



PROCESSO Nº 0660442019-1

ACÓRDÃO Nº 032/2023

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: MARY KAY DO BRASIL LTDA

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: VALQUIRIA BEZERRA LIMA BARROS

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A PORTA. TERMO DE ACORDO. INOBSERVÂNCIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- O desrespeito às normas previstas no TARE impõe, após notificado o contribuinte, a aplicação da regra geral prevista no art. 2º do Decreto 34.121/13, sem prejuízo das penalidades cabíveis. Restou configurada a falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo por substituição, contrariando dispositivos legais, vendeu mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com o imposto retido a menor.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento para manter a decisão da primeira instância que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000778/2019-74, lavrado em 3 de abril de 2019 (fls. 6), em desfavor da empresa MARY KAY DO BRASIL LTDA, inscrição estadual nº 16.901.384-7, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, no valor de **643.992,98 (seiscentos e quarenta e três mil, novecentos e noventa e dois reais e noventa e oito centavos)**, sendo R\$ 321.996,49 (trezentos e vinte e um mil, novecentos e noventa e seis reais e quarenta e nove centavos) de ICMS, por infringência ao art. 395, c/c, art. 397, II, e, art. 399, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 321.996,49 (trezentos e vinte e um mil, novecentos e noventa e seis reais e quarenta e nove centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “g”, da Lei n.º 6.379/96.



Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 24 de janeiro de 2023.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (SUPLENTE), LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, EDUARDO SILVEIRA FRADE, LARISSA MENESES DE ALMEIDA E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

FLÁVIO LUIZ AVELAR DOMINGUES FILHO
Assessor



PROCESSO Nº 0660442019-1

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: MARY KAY DO BRASIL LTDA

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS
FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: VALQUIRIA BEZERRA LIMA BARROS

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A PORTA.
TERMO DE ACORDO. INOBSERVÂNCIA.
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR. AUTO
DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO
RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- O desrespeito às normas previstas no TARE impõe, após notificado o contribuinte, a aplicação da regra geral prevista no art. 2º do Decreto 34.121/13, sem prejuízo das penalidades cabíveis. Restou configurada a falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo por substituição, contrariando dispositivos legais, vendeu mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com o imposto retido a menor.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente o auto de infração nº 93300008.09.00000778/2019-74, lavrado em 3 de abril de 2019 (fls. 6), em desfavor da empresa MARY KAY DO BRASIL LTDA, inscrição estadual nº 16.901.384-7, em decorrência da seguinte infração:

0208 - ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00) >>

O sujeito passivo por substituição suprimiu o recolhimento do ICMS Substituição por ter vendido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com o imposto retido a menor.

Nota Explicativa: CONTRARIANDO O § 2º DA CLÁUSULA SEGUNDA DO TARE 2016.000043, O CONTRIBUINTE, EMBORA NOTIFICADO, DEIXOU DE APLICAR A MVA DE 40% E RECOLHEU O ICMS



SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A MENOR, NAS REMESSAS DE MERCADORIAS/PRODUTOS A QUALQUER TÍTULO, DESTINADAS A REVENDEDORES AUTÔNOMOS (PRODUTOS QUE NÃO SÃO AMOSTRAS EM MINIATURA E BRINDES). A AUDITORIA DESCONSIDEROU O BENEFÍCIO DO TARE, EM RAZÃO DO SEU DESCUMPRIMENTO, E APLICOU A REGRA GERAL DO DECRETO 34.121/13, ESPECIALMENTE O "CAPUT" DO ART.2º (BASE DE CÁLCULO É O PREÇO FINAL DE REVISTA). DETALHAMENTO EM PLANILHAS ANEXAS.

A Representante Fazendária constituiu o crédito tributário na quantia de R\$ **643.992,98 (seiscentos e quarenta e três mil, novecentos e noventa e dois reais e noventa e oito centavos)**, sendo R\$ 321.996,49 (trezentos e vinte e um mil, novecentos e noventa e seis reais e quarenta e nove centavos) de ICMS, por infringência ao art. 395, c/c, art. 397, II, e, art. 399, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 321.996,49 (trezentos e vinte e um mil, novecentos e noventa e seis reais e quarenta e nove centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, "g", da Lei n.º 6.379/96.

A inicial foi instruída com os documentos acostados às fls. 10/63 dos autos, destacando-se uma Informação Fiscal, Demonstrativos Sintéticos de Auditoria 2016/2017, legislação aplicada e mídia CD.

Cientificado da lavratura do Auto de Infração, por via postal, com Aviso de Recepção (AR) em 20/5/2019 (fls. 64/65), o contribuinte apresentou peça reclamatória em 19/6/2019, posta às fls. 67/85, com base nas seguintes alegações:

- a) Que parte de suas remessas de mercadorias aos revendedores são na modalidade uso e consumo, de modo que foram tributadas pelo ICMS diferencial de alíquotas;
- b) Discorda do entendimento da fiscalização segundo o qual somente os produtos mencionados no §1º da Cláusula 2ª do TARE 2016.0000043 seriam submetidos ao ICMS diferencial de alíquotas. Afirma que o termo "**tais como**", conjunção subordinativa, indica que a lista é exemplificativa;
- c) Entende que o que caracteriza a operação para fins de incidência do ICMS substituição tributária ou diferencial de alíquotas é a destinação que a consultora dá a mercadoria, se para uso e consumo, pressuposto de incidência do ICMS diferencial de alíquotas e se para revenda, pressuposto de incidência do ICMS substituição tributária;
- d) O preço de catálogo não é espelho da realidade do mercado, ou seja, a base de cálculo utilizada pela fiscalização não se aplica, pois não há preço prévio e vinculativo por parte da Impugnante em relação ao negócio de seus Revendedores Autônomos, como reconhecido pelo CARF e pelo Poder Judiciário;



- e) Colaciona jurisprudência do CARF, Acórdão nº 2401-004.641, e do Tribunal de Justiça/PR, apelação nº 0002907-08-2006-8-16-0004 - 3ª Câmara Cível, a respeito;
- f) Os Revendedores Autônomos da Impugnante são livres para condução de seus negócios e para formarem os preços de suas operações. Com o julgamento do **RE nº 593.849/MG** toda a dinâmica de fixação de bases de cálculo pelo preço de catálogo não subsiste, pois os preços praticados pelos contribuintes substituídos são os preços reais;
- g) Na hipótese de manutenção da autuação deverá ser aplicada a MVA de 60% prevista no parágrafo único da cláusula 8ª do TARE nº 0000043/2016;
- h) Requer a realização de diligência em relação as operações de mercadorias enviadas para uso e consumo dos Revendedores Autônomos para demonstrar a lisura e correção do recolhimento do ICMS – diferencial de alíquotas, pois existe questão de fato a ser dirimida no período compreendido na autuação;

Os autos foram conclusos (fl. 296), e remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde à julgadora fiscal ELIANE VIEIRA BARRETO COSTA decidiu pela *procedência* do auto de infração, conforme sentença das fls. 298/307, editando a seguinte ementa:

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A PORTA. TERMO DE ACORDO SER-PB Nº 2016.000043. INOBSERVÂNCIA. RECOLHIMENTO E RETENÇÃO A MENOR DO ICMS ST.

A inobservância do disposto no aludido Termo de Acordo, por parte da beneficiária repercutiu em recolhimento a menor do ICMS Substituição Tributária.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, por meio de no DT-e, com ciência em 6/11/2020 (fl. 310), a Autuada apresentou Recurso Voluntário em 3/12/2020 (fls. 312/325), no qual reitera os fundamentos já trazidos na primeira instância.

A Recorrente requer que seja conhecido e provido o Recurso Voluntário para reformar integralmente a r. decisão para afastar o ICMS substituição tributária nas operações de remessas para autoconsumo dos Revendedores Autônomos, prevalecendo o ICMS diferencial de alíquotas, conforme §1º da Cláusula Segunda do TARE 2016.000043.

Reconhecido o pedido anterior, requer o cancelamento integral do auto de infração da exigência fiscal do ICMS substituição tributária nos produtos destinados ao autoconsumo dos Revendedores Autônomos dos anos de 2016 e 2017.



Subsidiariamente, sendo julgado procedente o auto de infração, solicita a aplicação do disposto no parágrafo único da Cláusula Oitava do TARE 2016.00043, MVA de 60%.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

A matéria em apreciação versa sobre a denúncia de **ICMS – substituição tributária retido a menor (operações interestaduais)**, em períodos dos exercícios de 2016 e 2017, em razão do descumprimento do TARE 2016.00043, sendo formalizada contra a empresa MARY KAY DO BRASIL LTDA, já previamente qualificada nos autos.

Ab initio, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Impõe-se declarar, também, que o lançamento de ofício em questão respeitou todas as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que este observa as especificações previstas na legislação de regência art. 41 da Lei nº 10.094/13 e art. 142 do CTN.

Do pedido de diligências

Observa-se nas fls. 314 que a Recorrente reitera o pedido de diligências negado na primeira instância, ao argumento da necessidade de entrevista aos Revendedores Autônomos para dirimir o tema, pois na operação de envio para uso e consumo do produto ocorre a incidência do ICMS diferencial de alíquotas (tributo recolhido).

A diligência fiscal está prevista no artigo 59 da Lei nº 10.094/13 assim dispõe:

Art. 59. Apresentada a impugnação, e até a decisão final administrativa, havendo diligências a realizar serão elas determinadas pelo órgão julgador, de ofício, ou a pedido do autor do procedimento ou do sujeito passivo.

§1º A autoridade julgadora que deferir ou negar o pedido de realização de diligência fundamentará sua decisão.

§ 2º O sujeito passivo que requerer diligência responde pelas despesas correspondentes, devendo indicar, com precisão, os pontos controversos que pretende que sejam elucidados e fornecer os elementos necessários ao esclarecimento das dúvidas.

Art. 61. Para os efeitos desta Lei, entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada.



Conforme é cediço, o pedido de Diligências não se presta a fazer investigações sobre fatos incertos e especulativos, pelo contrário, incide sobre pontos controversos devidamente indicados pelo sujeito passivo solicitante, com objeto certo e determinado, conforme dispõe o §2º, do art. 59 da Lei nº 10.094/13.

Nesse caso, a Recorrente deseja a investigação de cada operação realizada por seus Revendedores Autônomos pessoas físicas, por meio de entrevistas, portanto, atividade que não retornará qualquer resultado útil ao processo, visto que esses Revendedores Autônomos atuam, em regra, como não inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, logo, não possuem a obrigação acessória do registro das operações em livros fiscais.

Ademais, todas as obrigações tributárias referentes a essas operações são da Recorrente.

Visto isso, esclareça-se que o objeto do auto de infração e fonte da controvérsia em julgamento são matérias que constam das Notas Fiscais Eletrônicas dos exercícios de 2016 e 2017, contidas na base de dados do Sistema ATF, e das informações em GNRE e GIA-ST, como também das normas pertinentes à matéria, suficientes para o esclarecimento e julgamento da lide.

Por isso, reputo correta a decisão da instância singular quando negou o pedido de diligência ao afirmar que:

(...) No caso vertente, concluímos pela desnecessidade de se recorrer a este procedimento para elucidação do caso. Os elementos carreados aos autos são suficientes para formar o convencimento do julgador fiscal, tornando inócua a realização de diligência fiscal para o deslinde da lide, conforme restará demonstrado ao final. Portanto, com fulcro no artigo 61 da Lei nº 10.094/133, indefiro o pedido de realização de diligência.

Dessarte, me affilio à julgadora singular, visto que o ponto controverso que a Reclamante quer demonstrar na Diligência devem ser elucidados nas notas fiscais, nas declarações da Recorrente e na legislação aplicada à espécie.

Do exame de mérito

Segundo a peça acusatória o sujeito passivo suprimiu o recolhimento do ICMS Substituição por ter vendido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com o imposto retido a menor, em afronta ao disposto nos artigos 395, 397, II, e art. 399, todos do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 395. *A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:*

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) valor da operação ou prestação própria realizada pelo sujeito passivo por substituição ou pelo substituído intermediário;



b) o montante dos valores de seguro, de frete, impostos e outros encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes ou tomadores de serviço não sendo admitidos descontos condicionado ou não;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes. (...)

Art. 397. *O recolhimento do imposto devido por contribuintes que realizem operações sujeitas à substituição tributária far-se-á nas seguintes formas:*

(...)

II - nas operações interestaduais, o imposto retido será recolhido em qualquer banco oficial signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira de Bancos Comerciais Estaduais - ASBACE, ou, na falta deste, em qualquer banco localizado na praça do remetente, a crédito da conta nº 201.329-0, do Banco do Brasil, Agência 1618-7, João Pessoa, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, observado o seguinte:

(...)

Art. 399. *O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:*

I - no momento da entrada do produto no território deste Estado, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipada;

Ao ser devidamente configurada a falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, deve ser aplicada a multa por infração, arrimada no art. 82, V, "g", da Lei nº 6.379/96, que assim dispõe:

Art. 82. *As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:*

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

g) aos que deixarem de reter, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e/ou de recolher, nesta condição, o imposto retido na fonte; (grifo nosso)

A acusação tem por fundamento uma Informação Fiscal, Demonstrativos Sintéticos de Auditoria 2016/2017, a legislação aplicada e uma mídia CD e anexados nas fls. 10/63 dos autos.

Consultando a nota explicativa do auto de infração e a informação fiscal das fls. 10, constata-se que a autuação decorreu diretamente do descumprimento do § 2º da Cláusula Segunda do TARE 2016.000043. Informa a autoridade fiscal que o Contribuinte, embora notificado, deixou de aplicar a MVA de 40% e recolheu o ICMS substituição tributária a menor, nas remessas de mercadorias/produtos a qualquer título, destinadas a revendedores autônomos (produtos que não são amostras em miniatura e brindes).



Diante dessa infração, a Auditoria desconsiderou o benefício do TARE, em razão do seu descumprimento, e aplicou a regra geral do Decreto 34.121/13¹, especialmente o "caput" do art. 2º que estipula a base de cálculo como o preço final de revista. O cálculo foi então detalhado nas planilhas anexas no CD das fls. 63.

Descontente com a imputação, a Recorrente promove várias alegações, as quais passo a analisar.

O cerne da irresignação da Recorrente é a alegação de que parte de suas remessas de mercadorias aos revendedores autônomos são na modalidade uso e consumo, de modo que, foram tributadas pelo ICMS diferencial de alíquotas.

Discorda do entendimento da fiscalização segundo o qual somente os produtos mencionados no §1º da Cláusula Segunda do TARE 2016.0000043 seriam submetidos ao ICMS diferencial de alíquotas. Afirma que o termo "tais como", conjunção subordinativa, indica que a lista é exemplificativa.

CLÁUSULA SEGUNDA – A base de cálculo do imposto será o valor da operação praticado pela empresa, incluindo frete, seguro e demais despesas cobradas e debitadas ao destinatário, acrescido do percentual de 40% (quarenta por cento), não sendo admitidos descontos condicionados ou não, devendo ser utilizados os CFOP's 6.401 e 6.403, observado o disposto no parágrafo único da cláusula oitava.

§ 1º - Nas operações com mercadorias remetidas para uso e consumo das revendedoras, tais como revistas, livretos, cartazes, sacolas, cupons promocionais e amostras de produtos em miniatura, o valor do imposto a recolher corresponderá ao diferencial de alíquota.

§ 2º - As demais remessas de mercadorias a qualquer título, estarão, igualmente, sujeitas à agregação e condições contidas no caput desta Cláusula, devendo ser utilizados também os CFOP's 6.401 e 6.403.

CLÁUSULA TERCEIRA – O ICMS a ser retido e/ou pago na forma deste TERMO DE ACORDO será apurado da seguinte forma:

I – sobre a base de cálculo definida na Cláusula anterior, aplicar-se-á a alíquota interna vigente no Estado da Paraíba;

II – o valor do imposto a recolher será a diferença entre o imposto calculado na forma da alínea anterior e o imposto destacado no documento fiscal, relativo a operação própria do Estado de Origem.

§ 1º - Na hipótese de ocorrer aumento de preço do produto ou da alíquota do ICMS após a emissão da nota fiscal, sendo a mercadoria entregue pelo novo preço, deverá ser emitida a respectiva nota fiscal complementar e, por conseguinte, o recolhimento do imposto devido.

§ 2º - A MARY KAY DO BRASIL LTDA, na qualidade de responsável pelo recolhimento do imposto devido pelos "revendedores" dos seus produtos,

¹Dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta, e dá outras providências.



para todos os efeitos, será a responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias perante a SER-PB.

Importante lembrar que a Fiscalização promoveu a autuação sob o fundamento de que a Recorrente recolheu o ICMS substituição tributária a menor, nas remessas de mercadorias/produtos a qualquer título, destinadas a revendedores autônomos (produtos que não são amostras em miniatura e brindes).

Portanto, está claro que os produtos objetos de auditoria foram produtos consignados como para demonstração e brindes, conforme se pode aferir nos demonstrativos das fls. 12 e seguintes.

Diante dessa situação, vê-se que o §1º da Cláusula segunda do TARE nº 2016.0000043 discorreu que quando os Revendedores Autônomos adquirem materiais para publicidade, ou amostras em miniatura (grátis), que se revelam aquisições para uso e consumo pela própria natureza dessas operações, o valor do imposto a recolher será o diferencial de alíquotas.

Complementa o §2º da Cláusula segunda que as demais remessas de mercadorias a qualquer título se submetem à agregação. Ora, em se tratando de aquisições de mercadorias passíveis de comercialização pelas Revendedoras incide a substituição tributária, independentemente dessa remessa ser em quantidade pequena. Não se trata da quantidade comercializada, mas da natureza do produto.

Não estando, pois, os materiais de publicidade ou as amostras grátis passíveis de comercialização, incide o diferencial de alíquotas. As demais mercadorias estão sujeitas à tributação da substituição tributária.

Importante consignar que a instância singular trouxe à baila a Orientação Fiscal anexada pela Fiscalização nas fls. 36/39, a qual se posiciona pela aplicação do percentual da 40% na base de cálculo do ICMS em produtos destinados à demonstração e brindes, na modalidade de venda porta-a-porta disposta em TARE, com fundamento no Decreto nº 34.121/13.

Assim destacou a i. julgadora singular:

“O tema foi motivo de uma consulta fiscal (Processo nº 2024762018-1), na qual a Gerência Executiva de Tributação da SEFAZ emitiu o Parecer nº 2019.01.06.00001, a qual orienta a fiscalização sobre a aplicabilidade do percentual de 40% na base de cálculo do ICMS na venda porta a porta de produtos destinado à demonstração e brindes, abaixo reproduzimos essa orientação:

“ORIENTAÇÃO FISCAL. TARE. Decreto nº 34.121/13. Venda porta-a-porta. Produtos destinados à demonstração e brindes. Taxatividade do § 1º da cláusula segunda do TARE. Aplicabilidade do percentual de 40% na base de cálculo do ICMS.

A Gerência Operacional de Substituição Tributária e Comércio Exterior (GOSTEX) apresenta à Gerência Executiva de Tributação questionamento no sentido de esclarecer dúvidas quanto à aplicabilidade do § 1º da cláusula segunda do TARE de revendedor autônomo, concedido com base no Decreto nº 34.121/13.



Informa que nos trabalhos de auditoria se depara frequentemente com situações de contribuintes que operam remessas de mercadorias destinadas à demonstração de revendedores autônomos, em tamanho e especificações idênticas aos produtos normalmente comercializados, além de produtos destinados a brindes.

Ademais, os referidos contribuintes alegam que os tais produtos não são destinados à revenda e por isso entendem que não se aplica o percentual de 40% na base de cálculo do ICMS, mas tão somente a cobrança do diferencial de alíquota previsto no § 1º da cláusula segunda do referido TARE.

Desta forma, solicita esclarecimentos sobre qual tributação deve ser aplicada aos produtos destinados à demonstração e/ou brindes, ou seja, deve aplicar o percentual 40% (quarenta por cento) na base de cálculo ou cobrar apenas o DIFAL (diferencial de alíquota).

É o relatório.

Trata-se de Orientação Fiscal em que se pretende esclarecer dúvidas a respeito da aplicabilidade do § 1º da cláusula segunda do TARE concedido com base no Decreto nº 34.121/13.

De início, importante destacar que o Decreto nº 34.121 de 17 de julho de 2013 permitiu a concessão de regime da substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores autônomos (venda porta-a-porta).

Com base no referido decreto foi instituído, neste Estado, Termo de Acordo de Regime Especial – TARE para as operações de remessa de mercadorias destinadas a revendedores autônomos.

Analisando o TARE de revendedor autônomo observa-se na sua cláusula segunda que sobre a base de cálculo do ICMS será acrescido o percentual de 40% (quarenta por cento).

Ademais, observa-se que o parágrafo primeiro da mesma cláusula deixou de fora do acréscimo de 40% (quarenta por cento) apenas os materiais promocionais e as amostras grátis, nada mencionando sobre mercadorias destinadas à demonstração, nem a brindes, vejamos: “(...)

CLÁUSULA SEGUNDA – A base de cálculo do imposto será o valor da operação praticado pela empresa, incluindo frete, seguro e demais despesas cobradas e debitadas ao destinatário, acrescido do percentual de 40% (quarenta por cento), não sendo admitidos descontos condicionados ou não, devendo ser utilizados os CFOP’s 6.401 e 6.403, observado o disposto no parágrafo único da cláusula oitava.

§ 1º - Nas operações com mercadorias remetidas para uso e consumo das revendedoras, tais como revistas, livretos, cartazes, sacolas, cupons promocionais e amostras de produtos em miniatura, o valor do imposto a recolher corresponderá ao diferencial de alíquota.

*§ 2º - As demais remessas de mercadorias a qualquer título, estarão, igualmente, sujeitas à agregação e condições contidas no caput desta Cláusula, devendo ser utilizados também os CFOP’s 6.401 e 6.403. (...)”
Grifei*

Importante salientar que as demais remessas de mercadorias, a qualquer título, estarão sujeitas à agregação de 40%, conforme dispõe o § 2º da cláusula segunda descrita acima.



Isto posto, analisando literalmente o § 1º da cláusula segunda do referido TARE resta claro que produtos destinados à demonstração e produtos destinados a brindes não estão contemplados na previsão de cobrança do diferencial de alíquota e sobre eles aplicar-se-á a agregação de 40% (quarenta por cento) na base de cálculo do ICMS.”

Então com base na orientação acima da Gerência Executiva de Tributação não resta dúvida que produtos destinados à demonstração e produtos destinados a brindes não estão contemplados na previsão de cobrança do diferencial de alíquota e sobre eles aplicar-se-á a agregação de 40% (quarenta por cento) na base de cálculo do ICMS.”

Discorre ainda a Recorrente que os Revendedores Autônomos são livres para condução de seus negócios e para formarem os preços de suas operações. Aduz que com o julgamento do RE nº 593.849/MG toda a dinâmica de fixação de bases de cálculo pelo preço de catálogo não subsiste, pois os preços praticados pelos contribuintes substituídos são os preços reais.

Ora, o preço real praticado pelas Revendedoras não é um parâmetro conhecido *a priori*, e essa é a sistemática geral que ocorre na substituição tributária, por isso, não há particularidade nessa autuação relativa a mercadorias para revenda porta-a-porta.

Diga-se, ainda que não se discute nesses autos a possibilidade de restituição em razão do preço real ser menor do que o praticado na substituição tributária, situação decidida no RE nº 593.849/MG.

Por isso, o preço praticado no auto de infração deve ser o legalmente definido, visto que a decisão do RE nº 593.849/MG não afastou as regras de base de cálculo da substituição tributária, apenas definiu a possibilidade de restituição no caso de a base de cálculo efetiva da operação ser inferior à presumida. Veja-se:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.



4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

Ademais, a base de cálculo do ICMS substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta está disciplinada na Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, a seguir transcrita:

CONVÊNIO ICMS 45/99²

Cláusula terceira A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão, acrescido em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço. (...)

Essa regra foi disciplinada no art. 2º do Decreto nº 34.121, de 17 de julho de 2013, abaixo transcrito, e foi aplicada na presente autuação, conforme informado na Nota Explicativa do auto de infração, visto que houve descumprimento e consequente desconsideração das regras de base de cálculo previstas no TARE.

DECRETO Nº 34.121, DE 17 DE JULHO DE 2013

Art. 2º A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão, acrescido em ambos os casos, do valor do frete, quando não incluído no preço (Convênio ICMS 06/06).

A base de cálculo do imposto, dessa forma, é determinada pela legislação como o preço de venda ao consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, presente nos catálogos ou listas de preços.

Devo registrar ainda que a jurisprudência apresentada pelo sujeito passivo do Tribunal de Justiça/PR, apelação nº 0002907-08-2006-8-16-0004, 3ª Câmara Cível, refere-se a

²Autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta.



um caso concreto no qual se decidiu sobre a legislação do Estado do Paraná, portanto, não tem a força de afastar a base de cálculo da substituição tributária legalmente estabelecida no Estado da Paraíba por meio do Decreto nº 34.121/2013, mormente as normas estarem vigentes e eficazes e ter como base o Convênio ICMS 45/99, e suas alterações.

Como visto, a utilização do preço estabelecido nos catálogos e listas de preços sugeridos pelo fabricante ou remetente para a revenda ao consumidor final é uma base de cálculo prevista na Convênio ICMS 45/99, no Decreto nº 34.121/2013, devendo ser aplicada, em atenção aos princípios da legalidade e vinculabilidade do lançamento.

Necessário relembrar que para os Órgãos Julgadores afastarem a aplicação da Lei, teriam que analisar a sua inconstitucionalidade, o que é vedado no Processo Administrativo Tributário, *ex vi*, dos art. 55 e art. 72-A, da Lei 10.094/13, e da Súmula nº 03, aprovada pelo CRF/PB, *ipsis litteris*:

Art. 55. Não de inclui na competência dos órgãos julgadores:

I – a declaração de inconstitucionalidade

(...)

Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.

A Recorrente promove, por fim, a alegação de que na hipótese de manutenção da autuação deverá ser aplicada a MVA de 60% prevista no parágrafo único da Cláusula Oitava do TARE nº 0000043/2016.

CLÁUSULA OITAVA – A MARY KAY DO BRASIL LTDA, deverá manter, pelo prazo prescricional à disposição do Fisco, além dos livros fiscais previstos na cláusula anterior:

I - catálogo ou lista dos produtos da MARY KAY DO BRASIL LTDA, em meio eletrônico, contendo:

a) os respectivos preços sugeridos a consumidor final e prazo de validade;

b) tabela de códigos de produto utilizado na NF-e e nos catálogos e ou revistas, bem como, equivalência com a tabela NCM.

II - a relação atualizada dos revendedores autônomos deste Estado contendo: nome, endereço e número da respectiva cédula de identidade e do CPF.

PARÁGRAFO ÚNICO - O descumprimento do disposto nesta Cláusula, implicará no arbitramento de MVA nunca inferior a 60% (sessenta por



cento), para as operações previstas neste Termo de Acordo de Regime Especial – TARE.

A interpretação a ser dada à Cláusula Oitava do TARE nº 0000043/2016 deve levar em consideração o art. 4º, §4º do Decreto nº 34.121/2013, legislação que dispõe sobre o TARE nas operações porta-a-porta.

Art. 4º Em substituição ao disposto no “caput” do art. 2º deste Decreto, a Secretaria de Estado da Fazenda, mediante concessão de regime especial com celebração de termo de acordo, poderá adotar sistemática diferenciada de tributação, observadas:

(...)

§ 4º Na hipótese de descumprimento de quaisquer das disposições previstas no termo de acordo de que trata o “caput” deste artigo, após notificado o contribuinte, aplicar-se-á o disposto no art. 2º deste Decreto, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

A norma acima destacada é cristalina no sentido de que o descumprimento de quaisquer das disposições previstas no TARE enseja, após a notificação do contribuinte, a aplicação do art. 2º do Decreto nº 34.121/2013, assim, a cobrança em consonância com o preço do catálogo, aplicando-se as penalidades cabíveis.

A norma do parágrafo único da Cláusula Oitava do TARE, logo, é uma situação especial aplicada somente quando houver o descumprimento das obrigações acessórias nela previstas.

No caso dos autos, mesmo tendo informado os preços, os códigos dos produtos e os revendedores, a Recorrente deixou de cumprir a notificação para pagamento do ICMS na forma do TARE, ficando sujeita à norma sancionadora prevista no art. 4º, §4º do Decreto nº 34.121/2013.

Com base nesses fundamentos, ratifico da decisão tomada na instância singular que julgou procedente o auto de infração.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento para manter a decisão da primeira instância que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000778/2019-74, lavrado em 3 de abril de 2019 (fls. 6), em desfavor da empresa MARY KAY DO BRASIL LTDA, inscrição estadual nº 16.901.384-7, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, no valor de **643.992,98 (seiscentos e quarenta e três mil, novecentos e noventa e dois reais e noventa e oito centavos)**, sendo R\$ 321.996,49 (trezentos e vinte e um mil, novecentos e noventa e seis reais e quarenta e nove centavos) de ICMS, por infringência ao art. 395, c/c, art. 397, II, e, art. 399, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 321.996,49 (trezentos e vinte e um mil, novecentos e noventa e seis reais e quarenta e nove centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “g”, da Lei n.º 6.379/96.



Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 24 de janeiro de 2022.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator