relator Fernando Antônio Brito de Araújo:

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

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

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

Rejeito a referida preliminar.

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

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

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

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

Analizando os demonstrativos elaborados pela fiscalização, anexados às fls. 06 a 182, observo que de forma

contrária à arguida pela defesa, os cálculos foram realizados por cada produto constante nas notas fiscais do período fiscalizado, não existindo nenhuma dificuldade de entendimento quanto à apuração levada a efeito e aos seus resultados numéricos. Em seguida, discorrerei a respeito de cada um dos argumentos oferecidos pela defesa:

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

2) quanto à afirmação de que em razão de os representantes não possuírem inscrição estadual na SEFAZ/BA, estaria correta a aplicação da alíquota interna no cálculo do ICMS relativo à operação interestadual nas vendas correspondentes e, portanto, descaberia a retenção do imposto devido ao Estado da Bahia, ressalto que ao ser formalizado o termo de acordo entre a SEFAZ/BA e o impugnante, este passou à condição de substituto tributário nas vendas de produtos a serem consumidos na Bahia;

3) a respeito das remessas para promotoras, atesto que ocorreu a mesma situação explicitada acima, uma vez que a fiscalização também somente exigiu o pagamento do imposto referente à revenda posterior das mercadorias, em relação aos produtos comercializáveis, como pode ser comprovado na análise de algumas das notas fiscais trazidas ao processo pelo contribuinte. Assim é que nas Notas Fiscais de n.ºs 480.091 e 255.916 (fls. 277 e 347) somente foram arroladas no levantamento mercadorias, como kriska jeans-emulsão perf deso, kriska jeans-desod colônia, natura criança-bolsa, batom extr conforto voil, interage-umidificador de cacho e maquiagem-porta batom, conforme atestam os respectivos demonstrativos às fls. 22-verso e 09-verso;

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

A respeito deste ponto, cabe ressaltar que conforme trouxe aos autos o próprio sujeito passivo, visando sanar esse tipo de problema, isto é, a existência de dúvida quanto à condição dos destinatários dos produtos comercializados pelo autuado para a Bahia, foi editado um novo Termo de Acordo entre o contribuinte e o Estado da Bahia, através do qual foi estabelecido, por meio do § 1º da cláusula quinta, que a partir de 2008 o autuado deveria manter cadastro contendo a identificação e os endereços de cada revendedor, em atividade ou não, que efetuassem venda porta-a-porta a consumidor final localizado neste Estado. Como esse cadastro traz informações suficientes para que o fisco da Bahia identifique quais são as operações que se encontram sujeitas à substituição tributária, somente exige ICMS-ST sobre as operações pertinentes. Ocorre que a situação em discussão se refere a fatos anteriores, quando inexistia essa determinação e, portanto, não havia condições de a fiscalização distinguir dentre os destinatários, quais efetivamente se referiam a revendedores ou não;

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

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

No que se refere à contestação do contribuinte a respeito dos cálculos efetuados pelos autuantes, repriso que os valores exigidos estão discriminados em cada período, por cada nota fiscal, encontrando-se devidamente

apontados nos demonstrativos elaborados. Saliento que todos os documentos fiscais em referência são de posse do autuado, entretanto não foram apresentados elementos que pudessem contrapor-se aos referidos cálculos.

No mais, como se trata da exigência do ICMS correspondente às operações subsequentes neste Estado, que deixou de ser retido quando foram realizadas operações interestaduais que destinaram mercadorias objeto de venda porta-a-porta no Estado da Bahia, entendo que a infração restou parcialmente caracterizada.

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

Irresignado com a Decisão de Primeira Instância, o sujeito passivo interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário (fls. 602/640), 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 janeiro a dezembro de 2003, janeiro a junho de 2004 e novembro de 2006, tendo a primeira instância administrativa mantido parcialmente o Auto de Infração com a exclusão do ICMS-ST relativo aos lançamentos efetuados nos períodos de junho e novembro de 2006 visto que as mercadorias destinavam-se para o uso e consumo dos destinatários.

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 janeiro 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 janeiro a dezembro de 2003 e o Auto de Infração foi lavrado em 16/12/2008, 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 à 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.

Nesse diapasão o Supremo Tribunal Federal, julgou os arts. 44 e 45 da Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre prescrição e decadência de contribuições sociais, através do voto proferido pela Ministra Carmem Lúcia, o qual transcreve trecho, citando que essa Decisão resultou na edição da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20/06/2008, confirmando a inconstitucionalidade dos referidos artigos que tratam da prescrição e decadência de crédito tributário.

Ressalta que se depreende desta jurisprudência que a legislação tributária, incluído o Código Tributário do Estado da Bahia, deve ser interpretado em conformidade com a Constituição Federal a qual determina que todas as normas que regem a prescrição e decadência dos créditos tributários sejam editadas por meio de Lei Complementar (atualmente regida pelo CTN), por conseguinte, não pode o art. 107-A da Lei nº 3.956/81 dispor de forma diversa do que prescreve o art. 150, §4º, do CTN, sob pena de ser declarada inválida.

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.

Registrou 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 janeiro 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. 09 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.

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

Assim, 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.

Prossegue, insurgindo-se, que a despeito de se exigir o ICMS-ST que não teria sido recolhido “*nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia*”, parte das notas fiscais relacionadas não se refere a operações de venda, tampouco para contribuintes baianos, mas as remessas para troca de mercadorias diretamente a consumidor final, saídas estas não sujeitas à incidência do ICMS-ST, que são fruto de uma política de satisfação dos consumidores, em conformidade com o Código de Defesa do Consumidor.

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

Alega que o Convênio ICMS 45/99, também estabelece em sua cláusula quinta, que o trânsito das mercadorias promovido pelos revendedores será acobertado pela nota fiscal emitida pelo recorrente. Assim, como o consumidor final que adquire os produtos Natura não recebe qualquer documento fiscal, nas trocas de produtos não é possível mencionar uma nota fiscal para ser relacionada com a remessa de novas mercadorias em substituição às primeiras. Ademais, como o consumidor não é contribuinte, nas operações de devolução não ocorre recuperação do ICMS-ST pago pelo autuado.

Entendeu que ao contrário do que pretende o agente fiscal, as remessas para troca realizadas pelo recorrente diretamente ao consumidor final não estão sujeitas ao ICMS-ST, sendo impossível identificar nota fiscal relativa à operação substituída, por estarem as consultoras dispensadas do cumprimento deste dever instrumental, restando demonstrada a adequação do procedimento

adotado pelo recorrente, devendo a exigência fiscal, ora combatida, ser cancelada.

Destaca que também realiza operações diretamente com pessoas físicas, sem intermediação do revendedor, não recolhe o ICMS-ST, por não haver operação subsequente. Essas operações geralmente se dão pela *Internet*, através do site <http://naturabrasil.submarino.com.br/lojanatura/>. Nesse caso, as mercadorias são entregues por via postal diretamente ao consumidor, sendo aplicada a alíquota interna prevista nos artigos 50 e 51 do RICMS/BA, conforme se verifica nas notas fiscais anexas à impugnação. Assim, a cobrança do ICMS-ST, não procede somente seria cabível se as remessas fossem destinadas às consultoras, conforme previsto no regime especial, que instrui a impugnação apresentada, impondo-se, por conseguinte, o cancelamento da exigência fiscal combatida.

Por último, o sujeito passivo, insurgi-se contra a Decisão de piso, por cerceamento de defesa ao indeferir a produção de prova pericial contábil requerida na peça impugnatória. Assevera que qualquer obstáculo que impeça uma das partes de se defender da forma legalmente permitida gera o cerceamento da defesa, causando nulidade do ato e dos que se seguirem, por violar o princípio constitucional do Devido Processo Legal.

Assim, deve ser assegurada à recorrente a oportunidade para apresentação de novas provas comprobatórias de seu direito, a fim de demonstrar as razões pelas quais o Auto de Infração deve ser integralmente cancelado, reformando-se a Decisão recorrida neste ponto, sob pena de afronta aos princípios da verdade material e do devido processo legal.

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;
- f) algumas das operações arroladas na autuação se referem à remessa ao consumidor final, a título de troca de produtos, não cabendo a cobrança do ICMS-ST, mas apenas do imposto próprio;
- g) além de distribuir para consultoras, que revendem porta-a-porta, o recorrente também vende mercadorias diretamente a consumidor final, sobre as quais não se aplica o Regime Especial e não havendo operação subsequente, não é devido o ICMS-ST.

Por último, requereu a improcedência do Auto de Infração, pugnando que fosse assegurada à recorrente a oportunidade de apresentação de novas provas e realização de diligências comprobatórias, sob pena de afronta aos princípios da verdade material e do devido processo legal, postulando, também, que as intimações e publicações se efetivassem 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. 644, 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 consignado no Parecer PA-CMG-92-2009 não fora acolhido (fl. 646), sendo o processo devolvido à PROFIS para análise segundo posicionamento anteriormente adotado, o que se deu no Parecer de fls. 647/649, 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 início 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 início em primeiro de janeiro de 2004.”*

Meritoriamente, destacou que os produtos recebidos pelos representantes para serem utilizados em demonstração, já foram devidamente valorados pelos autuantes, e excluídos, conforme confirmavam 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, vez que, de acordo com os documentos que sustentaram a autuação, confirma-se à existência de pagamento parcial do ICMS.

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.

Sucedendo que o legislador pátrio, ao definir os prazos decadenciais, nem sempre utilizou a melhor técnica jurídica, impregnando muitas vezes o nosso texto legislado de impropriedades 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 extingue-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 transcrito:

“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 PROVIDO. 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 PROVIDO. 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 Michaelis, 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 vênha 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. Excluía-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. Consequentemente, 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: 1 - 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 excertos 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, conseqüentemente, extinguindo a exigência fiscal.

Ultrapassada a preliminar de aplicação da decadência, vencido o posicionamento por maioria de votos, passo a analisar o mérito da autuação, apresentando-se as razões recursais repetitivas daquelas já postas na impugnação, não tendo o autuado trazido à colação nenhum fundamento novo ou documento hábil capaz de modificar a Decisão farpeada ou afastar a imputação imposta.

Com efeito, 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 revendiam e sim os utilizavam para demonstração, tendo a JF procedido o enfrentamento de todos os argumentos contrapostos para a infração constante do aludido Auto e julgado, acertadamente, pela total procedência da imputação.

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

Ocorre que a confrontação dos demonstrativos fiscais dos autuantes (fls. 07 a 182) com os elementos apresentados pelo contribuinte na sua peça impugnatória (fls. 277 a 520) 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, vigente na oportunidade dos fatos geradores da autuação, aliás, fato admitido pelo próprio autuado.

No que tange à alegação de que não caberia a cobrança do ICMS-ST nas remessas para consumidor final, a título de troca de produtos, para atendimento ao previsto no Código de Defesa do Consumidor, mais uma vez, a Decisão de piso corretamente rechaçou a arguição, enfatizando que “*em conformidade com a autorização prevista no Anexo ao Termo de Acordo (itens 7, 7.1, 7.2 e 7.3), o contribuinte deve emitir notas fiscais de entrada nos casos de devolução parcial de mercadorias, remetendo-a aos revendedores. Esclareço que essa previsão se presta a assegurar ao autuado a possibilidade de se creditar do imposto pago quando da remessa inicial dos produtos, tendo em vista que com base em sua segunda via ele deverá escriturar o crédito fiscal correspondente. Assim, considerando que na troca de mercadorias deve ser observado o disposto no termo de acordo, o procedimento realizado de forma diversa implica na exigência do imposto correspondente, que deixou de ser retido pelo contribuinte.*”

No que se refere à arguição de operações diretas com o consumidor final, o recorrente não traz na sua peça recursiva, quais os documentos fiscais que acobertavam essas operações que estão incluídos no lançamento fiscal, restando claro e demonstrado no processo da ação fiscal, ser impossível à fiscalização estadual identificar a situação dos destinatários, já que os documentos fiscais de vendas não indicam se a operação se destinam a revendedor cadastrado como tal, a representante ou ao alegado consumidor final. Válido ressaltar, que os autuantes na informação fiscal à fl. 571, afirmam que no Regime Especial concedido pelo Termo de Acordo – Parecer DITRI nº 1.134/90 não existe indicação para venda direta para pessoa física, consumidor final, tendo na oportunidade os autuantes, recomendado para que o contribuinte solicitasse ao Fisco a alteração do Regime Especial, para possibilitar à fiscalização a distinção, já que existem essas referidas operações.

O sujeito passivo arguiu, ainda, no seu Recurso o cerceamento de defesa, face ter a Junta de Julgamento Fiscal indeferido a realização de diligência fiscal, de igual sorte não acolho tal tese, porquanto aplicada à espécie versada a legislação estadual, especificamente o art. 147, do RPAF/99, que faculta aos julgadores, caso entendam que os elementos constantes nos autos sejam suficientes para formação e convencimento necessários ao julgamento da lide, indeferirem este pleito.

Pelas mesmas razões e com esboço em idêntico fundamento, indefiro a reiterada solicitação, ressaltando que o contribuinte não trouxe, ao universo processual, elementos ou quaisquer demonstrativos capazes de indicar quais os documentos fiscais poderiam ser submetidos ao confronto em uma diligência fiscal.

Entretanto, vale realçar que, considerando o formalismo mitigado que reveste o PAF, o contribuinte, em qualquer momento da tramitação processual, poderá produzir as provas que julgar necessárias à sua defesa, até mesmo após o julgamento de 2ª Instância, em sede de Pedido de Controle da Legalidade.

Em suma, na seara meritória, adoto, integralmente, o decisório proferido pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, corroborado pelo Parecer da d. PGE/PROFIS, entendendo terem sido todos os argumentos corretamente analisados e apreciados na oportunidade do julgamento de 1ª Instância, cuja Decisão se afigura incensurável, no específico, 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 EM PARTE do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência)

Em que pese o voto proferido pelo Relator, entendo que não se vislumbra a decadência suscitada pelo sujeito passivo, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em 16/12/08 em relação a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2003, diante da regra disposta no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN), cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação repetida no artigo 107-B do Código Tributário Estadual (COTEB), aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, ao qual não cabe a este órgão julgador negar vigência, nos termos do artigo 167 do RPAF/BA:

“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.”* (grifos não originais)

Por outro lado, a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008 e publicada no DOU de 20/06/2008 –declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às

contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*”

Enquanto não houver o pronunciamento específico do citado Tribunal, há que se entender que a referida Súmula não se aplica ao ICMS, embora ressalte que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, diante:

1. da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, por meio do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 8 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial comungando com o apresentado pelo recorrente;
2. do entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, mediante o Parecer CFS nº 02/2008;
3. do despacho exarado pelo Procurador Geral do Estado da Bahia, datado de 03/11/11, em resposta a Consulta por mim formulada, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual, manifestando-se pela necessidade de elaboração de “*minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.*”

Ante o exposto, voto pelo Não Acolhimento da preliminar de decadência e, no mérito, acompanho o voto do ilustre relator pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

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 EM PARTE** o Auto de Infração nº **080556.0004/08-9**, lavrado contra **NATURA COSMÉTICOS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$53.756,10**, 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): Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Denise Maria Andrade Barbosa e Rubens Bezerra Soares.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

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

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

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