



PROCESSO Nº 0894262021-3 - e-processo nº 2021.000097950-3

ACÓRDÃO Nº 346/2025

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: AVON COSMÉTICOS LTDA - INCORPORADORA (NATURA COSMÉTICOS S.A.)

Advogado: Sr.º DANIEL LACASA MAYA, inscrito na OAB/SP sob o nº 163.223 E Sr.ª MARÍLIA COLETTI SCARAFIZ, inscrita na OAB/PR sob o nº 107.945 E OUTROS

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: VALQUIRIA BEZERRA LIMA BARROS

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR - DENÚNCIA PARCIALMENTE COMPROVADA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RETROATIVIDADE DA NORMA PENAL MAIS BENÉFICA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- Em operações sujeitas à substituição tributária, quando o contribuinte substituto emprega o marketing direto (venda porta-a-porta), a base de cálculo do ICMS para toda a cadeia produtiva e distributiva do item a ser revendido será, via de regra, os preços de comercialização sugeridos pelo próprio fabricante, geralmente encontrados nas listas ou catálogos distribuídos aos seus revendedores autônomos.

- Ajustes realizados de acordo com as provas contidas nos autos e com base no princípio da retroatividade da norma penal mais benéfica.

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 seu parcial provimento, reformando a decisão singular para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001028/2021-34, lavrado em 16 de junho de 2021 contra a empresa AVON COSMÉTICOS LTDA, inscrição estadual nº 16.900.684-0, incorporada pela empresa NATURA COSMETICOS S.A, CNPJ nº 71.673.990/0053-06, condenando-a



ao pagamento do crédito tributário total no valor de R\$ 1.977.264,92 (um milhão, novecentos e setenta e sete mil, duzentos e sessenta e quatro reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 1.129.865,67 (um milhão, cento e vinte e nove mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e sessenta e sete centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 395, c/c art. 397, II, art. 399, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 c/c o “caput” do art. 2º do Decreto nº 34.121/2013, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 847.399,25 (oitocentos e quarenta e sete mil, trezentos e noventa e nove reais e vinte e cinco centavos) de multa por infração com arrimo no art. 82, V, “g”, da Lei 6.379/96.

Cancelado o montante de R\$ 282.466,42 (duzentos e oitenta e dois mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e quarenta e dois centavos), pelas razões expostas.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 08 de julho de 2025.

**PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON**  
Conselheiro

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, SUZÉLIA CABRAL DA SILVA (SUPLENTE), LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, HEITOR COLLETT, EDUARDO SILVEIRA FRADE, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA E VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

**JAQUELINE LOPES DE ALENCAR**  
Assessora



PROCESSO Nº 0894262021-3 - e-processo nº 2021.000097950-3

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: AVON COSMÉTICOS LTDA - INCORPORADORA (NATURA COSMÉTICOS S.A.)

Advogado: Sr.º DANIEL LACASA MAYA, inscrito na OAB/SP sob o nº 163.223 E Sr.ª MARÍLIA COLETTI SCARAFIZ, inscrita na OAB/PR sob o nº 107.945 E OUTROS

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: VALQUIRIA BEZERRA LIMA BARROS

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

**ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR - DENÚNCIA PARCIALMENTE COMPROVADA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RETROATIVIDADE DA NORMA PENAL MAIS BENÉFICA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- Em operações sujeitas à substituição tributária, quando o contribuinte substituto emprega o marketing direto (venda porta-a-porta), a base de cálculo do ICMS para toda a cadeia produtiva e distributiva do item a ser revendido será, via de regra, os preços de comercialização sugeridos pelo próprio fabricante, geralmente encontrados nas listas ou catálogos distribuídos aos seus revendedores autônomos.

- Ajustes realizados de acordo com as provas contidas nos autos e com base no princípio da retroatividade da norma penal mais benéfica.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão monocrática que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001028/2021-34, lavrado em 16 de junho de 2021 contra a empresa AVON COSMÉTICOS LTDA, inscrição estadual nº 16.900.577-1, incorporada pela empresa NATURA COSMETICOS S.A, CNPJ nº 71.673.990/0053-06, no qual consta a seguinte acusação, *ipsis litteris*:

**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:** O CONTRIBUINTE ENCONTRA-SE COM O TARE DO SEGMENTO "PORTA A PORTA" CASSADO (TARE NUM 2016.000016 MVA 40%) DESDE 08.03.20, RAZÃO PELA QUAL SE COBROU A DIFERENÇA PARA A BASE DE CÁLCULO DA ST APLICÁVEL, OU SEJA, O PREÇO FINAL DE REVISTA, CONFORME O "CAPUT" DO ART. 2º DO DEC. 34.121/13.

Foram dados como infringidos os 395, c/c art. 397, II, art. 399, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, apurando-se um crédito tributário no valor de R\$ 2.259.731,34 (dois milhões, duzentos e cinquenta e nove mil, setecentos e trinta e um reais e trinta e quatro centavos), sendo R\$ 1.129.865,67 (um milhão, cento e vinte e nove mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e sessenta e sete centavos) de ICMS e R\$ 1.129.865,67 (um milhão, cento e vinte e nove mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e sessenta e sete centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, "g", da Lei nº 6.379/96.

Além dos diversos documentos comprobatórios da infração, foi anexada Informação Fiscal (fls. 03), com complementação da descrição da infração e abordagem dos procedimentos fiscais realizados, bem como o Parecer nº 2019.01.06.00190, que tratou da Cassação *ex officio* do Termo de Acordo nº 2016.000016 e Parecer nº 2020.01.06.00175, que tratou do pedido de reconsideração relativo ao Parecer do Processo nº 2019.01.06.00190.

Após cientificada por meio de DT-e (fls. 27), em 18 de junho de 2021, a autuada, por intermédio de seus procuradores, apresentou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 30 a 88).

Ato contínuo, os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, oportunidade na qual foram distribuídos ao julgador fiscal Christian Vilar de Queiroz, que decidiu pela procedência da exigência fiscal.

PRELIMINAR. NULIDADE. REJEITADA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. RESPONSABILIDADE. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. PROTOCOLO/CONVÊNIO. MARKETING DIRETO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

1. A lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis à matéria objeto da lide, oportunizando-se ao contribuinte todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo.

2. Constatada a retenção e o recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra Unidade da Federação, na condição de



substituta tributária, nas remessas interestaduais que destinem mercadorias a revendedores localizados em território paraibano, que efetuem venda porta-a-porta a consumidor final, promovidas por empresas que se utilizem do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos, por força do Convênio ICMS nº 45/99 (alterado pelo Convênio nº 06/06), bem como na legislação do estado da Paraíba, especificamente o Decreto nº 34.121/2013.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Após cientificado por meio de DT-e (fls. 537), o contribuinte interpôs recurso voluntário, por meio do qual suscitou, em síntese, o seguinte:

- a) A decisão singular deve ser considerada nula, pelo fato de não ter enfrentado matérias aduzidas na impugnação, como a nulidade do auto de infração por ausência de motivação, desvio de finalidade e ofensa ao princípio da impessoalidade, bem como a falta de certeza e liquidez do crédito tributário, em razão de terem sido autuadas operações que não se sujeitam à substituição tributária (livros e bíblias; materiais de uso e consumo; bonificações, doações e brindes; e operações objeto de devolução).
- b) Com a égide do Decreto Estadual (PB) nº 39.737/2019, foi promovida a alteração do artigo 2º, § 1º, do Decreto Estadual (PB) nº 34.121/2013, refletindo na possibilidade de vir a ser majorada base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, anteriormente com aplicação de “MVA” – muito embora referido ato normativo (Decreto Estadual (PB) nº 39.737/2019) não previsse que fossem automaticamente implementadas modificações ou fossem revogados regimes especiais em plena vigência;
- c) Se não há previsão de cassação de determinado regime especial, não pode a Administração Fazendária fazê-la sem qualquer motivo
- d) Que, para fins de apurar a base de cálculo, sempre utilizou a margem de valor agregado (MVA) prevista em regimes especiais firmados e/ou na legislação estadual, a exemplo da MVA de 40% prevista no TARE nº 2016.000016, com validade até 31/12/2020;
- e) As alterações na base de cálculo do ICMS-ST, veiculadas pelo Decreto Estadual nº 39.737/2019, não poderiam ser imediatamente aplicadas à impugnante, devendo prevalecer a MVA de 40% prevista no Termo de Acordo nº 2016.000016;
- f) O art. 2º da Lei de introdução ao Direito Brasileiro, aplicável a matéria por força do art. 101 do CTN, não deixa dúvidas quanto a prevalência do normativo previsto em regime especial em detrimento das regras gerais implementadas pelo Decreto Estadual nº 39.737/2019;
- g) A exigência do ICMS-ST, com base no preço sugerido constante de catálogos, em razão da alegada cassação de TARE, somente poderia ser feita respeitando-se a anterioridade anual e nonagesimal;



- h) Há entendimento consagrado pelo STF e STJ no que concerne ao dever de observância ao princípio da anterioridade nas hipóteses de aumento indireto do ICMS;
- i) A alteração da base de cálculo presumida até então praticada pela Impugnante (MVA), não deve prosperar porque, além de não terem sido realizados os estudos e levantamentos exigidos na legislação, não foi demonstrado à Impugnante qualquer alteração fática nas suas operações de revenda que justificassem a repentina alteração da base de cálculo para a utilização (indevida) dos valores de referência constantes de catálogos;
- j) A LC nº 87/96 determinou que a base de cálculo nas operações sujeitas ao recolhimento antecipado do tributo por substituição tributária deve corresponder ao valor da operação acrescido de seguro, frete e outros encargos e da MVA, neste sentido, a impugnante adota o preço praticado acrescido da MVA adequada ao contexto das operações de seus revendedores no mercado de consumo;
- k) Não havendo catálogo ou lista de preços que tenha sido editado pelo fabricante ou importador, não há que se falar na adoção de tais valores para a determinação da base de cálculo do ICMS-ST, pois não cabe ao convênio, nem mesmo a qualquer norma infralegal, fixar a base de cálculo do ICMS ao arrepio da lei complementar;
- l) Atualmente está vigente o Termo de Acordo nº 2022.000022, celebrado entre a Recorrente e o Estado da Paraíba, estabelecendo uma MVA de 60% para o cálculo do ICMS-ST e, dessa forma, no mínimo, deve então ser recalculado o auto de infração, para ser aplicada a MVA prevista no referido Termo de Acordo.
- m) A multa deve ser reduzida para patamares adequados, respeitando os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco.

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

Considerando o requerimento para realização de sustentação oral, os autos foram remetidos à Assessoria Jurídica, com arrimo no art. 20, X, da Portaria SEFAZ nº 80/2021, a qual se manifestou por meio de Parecer.

Eis o relatório.

## **VOTO**

Trata-se de Auto de Infração que visa a exigir, da empresa AVON COSMÉTICOS LTDA, incorporada pela NATURA COSMETICOS S.A, devidamente qualificada nos autos, crédito tributário decorrente da venda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cuja retenção do ICMS Substituição ocorreu com valor menor que o devido.



Inicialmente, deve-se considerar que o lançamento fiscal, guarda inteira consonância com os requisitos do art. 142 do CTN e não se enquadra em nenhum dos casos de nulidades previstas nos arts. 14, 16, 17 e 41 da Lei estadual nº 10.094/2013 (Lei do PAT).

As planilhas integrantes do Auto de Infração demonstram a consolidação dos trabalhos da auditoria em relação à Ordem de Serviço nº 93300008.12.00001832/2021-18, que apresentou como resultado da fiscalização a lavratura dos dois Autos de Infração, a saber, os de nº 93300008.09.00001028/2021-37 relativo à acusação de recolhimento a menor de ICMS-ST, por ora analisado, e nº 93300008.09.00001029/2021-89 relativo à acusação de recolhimento a menor do FUNCEP.

Estas planilhas apresentam as informações necessárias para a identificação das duas relações obrigacionais tributárias, seja a decorrente do ICMS-ST ou a inerente ao FUNCEP, demonstrando a aderência do procedimento fiscal com as normas regentes das matérias.

Pois bem, a fiscalização fez constar no libelo acusatório que foram infringidos os arts. 395, c/c art. 397, II, art. 399, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, bem como, que, em decorrência da cassação do TARE 2016.000016, foi lançado o crédito tributário referente a diferença entre os valores recolhidos e a base de cálculo aplicável, ou seja, o preço final de revista, conforme “caput” do art. 2º do Decreto nº 34.121/2013.

A motivação do lançamento efetuado pela fiscalização está respaldada na inobservância dos dispositivos normativos supraindicados, sendo prevista a imposição da penalidade nos termos da legislação de regência do ICMS, que estipula a aplicação da multa por infração quando houver a subsunção dos fatos ao artigo 82, V, “g” da Lei nº 6.379/96:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

*Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.*

*V - de 75% (setenta e cinco 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;

Assim, o resultado do trabalho de auditoria está alicerçado em extensa documentação, que permite a perfeita identificação da materialidade da acusação, com a devida demonstração do elemento quantitativo do crédito tributário.

Como tema preliminar, o recorrente suscita que o julgador monocrático não se manifestou sobre a falta de motivação, desvio de finalidade e ofensa ao princípio



da impessoalidade, bem como da falta de certeza e liquidez do crédito tributário com o fundamento de que teriam sido autuadas operações que não se sujeitam à substituição tributária (livros e bíblias; materiais de uso e consumo; bonificações, doações e brindes; e operações objeto de devolução), situação que, no seu entender, ensejaria a nulidade da decisão e a necessidade de retorno dos autos à instância prima para avaliação dos tópicos.

Pois bem, o Tribunal Pleno do CRF já abordou situação semelhante, qual seja, da omissão de análise de determinado ponto da defesa pela instância prima, tendo sido decidido que, em respeito à teoria da causa madura, deve ser dada prevalência ao princípio da celeridade processual, quando constatada que os fatos estão prontos para julgamento pelo Colegiado, conforme pode ser verificado no Acórdão nº 253/2023, de Relatoria do Consº Lindemberg Roberto de Lima, que assim se manifestou:

De acordo com a ora Recorrente, a decisão singular deve ser nula, uma vez que o julgador fiscal não observou as alegações de que promoveu os pagamentos do FUNCEP, e sequer se pronunciou a esse respeito na Sentença. Aponta também que a decisão singular atacou pontos não suscitados pela defesa.

Por esse fundamento a Recorrente pugna que seja o presente Auto de Infração devolvido à primeira instância de julgamento para apreciação do argumento em questão sob pena de supressão de instância e, outrossim, preterição ao direito de defesa, ou, caso já esteja o convencimento deste respeitável Conselho firmado para julgar a validade dos pagamentos, que seja a decisão reformada e o Auto de Infração seja julgado improcedente, tendo em vista as razões referidas, que demonstram a fragilidade da acusação fiscal. Desse modo, a recursante pleiteia a nulidade da sentença de primeiro grau, por omissão na decisão sobre ponto imprescindível para o deslinde da matéria em julgamento e por enfrentar questões por ela não arguidas.

Em relação ao argumento de que a decisão singular atacou pontos não suscitados pela defesa, importante afirmar que as incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio, *ex vi* do art. 15 da Lei 10.094/2013.

Dessa forma, os arrazoados trazidos pelo julgador singular, possivelmente por equívoco de digitação da peça, não trouxeram qualquer prejuízo ao direito de defesa da acusada, portanto, não de há se falar em nulidade nesse aspecto.

Quanto a questão relativa ao pagamento, examinando a sentença monocrática acostada aos autos às fls. 143/160, depreende-se que, de fato, o julgador fiscal não se pronunciou expressamente a esse respeito. Assim pontou o i. julgador a quo:

(...)

Contudo, com todas as vênias, discordo da recorrente quanto ao pedido de nulidade da sentença monocrática, visto que houve o cumprimento dos requisitos formais para sua manutenção, tendo sido enfrentada amplamente as argumentações trazidas pela defesa, sendo inclusive acolhidas parte das pretensões da então impugnante.

Naquela ocasião o julgador pronunciou ato válido e eficaz e entendeu que houve falta de recolhimento do FUNCEP. Não se pode concluir que o julgador não se debruçou sobre os elementos de prova, mas que fez a sua interpretação sobre os fatos e provas e tomou a decisão, sendo por isso,



passível de ratificação ou retificação por esse Tribunal. Não custa repetir que o Julgador singular negou a diligência por entender que os elementos presentes nos autos se mostravam suficientes para a resolução do caso.

Dessarte, a questão suscitada pela Recorrente não enseja nulidade por vício formal da sentença, mas retificação ou ratificação dela pelo órgão Recursal, motivo pelo qual entendo que a causa está madura para julgamento, não havendo motivo para postergação do julgamento, por se tratar de fatos que estão prontos para decisão por esse colegiado e que constam dos autos.

A teoria da causa madura deve ser invocada como norte para a celeridade processual, evitando atos administrativos inócuos, vazios de significado e utilidade, quando os fatos e as provas permitem que o Órgão Julgador pronuncie sua decisão.

Por esse fundamento nego a pretensão recursal de nulidade da sentença monocrática.

Com base no posicionamento adotado no precedente e considerando que a instrução processual permite a avaliação dos argumentos apresentados pelo recorrente, deve ser adotada a teoria da causa madura, pois a objeto da demanda independe de dilação probatória.

Considerando que a fiscalização anexou extensa documentação que permite a identificação precisa de todas as operações que foram sujeitas à tributação, recai ao contribuinte o ônus processual de anexar à defesa provas inequívocas como, p. ex., da ocorrência de devolução das mercadorias, para afastar a incidência tributária nessas situações, conforme regramento do ônus da prova, previsto no artigo 56 da Lei nº 10.094/13<sup>2</sup>.

Quanto à falta de certeza do crédito tributário, o recorrente indica, inicialmente, que na planilha disponibilizada pela fiscalização, foram incluídos produtos imunes, a saber, livros e bíblias, em afronta ao art. 150, VI, “d” da Constituição Federal. De fato, diante do comando constitucional, tais operações devem ser excluídas do levantamento e, por tal motivo, conforme indicação do contribuinte<sup>3</sup>, será aplicado o filtro na planilha para exclusão dos produtos com NCM 49030000 e 49019900.

O contribuinte informa que foram tributados produtos remetidos à título de material de uso e consumo, situação que afastaria a incidência do ICMS-ST; contudo, no regime de substituição tributária o fato gerador do tributo reside na circulação de mercadorias com a transferência da titularidade, situação que se amolda perfeitamente ao caso em análise. Considerando que a relação jurídica estabelecida

<sup>1</sup> A Lei 10.352/2001 acrescentou ao CPC/1973 o §3º no artigo 515 dispondo que "nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito, o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa versar questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento"

<sup>2</sup> **Art. 56.** Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.

**Parágrafo único.** O ônus da prova compete a quem esta aproveita.

<sup>3</sup> Item 117 do Recurso: De fato, ao determinar a matéria tributável, a autoridade administrativa considerou que os produtos (NCM 49019900 – Bíblia para Crianças e NCM 49030000 – Livro Pintura Mágica Disney), não observou o artigo 150, VI, da Constituição Federal, que veda a cobrança de tributos sobre livros, jornais e periódicos.



entre a recorrente e os seus revendedores é de natureza comercial autônoma, as remessas de mercadorias são realizadas sob o manto da presunção de revenda e, como consequência, caso ocorra eventual desvio de finalidade (consumo próprio) pelo revendedor, tal fato não descaracteriza a incidência presumida.

Ademais, a recorrente não especificou de forma cabal e individualizada quais revendedores destinaram produtos para consumo próprio, quiçá, pelo fato de tais hipóteses serem isoladas e imprevisíveis ou, até mesmo, pela inexistência de controle, pelo remetente, sobre o destino final de cada item individualmente repassado aos seus milhares de revendedores, motivo pelo qual, diante do comando contido no art. 56 da Lei nº 10.094/13, tal pedido não será acatado.

Alega, ainda, que a fiscalização aponta como matéria tributável valores não passíveis de exigência fiscal, como, por exemplo, as bonificações, doações e brindes (CFOPs 2411, 6910, 6911 e 6949), situação que não ensejaria a incidência do ICMS-ST. Ocorre que, uma análise singela das planilhas anexadas pela fiscalização impõe que seja rechaçado tal argumento, pois, ao contrário do que afirma a recorrente, apenas foram indicadas operações sujeitas à tributação, classificadas com o CFOP 6403.

Encerrando o tópico da falta de certeza e liquidez do crédito tributário, cita que a fiscalização lavrou o auto de infração sem considerar as devoluções de produtos, tendo citado na Impugnação os seguintes documentos: Nº **7.407.846** (08/03/2020), Nº **7.441.488** (27/03/2020), Nº **7.460.453** (21/04/2020), Nº **7.477.301** (01/05/2020), Nº **7.487.282** (06/05/2020), Nº **7.492.168** (10/05/2020), Nº **7.492.273** (10/05/2020), Nº **7.493.758** (13/05/2020), Nº **7.496.351** (14/05/2020), Nº **7.500.994** (17/05/2020), Nº **7.525.353** (01/07/2020), Nº **7.525.593** (01/07/2020), Nº **7.541.964** (16/07/2020), Nº **7.552.934** (25/07/2020), Nº **7.557.906** (01/08/2020), Nº **7.558.195** (01/08/2020), Nº **7.560.301** (01/08/2020), Nº **7.561.360** (04/08/2020), Nº **7.582.377** (11/08/2020), Nº **7.585.392** (16/08/2020), Nº **7.600.198** (01/09/2020), Nº **7.603.933** (06/09/2020), Nº **7.606.773** (12/09/2020), Nº **7.612.298** (18/09/2020), Nº **7.622.191** (03/10/2020), Nº **7.622.539** (03/10/2020), Nº **7.652.624** (25/10/2020), Nº **7.655.180** (30/10/2020), Nº **7.656.740** (31/10/2020), Nº **7.656.742** (31/10/2020), Nº **7.659.038** (01/11/2020), Nº **7.660.179** (04/11/2020), Nº **7.660.572** (04/11/2020), Nº **7.671.813** (10/11/2020), Nº **7.672.988** (12/11/2020), Nº **7.678.877** (19/11/2020), Nº **7.681.073** (24/11/2020), Nº **7.683.564** (29/11/2020), Nº **7.684.257** (01/12/2020), Nº **7.692.804** (13/12/2020).

Um primeiro registro que deve ser efetuado consiste na determinação dos fatos geradores, que foram elencados na peça vestibular em relação aos períodos de novembro e dezembro de 2020, ou seja, como a defesa do contribuinte efetuou inclusão de notas fiscais de períodos não alcançados no lançamento, tais documentos não merecem análise.

Em relação aos demais documentos, temos os seguintes resultados:



Nº **7.659.038** — **01/11/2020** - Trata de operação realizada em 24/10/2020, fora do período do fato gerador.

Nº **7.660.179** — **04/11/2020** - Trata de operação realizada em 31/10/2020, fora do período do fato gerador.

Nº **7.660.572** — **04/11/2020** - Trata de operação realizada em 31/10/2020, fora do período do fato gerador.

Nº **7.671.813** — **10/11/2020** - Trata de operação realizada em 14/10/2020, fora do período do fato gerador.

Nº **7.672.988** — **12/11/2020** - Trata de operação realizada em 20/10/2020, fora do período do fato gerador.

Nº **7.678.877** — **19/11/2020** - Deve ser excluída a N.F. **78.524.209** (11/11/2020)

Nº **7.681.073** — **24/11/2020** - Deve ser excluída a N.F. **78.524.426** (11/11/2020)

Nº **7.683.564** — **29/11/2020** - Deve ser excluída a N.F. **78.590.731** (14/11/2020)

Nº **7.684.257** — **01/12/2020** - Deve ser excluída a N.F. **78.872.654** (28/11/2020)

Nº **7.692.804** — **13/12/2020** - Deve ser excluída a N.F. **78.820.989** (25/11/2020)

Diante de tais análises, deve-se destacar: Em relação ao período de novembro de 2020, a fiscalização anexou a planilha relativa aos períodos compreendidos entre o dia 01º e dia 29, com montante de R\$ 690.812,59 (seiscentos e noventa mil, oitocentos e doze reais e cinquenta e nove centavos).

Ocorre que, a partir da análise dos dados disponibilizados, restou comprovado um erro aritmético, pois ao realizar a soma dos produtos sujeitos ao ajuste, tem-se o montante de R\$ 691.343,13 (seiscentos e noventa e um mil, trezentos e quarenta e três reais e treze centavos).

Os ajustes demandariam a exclusão de R\$ 374,32 (trezentos e setenta e quatro reais e trinta e dois centavos) do total do crédito tributário devido, ou seja, com as correções, o montante devido deveria representar o valor de R\$ 690.968,81 (setecentos e quarenta e dois mil, oitocentos e dezenove reais e noventa centavos).



Considerando a impossibilidade de majoração do crédito tributário pela instância de julgamento, deve ser mantido o valor lançado nos autos.

Em relação ao período de dezembro de 2020, considerando que não consta nenhum produto classificado no NCM 49030000 e 49019900, que todas as operações tratam de CFOP 6403 e que não foram apresentadas operações de devoluções que alcancem o período lançado, não há ajuste a ser realizado.

No que se refere à falta de motivação do ato, ao suposto desvio de finalidade ou violação ao princípio da impessoalidade, convém destacar que tais argumentos recursais buscam atacar ato da Gerência de Tributação, que foi homologado pela autoridade competente para tal mister, ou seja, na verdade, há um questionamento indireto acerca da fundamentação utilizada no Auto de Infração.

Por uma questão de delimitação de competência do órgão de julgamento, conforme precedente contido no Acórdão nº 283/2025<sup>4</sup>, não cabe ao Conselho de Recursos Fiscais o exame da validade ou mérito do ato administrativo que cassou o Termo de Acordo nº 2016.000016.

---

<sup>4</sup> Trecho do Acórdão:

“...

Ademais, de fato, o Conselho de Recursos Fiscais, nos termos da Portaria nº 00206/2023/SEFAZ<sup>4</sup> integra, dentro da estrutura administrativa organizacional da SEFAZ/PB, a direção superior do órgão, entretanto, possui atribuições limitadas:

## TÍTULO II

### DA COMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA

#### CAPÍTULO I

##### DIREÇÃO SUPERIOR

###### Seção IV

###### Conselho de Recursos Fiscais – CRF

Art. 6º O Conselho de Recursos Fiscais, com sede na Capital, é o órgão de composição paritária que representa as entidades e a Fazenda Estadual, supervisionado pela Secretaria de Estado da Fazenda, junto à qual funciona, **competete, em segunda instância administrativa, julgar os recursos interpostos contra decisões proferidas em processos contenciosos fiscais ou de consulta.** (grifos acrescidos)

Parágrafo único. A competência, a estrutura, a composição, o funcionamento, a atribuição e a forma de retribuição de seus membros estão estabelecidas em legislação específica, observadas as disposições constantes na Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

Conforme determinação normativa, ao contrário do que afirma o recorrente, o CRF não possui ampla competência, com a atribuição de revisão “dos atos administrativos realizados pela SEFAZ/PB”, possui, na verdade, atuação focada na resolução dos processos contenciosos fiscais da segunda instância administrativa, bem como, em determinados casos de consulta.



O cerne da questão reside exclusivamente na repercussão da cassação, qual seja, a validade da autuação.

No caso, a Gerência Executiva de Tributação, provocada pelo pedido de reconsideração do contribuinte, opinou, no Parecer nº 2020.01.06.00175, pela cassação do Termo de Acordo nº 2016.000016, pois levantamentos de dados coletados pela GOSTEX, conforme Memorando nº 0031/GOSTEX, demonstraram “uma enorme diferença entre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto e aquela que de fato é praticada nas operações realizadas pela empresa”, situação que seria suficiente para motivar a correção das distorções verificadas, “no intuito de evitar e/ou minimizar prejuízos ao erário paraibano”.

No caso, o supracitado parecer considerou que, a entrada em vigor das alterações promovidas na norma de regência da matéria relativa à substituição tributária nas operações efetuadas por revendedores que efetuam venda porta-a-porta, ensejou a “necessidade de ajustar os Termos de Acordo existentes à nova realidade trazida pela norma legal superveniente” e que, “o ato administrativo deve ser revisto sempre que norma tributária superveniente modifique a situação de direito e de fato.”

Tal conclusão advém da análise do item 3 do documento, que trata do tema “Dos Fatos e do Direito”, disponível entre as fls. 20 a 25 dos autos, que foi emitido em 31 de agosto de 2020, no qual restou consignado que:

O benefício fiscal concedido à empresa através de ato discricionário do Senhor Secretário desta Pasta tem sua prerrogativa estabelecida no art. 788 do Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba — RICMS/PB c/c o Decreto nº 34.121/2013 e alterações, que leva sempre em consideração o juízo de oportunidade e conveniência para a Administração Pública, e por ser uma liberalidade da Administração não gera direito adquirido para o contribuinte, podendo ser revogado a qualquer tempo pelo Estado.

Nesse sentido se posiciona o Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba - RICMS/PB:

*”Art. 293. Os regimes especiais concedidos poderão ser cassados ou alterados a qualquer tempo.*

*§ 1º É competente para determinar a cassação ou alteração do regime a mesma autoridade que tiver concedido o benefício na forma deste Regulamento.*

*Art. 788 ...*

*§ 4º Durante a sua Vigência, o benefício previsto no “caput” será acompanhado e, a critério da SER, anualmente revisado e renovado.*

*Art. 790. O regime especial poderá ser cassado ou alterado a qualquer tempo, desde que se mostre inconveniente aos interesses da Fazenda Estadual.”*

Assim, os dispositivos legais retro mencionados estabelecem que a concessão de termo de acordo, ato discricionário de competência do Senhor Secretário desta Pasta, pode ser cassado, renovado ou alterado a critério da Secretaria.

No caso em tela, o próprio Termo traz em seu bojo essa prerrogativa da Administração Pública, que assim disciplina:

**“Cláusula Décima Nona - Este Termo de Acordo entra em vigor na data de sua assinatura, retroagindo seus efeitos a partir de 01 de janeiro de 2016, podendo ser cassado ou alterado a qualquer tempo, desde que se mostre prejudicial à Fazenda Estadual, não dispensando a signatária do cumprimento das demais obrigações tributárias acessórias, previstas na legislação vigente ou na superveniente.”**



Portanto, a legislação tributária assim como o benefício fiscal em apreço são taxativos ao estabelecer que a Administração Pública tem a prerrogativa unilateral para cassar seus atos.

Foi nessa perspectiva que se posicionou a Administração Tributária, quando cassou os Termos vigentes desse segmento de mercado, inclusive o da requerente, através do Parecer nº 2019.01.06.00186, Processo nº 1865472019-0, com efeitos a partir de 01/01/2020, sendo-lhe ofertado novo Termo de Acordo, Acordo, através do Processo nº e201905297-0, nos termos do Decreto nº 34.121/2013, com as alterações dadas pelo Decreto nº 39.737, publicado no DOE em 28 de novembro de 2019.

A Administração Pública tem por finalidade o bem comum da coletividade, que deve se sobrepor aos interesses individuais. É nessa seara que o administrador deve pautar as decisões praticadas, assim, foi nesse sentido que a Gerência Operacional de Fiscalização da Substituição Tributária e do Comércio Exterior — GOSTEX realizou estudos desse segmento de mercado, fundamentando sua pesquisa nos preços praticados por empresas que atuam nesse segmento, utilizando como parâmetro revistas/catálogos fornecidos pelas mesmas aos seus revendedores, conforme Memorando N° 0031/GOSTEX, encaminhado a esta Gerência.

Após levantamento de dados coletados, a GOSTEX concluiu que existe uma enorme diferença entre a base de cálculo utilizada para a cobrança do imposto e aquela que de fato é praticada nas operações realizadas pela empresa em estudo, consoante revistas/catálogos fornecidas pela mesma e preços praticados na internet, o que ensejou a edição do Decreto nº 39.737/2019, que alterou o texto normativo do Decreto nº 34.121/2013, com vista a corrigir as distorções verificadas com relação à base de cálculo do imposto, no intuito de evitar e/ou minimizar prejuízos ao erário paraibano e consequentemente a população paraibana, beneficiadora final das ações do Estado.

Sobre a Base de Cálculo do imposto, o art. 2º do Decreto nº 34.121/2013, com a atualização dada pelo Decreto nº 39.737/2019, recepcionou os Convênios ICMS 45/99 e 06/06 no âmbito do Estado da Paraíba, estabelecendo:

(...)

*In casu*, com a publicação do Decreto nº 39.737/2019, que alterou a legislação até então em vigor, principalmente quanto à base de cálculo do imposto (ICMS-ST), houve a necessidade de ajustar os Termos de Acordo existentes à nova realidade trazida pela norma legal superveniente, pois, em regra geral, os fatos ocorridos quando da vigência de uma norma legal se subordinam aos seus efeitos, até que seja alterada ou revogada por outra norma.

Nesse sentido, Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (pág. 559) ensinam que “revogação é a retirada, do mundo jurídico, de um ato válido, mas que, segundo critério discricionário da administração, tornou-se inoportuno ou inconveniente”.

Destarte, o ato administrativo deve ser revisto sempre que norma tributária superveniente modifique a situação de direito e de fato. Dessa forma, a justificativa apresentada pela requerente de que foi surpreendida pela cassação do referido Termo e as alegações apresentadas de que não existiam motivos para esse ato é falaciosa, em razão do regramento jurídico já estabelecer que a norma legal superveniente tem o condão de alterar os atos praticados a partir da vigência da legislação superveniente que rege a matéria. Assim, o argumento de que foi surpreendida com o ato da cassação do Termo em questão, ora, é no mínimo equivocada, haja vista que a requerente teve ciência a partir da publicação do Decreto nº 39.737/2019 que se deu em 28 de novembro de 2019, alterando, em parte, a legislação do Decreto nº



34.121/2013, que disciplina a sistemática tributaria aplicada aos regimes concedidos ao segmento de mercado em que a mesma atua. Portanto, fica claro que a empresa já estava ciente de que o regime especial de que era detentora iria passar por modificação, em razão da norma tributária superveniente (Decreto nº 39.737/2019) que alterou a situação fática em vigor até então. Em vista disso, não prospera a argumentação da pleiteante. No tocante à arguição de absoluta ausência de motivação para a cassação do TARE nº 2016.000016, informa-se de que a publicação de norma superveniente (Dec. 39.737/2019) já é mais do que suficiente. Ademais, houve a necessidade de atualizar e padronizar os Termos vigentes a norma tributaria superveniente, para que não ocorresse prejuízo ao Estado, conforme estudos feitos pela GOSTEX, cujos reflexos seriam sentidos pela população paraibana, que é a parte interessada e contributiva de fato do imposto.

Não se trata, como afirmado pelo recorrente, de uma filigrana burocrática<sup>5</sup>, mas de uma postura comprometida com os custos orçamentários e que considera a existência de um dever fundamental de pagar tributos<sup>6</sup>.

Com efeito, a natureza jurídica do termo de acordo estabelecido no Decreto nº 34.121/2013 é de um contrato fiscal **não oneroso**, ou seja, não há dúvidas de que o contribuinte não arcou com custos, além das obrigações acessórias, para sua obtenção e, por tal motivo, a sua concessão deve ser considerada como uma prerrogativa, melhor dizendo, mera liberalidade do Estado.

Nesse sentido, conforme tema desenvolvido no Parecer nº 2020.01.06.00175, o Termo de Acordo nº 2016.000016, que estabelecia a MVA de 40% para a Avon Cosméticos LTDA. consiste em uma exceção à regra geral da tributação prevista no supracitado Decreto e, considerando sua natureza jurídica, fica passível de alteração / revogação / cassação discricionária, desde que motivada e em consonância com o arcabouço legal.

Ao tratar do acompanhamento periódico dos termos de acordo, o doutrinador Marco Antônio Santos Reis<sup>7</sup>, debate acerca da necessidade, inclusive, de verificação do cenário econômico; pois os indicadores e as projeções setoriais que

<sup>5</sup> Trecho contido no Recurso Voluntário: “Como já demonstrado, após anos de regular cumprimento de todas as obrigações estabelecidas pelo Fazenda Estadual, o Fisco apegou-se a uma filigrana burocrática, que nem mesmo se aplica ao caso, para alegar que com o advento do Decreto Estadual (PB) nº 39.737/2019, teria havido a necessidade de “adequação” dos TARE vigente à nova sistemática de tributação.”

<sup>6</sup> José Casalta Nabais, ponderou, no artigo “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos” que:

“Pois bem, num estado de direito democrático, como são ou pretendem ser presentemente os estados actuais, podemos dizer que encontramos basicamente três tipos de custos lato sensu que o suportam. Efectivamente aí encontramos custos ligados à própria existência e sobrevivência do estado, que se apresentam materializados no dever de defesa da pátria, integre este ou não um específico dever de defesa militar. Aí encontramos custos ligados ao funcionamento democrático do estado, que estão consubstanciados nos deveres de votar, seja de votar na eleição de representantes, seja de votar directamente questões submetidas a referendo. E aí encontramos, enfim, custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos concretizados portanto no dever de pagar impostos.”

<sup>7</sup> Reis, Marco Antônio Santos. Dos benefícios fiscais enquanto contratos fiscais-administrativos. Por uma compreensão constitucional dos benefícios fiscais: pressupostos, requisitos de concessão, fiscalização, efeitos e consequências jurídicas. Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 91, jan./mar. 2024 p. 121 a 146.



tenham influenciado na concessão de um contrato fiscal podem sofrer alterações no período de sua vigência que justifiquem a necessidade de revisão, senão veja-se:

Assim, os benefícios fiscais respeitam os requisitos trazidos pela literatura. Em primeiro lugar, é da essência do contrato fiscal-administrativo de concessão de incentivos um determinado grau de incerteza em relação ao atingimento das finalidades de fomento e desenvolvimento, por um lado, e, por outro, da própria capacidade e possibilidade de cumprimento das condicionantes pelo contribuinte e beneficiado.

A conformidade legal dos benefícios se expressa sob a perspectiva da previsão legal concreta do contrato como forma de atuação administrativa, como nos chamados TAREs (Termo de Acordo de Regime Especial) e dotado de objeto lícito. Conforme visto, os permissivos ou autorizações legais já existem no ordenamento, seja na seara dos benefícios tributários em sentido estrito (arts. 176 e 179, do CTN) ou de todos os benefícios fiscais em sentido amplo à luz da argumentação acima desenvolvida.

Os benefícios fiscais também apresentam o aspecto da bilateralidade, pois exigem o encontro da vontade do Estado-Fisco e a vontade do particular dentro de um espaço ou margem de discricionariedade política e técnica. A bilateralidade também supõe a existência de obrigações recíprocas: o Estado com a obrigação de fazer ou não fazer consistente no respeito ao tratamento diferenciado estabelecido pela lei **e, também, a obrigação de fiscalizar contrapartidas e condições previstas no contrato. Esta obrigação de fiscalizar abrange todo o período de vigência do benefício e deve ser periódica para evitar que alterações de cenário econômico com potencial para desviar ou comprometer o cumprimento das condicionantes permaneçam por muito tempo sem identificação. Situações de potencial desvirtuamento e alteração das condições iniciais devem ser identificadas o quanto antes a fim de se evitar a renúncia continuada de receita e o benefício injustificado para um particular que perdeu (às vezes sem culpa) as condições de honrar seus compromissos, mas por se quedar silente ou por omissão estatal, acabou gozando de um benefício desajustado por muito tempo.** (grifos acrescidos)

Dessa forma, os contratos fiscais concedidos por meio de regimes especiais, justamente por buscar promover a justiça fiscal e a igualdade de tratamento entre os contribuintes, não estão imunes à revisão de suas cláusulas, conforme pode ser constatado por meio da avaliação do RICMS/PB, especialmente, em relação aos artigos 788, 789 e 790.

À título ilustrativo, no que se refere ao RICMS/PB, o § 4º do art. 788 c/c art. 790<sup>8</sup> atribui discricionariedade à Administração Pública para que, no exercício do

---

<sup>8</sup> Art. 788. ...

(...)

§ 4º Durante a sua vigência, o benefício previsto no “caput” será acompanhado e, a critério da SER, anualmente revisado e renovado.

(...)

Art. 790. O regime especial poderá ser cassado ou alterado a qualquer tempo, desde que se mostre inconveniente aos interesses da Fazenda Estadual.



seu desiderato, acompanhe os regimes concedidos e, a seu critério, revise e renove os seus preceitos.

Não foi por outro motivo que, conforme registrado no supracitado parecer, foi ofertado à recorrente a oportunidade de adesão a um novo Termo de Acordo (Processo nº e201905297-0) aderente ao disciplinamento contido nas alterações promovidas pelo Decreto nº 39.737/2019.

Assim, considerando que vigora em nosso ordenamento jurídico o princípio segundo o qual o desconhecimento da lei é inescusável, a empresa recorrente tinha ciência de que o TARE possuía condição de produção de efeitos e, caso não fosse renovado, o regramento jurídico que deveria ser aplicado ao exercício posterior só poderia ser o do regramento geral estabelecido pelo Decreto nº 34.121/2013, pois suas operações não estariam abarcadas por regime especial válido.

Considerando que não compete ao Conselho de Recursos Fiscais a revisão do mérito administrativo exarado por setor distinto da Administração Pública, deve ser rejeitada a preliminar que suscitada pela recorrente.

Avançando no mérito, o contribuinte, apresenta questionamento acerca da aplicação do princípio da anterioridade, por entender que a contagem do prazo para determinação da eficácia das alterações promovidas pelo Decreto nº 39.737/2019, deveria, no caso específico do contribuinte, que possuía Termo de Acordo com validade estipulada na Cláusula Vigésima até 31/12/2020, produzir efeitos apenas após a ciência da cassação do TARE.

No que se refere à aplicação do princípio da anterioridade, apesar deste Relator considerar que o caso em análise possui distinção em relação ao Tema 1383 (RE 1.473.645) do STF, sobretudo pelo fato de se tratar de concessão de regime tributário alternativo não oneroso, que sujeita-se ao regramento específico de revisão, deve ser respeitado o posicionamento da Gerência Executiva de Tributação manifestado no Parecer nº 2020.01.06.00175, pois, conforme anteriormente abordado, o Conselho de Recursos Fiscais possui limitação de competência, em se tratando de a revisão do mérito administrativo exarado por outro setor da Administração Pública.

Por tal razão, deve ser considerada acertada a fundamentação do auto de infração, que se ateve à cassação do termo de acordo e que aplicou como termo inicial da submissão ao novo regramento a data delimitada pelo ato formal de cassação (Parecer nº 2020.01.06.00175 - 08.03.20), ou seja, a cassação formal do TARE não constituiu o marco temporal para a observância da anterioridade, mas sim a concretização da aplicação de uma norma geral (Decreto Estadual nº 39.737/2019) que já havia cumprido os requisitos temporais constitucionais.

No caso, o ato administrativo de cassação do termo de acordo apenas formalizou a adequação da situação particular da recorrente à nova realidade normativa estabelecida pelo supracitado Decreto, que já estava em vigor e havia respeitado os

---

Parágrafo único. A cassação referida neste artigo compete à mesma autoridade capaz de conceder o regime especial, a qual fixará prazo nunca inferior a 10 (dez) dias, para que o contribuinte adote o regime estabelecido no despacho de cassação.



prazos constitucionais para produção de eficácia da norma, buscando, inclusive, aplicar tratamento isonômico aos contribuintes que operam em tal setor econômico.

Em suma, na esteira do entendimento da Gerência Executiva de Tributação, a exigência fiscal baseada na metodologia de cálculo decorrente do Decreto Estadual nº 39.737/2019, para fatos geradores ocorridos em 2020, está em consonância com o regramento constitucional, uma vez que a norma que alterou o regime fiscal já havia sido publicada no exercício anterior e, por tal razão, a discricionariedade da Administração em revogar o regime de tributação alternativo, não oneroso, motivada por uma alteração legislativa prévia e devidamente publicada, não configura violação à segurança jurídica ou ao princípio da não surpresa.

O recorrente sustenta, ainda, que não é viável a exigência do ICMS-ST calculado com base nos valores de referência veiculados nas Revistas Avon, uma vez que a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária deve refletir ao máximo a realidade das operações subsequentes. No seu entender, as normas de regência que tratam das operações em análise devem respeito ao comando contido na Lei Complementar nº 87/96, que, em seu art. 8º, estabeleceu uma regra geral no sentido de que a determinação da base de cálculo do ICMS-ST envolve três pressupostos não excludentes, quais sejam, (a) o valor da operação própria do substituto, (b) o montante das despesas acessórias, e (c) a MVA relativa às operações subsequentes, a ser apurada de acordo com os critérios dispostos no § 4º de seu artigo 8º.

Sobre o tema, o STJ se manifestou na oportunidade do julgamento do AREsp nº 1.053.300/RS, que envolvia relação jurídica da empresa AVON COSMÉTICOS LTDA, tendo assim se manifestado:

Na espécie, o tema da utilização da margem de valor agregado ou o preço sugerido pelo fabricante ou fornecedor como base de cálculo do tributo, conforme previsto na legislação estadual, foi objeto central da lide. É o que se extrai da inicial da ação declaratória, em que a autora, em que pese reconhecer a previsão expressa no Decreto estadual 4.544/2002, questiona a possibilidade de utilização do preço sugerido em seus catálogos, ao argumento de que não seria ela fabricante ou importadora dos produtos, mas mera fornecedora:

### 3. O DECRETO 45.471/08-- SUA INAPLICABILIDADE

Especificamente quanto ao Decreto 45.471/08, além das ilegalidades expostas no item anterior, cumpre registrar a sua inaplicabilidade ao presente caso. É que o art. 189, inciso I, do RICMS/RS, com a nova redação, possibilita a utilização de preço sugerido pelo fabricante ou importador.

É importante grifar na reprodução do texto do §3º, do artigo 8º, da Lei Complementar 87/96, as palavras fabricante e importador, pois somente esses contribuintes, partindose do pressuposto da existência de preço final sugerido a consumidor final, é que estariam sujeitos a praticar esse valor como base de cálculo.

A norma citada dirige-se, exclusivamente, ao fabricante, assim considerado aquele que realiza o processo de industrialização do produto, como definido no artigo 4º, do Decreto nº 4.544/02, e importador, considerado aquele que promove o desembaraço aduaneiro de mercadorias de procedência estrangeira.



Ou seja, a lei complementar, nem o Decreto estadual, não elegeu sujeitos como o comerciante atacadista ou varejista, que não realiza qualquer modalidade de industrialização, e que adquire mercadorias no mercado interno para revenda, como o caso da Autora.

Portanto, praticando a Autora apenas atos de comércio (compra de fabricante no mercado interno e venda para seus clientes), mesmo admitindo-se por mera suposição a existência de lista de preços ou instrumento semelhante, não estaria ela enquadrada nessa modalidade de fixação de base de cálculo, por não se caracterizar como fabricante ou importador, sendo, isso sim, mera comerciante. Isso porque, repita-se, a Autora é simples comerciante, não fabricante ou importadora dos produtos.

À toda evidência, resta claro que não seria possível ao Decreto aumentar os sujeitos passivos em regime de substituição tributária, bem como que o art. 110 do CTN é claro em não admitir o desprezo do sentido civil e comercial pelos institutos tributários:

[...]

Acrescente-se, por oportuno, que as listas de sugestões de preços fornecidas às Revendedoras não configura qualquer obrigatoriedade de observância, o preço de venda é de livre formação.

As Revendedoras exercem o comércio varejista aos seus próprios clientes – atividade regulada pela Lei nº 6.586/78- e uma das características desse tipo de venda é a liberdade de fixação do preço final de venda, eis que a Revendedora Varejista pode aumentar ou diminuir o preço final, sem vinculação à mera sugestão de preços fornecida pela Autora!

E sabe-se que é muito comum a concessão de descontos, situação fática esta que será objeto da pesquisa de mercado.

Ainda sobre os preços sugeridos, depreende-se que o Decreto 45.471 tem por fim regular aquelas situações onde há fixação de preço máximo, consoante de constata da leitura da Nota 1 ao inciso I, do art. 189, do RICMS/RS com a redação deste novo Decreto.

[...]

...

Quanto à questão relativa à inadequação da base de cálculo pelo ESTADO com fundamento em mera analogia, o que supostamente violaria os arts. 97, 108, 110 e 179 do CTN, tenho que o recurso especial também não merece conhecimento.

A Lei complementar n. 87/1996 previu em seu art. 8º as formas de fixação da base de cálculo do ICMS devido em substituição tributária, motivo pelo que se transcreve na parte que interessa:

Art. 8º 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 ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

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

[...]



§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

[...]

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

**Tem-se, portanto, três regras alternativas para a fixação da base de cálculo nas substituições das operações subsequentes: (a) o resultado da soma dos valores da operação anterior, dos encargos e da margem de valor agregado; (b) o valor tabelado por órgão de estado; ou (c) o preço final sugerido pelo fabricante ou importador.**

**Da leitura atenta do dispositivo de Lei federal não se observa uma hierarquia entre as regras de fixação da base de cálculo, deixando-se ao Estado tributante a escolher entre as regras disponíveis aquela que lhe convier.**

**Na hipótese dos autos, informam as instâncias ordinárias que a legislação estadual teria fixado uma ordem hierárquica para a utilização das formas de fixação deste elemento do tributo. Assim, segundo a interpretação dada pelas instâncias ordinárias à legislação estadual, especialmente quanto à Lei estadual n. 8.820/1989, ao Convênio CONFAZ n. 76/1994, ao Decreto estadual n. 37.699/1997 e ao Decreto estadual n. 45.471/2008, ter-se-ia fixado de forma hierarquizada o preço sugerido em catálogo por fabricante ou importadora como base de cálculo para os tributos devidos em substituição tributária e, apenas subsidiariamente, o preço calculado com base em margem de valor agregado (MVA).**

**No parecer do *parquet* ofertado em segundo grau de jurisdição e utilizado pelo Tribunal de Justiça Gaúcho como razões de decidir, calcado no acervo fático encontrado nos autos e em respeito ao princípio da realidade, consta que a ora recorrente não é mera atacadista, mera comerciante. Ao contrário, seria fabricante de inúmeros produtos por ela comercializados, bem como estaria equiparada à indústria segundo as definições estabelecidas no Decreto federal n. 4.544/2002, fundamento, ademais, não impugnado no recurso especial.**

**Vê-se, portanto, que, diversamente do alegado, não houve aplicação de base de cálculo exclusivamente com fundamento na analogia, mas de forma direta por expressa previsão legal.**



Nesse contexto, a revisão das conclusões do acórdão recorrido só seria possível mediante revisão do acervo probatório, providência inadequada em recurso especial, consoante enunciado da Súmula 7 do STJ.

Ademais, é incabível na presente via recursal a verificação da hierarquização das alternativas para a fixação da base de cálculo, ante a incidência da Súmula 280 do STF, tendo em vista que a controvérsia relativa ao tema foi dirimida à luz de interpretação de lei local. Assim, eventual violação de lei federal seria reflexa, e não direta, porque, para o deslinde da controvérsia, seria imprescindível a interpretação da legislação estadual mencionada no acórdão, descabendo, portanto, o exame da questão em sede de recurso especial.

Ademais, é assente o entendimento desta Corte Superior de que é inviável o conhecimento do recurso especial que invoque interpretação de Convênio CONFAZ (AgInt no REsp 1.428.325/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 28/08/2019).

No mesmo sentido: REsp 1.342.539/MG, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, Primeira Turma, DJe 22/11/2016; AgInt no REsp 1.650.991/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, DJe 22/11/2017.

**Por fim, como relatado, a Corte estadual, analisando os dispositivos da legislação estadual, consignou não ser a hipótese de aplicação da margem de valor agregado (MVA) como base de cálculo do ICMS em substituição tributária, afirmando ter a lei estabelecido ordem hierárquica a ser seguida e declarando que a circunstância fática impõe a aplicação do valor sugerido pelo fornecedor em catálogo como base de cálculo do tributo.**

Assim, em relação ao tema da necessidade de apresentação de estudo técnico para a fixação de MVA a ser utilizada como base de cálculo do ICMS em substituição, resente-se o recurso especial do devido prequestionamento, já que não houve emissão de juízo pelo acórdão recorrido, fazendo incidir o óbice constante na Súmula 282 do STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada". (grifos acrescidos)

Percebe-se que ocorreu o debate sobre os critérios para a definição da base de cálculo do ICMS recolhido em substituição tributária pela recorrente, sobretudo em relação à utilização do preço sugerido em catálogo das mercadorias por ela comercializados, inclusive pelo fato de ter ocorrido, nos termos do Decreto federal nº 4.544/2002, à época vigente, equiparação do contribuinte à condição de fabricante de produtos próprios e estabelecimento industrial. E, como resultado desta abordagem, restou consignado que "do dispositivo de Lei federal não se observa uma hierarquia entre as regras de fixação da base de cálculo, deixando-se ao Estado tributante a escolher entre as regras disponíveis aquela que lhe convier."

Vale frisar que a matéria é debatida em outras instâncias administrativas, como pode ser destacado, de forma ilustrativa, o Acórdão nº 236/2023<sup>9</sup> do Tribunal

---

<sup>9</sup> Acórdão nº 236/2023  
Processo nº 000.040.004.393/2012



Pleno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF-DF), que assim se manifestou:

EMENTA : PROCESSUAL. PRELIMINAR. NULIDADE NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-FISCAL. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO. INSUBSISTÊNCIA DA ALEGAÇÃO. Com a leitura do parecer que embasou o "decisum" de 1ª instância, é possível verificar que, mesmo sem a nomenclatura dada pela autuada na impugnação, todas as razões recursais foram examinadas, sobretudo porque vários dos temas trazidos na defesa em capítulos diferentes se confundem entre si. Não bastasse isso, após o julgamento do recurso voluntário interposto no processo, a recorrente opôs embargos de declaração (ED nº 3/2021) no qual foram levantadas todas as supostas omissões, ofensas aos princípios do contraditório e ampla defesa, novamente arguidas em sede de apelo extraordinário. Ao se julgar os referidos aclaratórios, todas essas questões, contudo, foram expressamente rejeitadas, conforme se depreende da leitura da ementa do Acórdão da 1ª Câmara nº 109/2021. No mais, não há como negar que, de tão amplo foi o rol de alegações apresentadas com o presente recurso, que não é possível vislumbrar, no processo, qualquer cerceamento de defesa experimentado pela contribuinte autuada. Assim, rejeita-se a preliminar recursal ("questão prejudicial") de que, tanto a decisão recorrida, quanto o julgamento de 1º grau administrativo, teriam mitigado o direito ao contraditório, ao terem deixado de enfrentar uma série de argumentos que, se acolhidos, poderiam levar ao cancelamento integral ou, no mínimo, parcial da exigência fiscal em debate. PRELIMINAR. DECADÊNCIA. CONSTATAÇÃO. CTN. ENUNCIADO DA SÚMULA DO STJ. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A partir do posicionamento jurisprudencial consolidado pelo STJ (Enunciado de Súmula nº 555), pode-se extrair 3 requisitos para a aplicação da contagem de prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN: (i) o tributo ser sujeito ao lançamento por homologação; (ii) ter havido recolhimento, ainda que a menor, do tributo devido; e (iii) o contribuinte não ter incorrido em dolo, fraude ou simulação, bem como não ter sido notificado pela Fiscalização acerca de procedimento preparatório de lançamento. Na hipótese dos autos, houve recolhimento, mesmo parcial, da obrigação tributária principal sujeita a lançamento por homologação. Em outras palavras, no caso concreto foram identificados pagamentos capazes de extinguir, ainda que parcialmente, o ICMS declarado como devido para os meses fiscalizados. O atendimento, portanto, às condições extraídas da jurisprudência firmada pelo STJ sobre o assunto, faz com que, na espécie, seja aplicável o artigo 150, § 4º, do CTN, na verificação de eventual caducidade do direito de o Fisco local ter realizado o lançamento de ofício ora debatido. À vista desse entendimento e do fato de que, no caso, a autuada tomou ciência dos termos finais da autuação em 30/10/2012, que se reconhece, pois, a decadência tributária que, arguida com o apelo, refere-se a fatos geradores ocorridos até 29/10/2007. MÉRITO RECURSAL. ICMS-ST. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996. LEI Nº 1.254/1996. DECRETO Nº 18.955/1997. VENDA DE MERCADORIA PORTA-A-PORTA. BASE DE

---

Recorrentes: Natura Cosméticos S/A

Advogado: Dr. José Maurício Machado (OAB/SP nº 50.385) e Dr. Daniel Lacasa Maya (OAB/DF nº 24.675)

Recorridas: Fazenda Pública do Distrito Federal

Representante da Fazenda: Procuradora Drª Luciana Maques Vieira da Silva Oliveira

Relator: Conselheiro Júlio Cezar Nascimento de Abreu

Data do Julgamento: 26 de setembro de 2023.



CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PREVALÊNCIA DAS NORMAS DE HIERARQUIA SUPERIOR SOBRE AS CLÁUSULAS DO TARE Nº 14/2014. **Da combinação do art. 8º, II e § 3º, da Lei Complementar nº 87/1996, com o art. 6º, VII, "b", e seu § 3º, da Lei nº 1.254/1996, o § 4º do art. 34 do Decreto nº 18.955/1997 e, finalmente, a cláusula terceira do Convênio ICMS nº 45/99, extrai-se a seguinte regra: nas operações sujeitas à substituição tributária em que o contribuinte substituto utiliza o marketing direto (venda porta-a-porta) para comercialização de seus produtos, a base do cálculo do ICMS devido por toda a cadeia de produção e distribuição do item a ser revendido será, em regra, os preços de comercialização sugeridos pelo próprio fabricante; ou seja, os valores geralmente indicados nas listas ou catálogos que distribui aos seus revendedores autônomos. Somente quando não houver essa sugestão do valor de revenda, é que, excepcionalmente, o imposto a ser recolhido antecipadamente por operações tributárias supervenientes será calculado com base no somatório do valor da operação própria do substituto tributário, dos encargos cobrados e transferíveis ao consumidor final e da margem de valor agregado fixada em lei (sentido lato).** Disposições previstas no TARE nº 14/2014 - SUREC/SEF, contudo, não se harmonizam com o esse comando legal. Observada especialmente a cláusula segunda do referido ajuste, tanto o seu texto original, quanto a redação conferida com suas alterações, acabam por colidir com as disposições legais alhures, ao permitirem que, no lugar dos preços de venda sugeridos nos catálogos fornecidos aos seus revendedores (no caso, a "Revista Natura"), a contribuinte signatária utilize como base de cálculo devido por substituição tributária "para frente" o resultado de uma fórmula que, embora parecida, não é a mesma prevista pela legislação a ser seguida por outras empresas cuja atividade econômica funciona de forma semelhante. Por serem hierarquicamente inferiores a dispositivos legais válidos e preferencialmente aplicáveis às operações/fatos geradores tratados na ação fiscal em comento, as disposições do TARE nº 14/2014 - SUREC/SEF não têm o condão de alterar os termos em que foi lavrado o auto de infração impugnado. ALEGAÇÃO DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA CONVERSÃO EM RENDA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS. IMPROCEDÊNCIA. Não procede a alegação da recorrente de que houve a extinção do crédito tributário pela conversão em renda de depósitos judiciais, isso porque tais depósitos se referem a valores apurados pela autuada, os quais já foram abatidos dos valores apurados pelo Fisco, quando do lançamento. PRODUTOS DA LINHA ?CRER PARA VER?. INCIDÊNCIA DO ICMS-ST. DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. A recorrente alega que não poderia haver a incidência do ICMS/ST sobre os produtos da linha ?Crer para Ver?, cuja arrecadação é vertida para projetos sociais financiados por ela, sendo, assim, revendidos a preço de custo. No entanto, na situação vertente, ainda que os referidos produtos sejam comercializados a preço de custo, é devido o ICMS/ST, posto que a alíquota interna, utilizada na operação de substituição tributária, é superior à alíquota interestadual, utilizada na operação própria. MERCADORIAS REMETIDAS A TÍTULO DE BONIFICAÇÕES. INCIDÊNCIA DO ICMS-ST. LEGALIDADE. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO Nº 04/2018-SUREC/SEF. Nos termos do art. 2º, inciso II, do Ato Declaratório Interpretativo nº 04/2018-SUREC/SEF, ?incluem-se na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária os valores correspondentes às mercadorias remetidas a título de bonificação. ? DESCONTOS CONDICIONAIS. BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST. LEI Nº 1.254/1996. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. A contrário senso do



disposto no art. 8º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 1.254/1996, excluem-se da base de cálculo do ICMS os descontos incondicionais. No caso concreto, os descontos concedidos pela recorrente estão condicionados à aquisição de mais de uma unidade do produto. Assim, inaplicável ao caso a exclusão de tais descontos da base de cálculo do ICMS-ST. **BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST. ART. 144 DO CTN. ALEGAÇÃO DE ERRO NA VINCULAÇÃO DOS "CICLOS" DA REVISTA NATURA. IMPROCEDÊNCIA.** No entender da recorrente, os autuantes erraram ao promover a verificação da base de cálculo constante do catálogo vigente no "ciclo" da emissão do documento fiscal, quando o correto seria utilizar o catálogo vigente no "ciclo" da captação do pedido feito pelo revendedor. Ocorre que os documentos fiscais emitidos pela atuada não trazem informações acerca do "ciclo" a que se referem os produtos neles descritos, daí a razão de a fiscalização ter considerado, para efeito de fixação da base de cálculo do imposto, o catálogo vigente no "ciclo" da ocorrência do fato gerador. Nesse aspecto, o procedimento adotado pela fiscalização não destoava da regra insculpida no art. 144 do CTN, segundo a qual, "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente (...)". **BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST. ALEGAÇÃO DE DESCONSIDERAÇÃO DOS "KITS" NA DEFINIÇÃO DOS VALORES DOS PRODUTOS. IMPROCEDÊNCIA.** Alega a recorrente que os autuantes tributaram indevidamente, de forma individualizada, produtos que integravam "kits". Todavia, como a atuada não identificou nos documentos fiscais quais produtos se tratavam de componentes de um conjunto ("kit"), correta a tributação pelo preço individualizado do produto. **BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST. LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 87/1996 E LEI DISTRITAL Nº 1.254/1996. FIXAÇÃO PELOS PREÇOS DA "REVISTA NATURA". OPERAÇÃO INDUSTRIAL E COMERCIAL SEGREGADAS. PESSOAS JURÍDICAS DISTINTAS. MESMO GRUPO EMPRESARIAL. VALIDADE. A recorrente alega que, pelo fato de ter como atividade o "comércio atacadista", a fixação da base de cálculo do ICMS/ST tomando como referência os preços sugeridos na "Revista Natura" viola o art. 8º, § 3º, da Lei Complementar Federal nº 87/1996, bem como o art. 6º, § 3º, da Lei nº 1.254/1996, pois, no seu entender, esses dispositivos somente admitem para este fim listas de preços emitidas por "fabricante" e "importador". Porém, o que ocorre é que a organização Natura segregou a operação industrial e comercial em pessoas jurídicas distintas. Assim, uma unidade fabrica e a outra vende, mas não há dúvida de que se trata do mesmo grupo empresarial. Desse modo, o fato de a empresa atuada ser distribuidora dos produtos e não o fabricante não afasta a adoção do preço sugerido na "Revista Natura" para definição da base de cálculo do ICMS/ST. ICMS. CTN. LEI Nº 6.900/2021. REDUÇÃO DE MULTA/PENALIDADE. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE.** Nos termos do artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, aplica-se ao lançamento ainda não definitivamente constituído a legislação posterior que comine penalidade mais branda. A partir dessa previsão legal, o recurso merece ser conhecido e provido parcialmente, tão somente para, de ofício, aplicar as disposições da Lei nº 6.900/2021 (vigente desde 01/01/2022) e, com isso, reduzir, de 100% para 50%, a multa principal infligida com a auto de infração em debate. Recurso conhecido e parcialmente provido.

**DECISÃO :** Acorda o Pleno do TARF, à unanimidade, em preliminar rejeitar a prejudicial da decisão recorrida e à maioria de votos, acolher a preliminar de decadência do crédito tributário dos fatos geradores anteriores à 29/10/2007 e, quanto ao mérito, à unanimidade dar provimento parcial para reduzir o percentual da multa principal, de 100% para 50%, com base na Lei

nº 6.900/2021, nos termos do voto do Conselheiro Relator. Foram votos vencidos quanto à preliminar de decadência, os Conselheiros Giovani Leal, Avelar Schmidt, Vânia Nascimento e Karoline Cord de Sá, com declaração de voto do Conselheiro Giovani Leal. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Guilherme Salles e Luciana Braga, sendo substituídos, respectivamente, pelas Conselheiras Suplentes Joicy Leide Montalvão e Karoline Cord de Sá. Em virtude da vacância do cargo de Conselheiro Efetivo Representante do DF, o Conselheiro Suplente Rogério Fontes ocupou o assento na bancada de julgamento. (Publicado no DODF nº 196, de 19/10/2023, pag. 9) (grifos acrescentados)

Além dos argumentos acima elencados, não se pode olvidar que o parágrafo único do art. 1º do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais<sup>10</sup> dispõe que os órgãos julgadores pertencentes à Justiça Fiscal Administrativa não possuem competência para declarar a inconstitucionalidade de normas, bem como não possuem autorização normativa para deixar de aplicar, sob fundamento de ilegalidade, ato normativo estadual.

Nesse sentido, correta a manifestação da instância prima que assim tratou do tema:

Da leitura dos dispositivos legais supracitados (Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 45/99 e art. 2º do Decreto nº 34.121/2013) verifica-se que a base de cálculo do imposto, na ausência do preço de venda ao consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente será o preço de venda ao consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente, em conformidade com a realidade fática dos autos. Essa, de fato é a regra geral para a formação da base de cálculo do ICMS-ST, na ausência de Regime Especial válido celebrado entre as partes.

Conforme o § 1º do art. 2º, é facultado ao sujeito passivo a utilização do preço por ele praticado acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido na parte final do § 1º do art. 2º do Decreto nº 34.121/2013, em substituição ao preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente.

A supracitada possibilidade de formação da base de cálculo do ICMS-ST, acrescentado do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA), deverá ser condicionada à celebração de Regime Especial, nos termos da legislação vigente.

Assim sendo, mediante análise das notas fiscais eletrônicas, a Fiscalização identificou que a Autuada reteve e recolheu ICMS/ST a menor em razão de ter adotado MVA em desconformidade com o disposto na legislação tributária do Estado da Paraíba, que rege a matéria.

A Impugnante entende que a aplicação de preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente viola os princípios da estrita legalidade tributária e da capacidade contributiva, previstos no Código Tributário Nacional (CTN) e na Constituição Federal, visto que não há autorização em lei para a sua aplicação, aliado a inexistência de correlação com o real valor da operação.

---

<sup>10</sup> Portaria nº 00080/2021/SEFAZ

Art. 1º...

Parágrafo único. É vedado ao Conselho de Recursos Fiscais deixar de aplicar ato normativo, ainda que sob alegação de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade.



Afirma, também, que tanto o § 7º do art. 150 da Constituição Federal (CF/88), quanto o art. 6º da Lei Complementar (LC) nº 87/96 são claros ao prever que cabe à lei instituir e disciplinar a substituição tributária do ICMS em relação a fatos geradores futuros ou subsequentes. E que o art. 97, inciso IV, do CTN é igualmente expresso ao reservar a fixação de bases de cálculo de tributos às leis, observando-se as exceções nelas previstas.

Sustenta que o art. 8º da LC nº 87/96 não prevê, em momento algum, a adoção da figura jurídica dos valores de referência constantes dos catálogos, como elemento formador da base de cálculo do ICMS-ST, o que torna ainda mais nítida a invalidade do Auto de Infração em questão.

No entanto, tais argumentos não prosperam.

Ressalte-se, inicialmente, em relação aos aspectos relacionados à defesa do contribuinte autuado, que as questões de cunho constitucional alegadas por ele (princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não competem aos órgãos julgadores administrativos, nos termos do artigo 55, inciso I, da Lei nº 10.094/13 “a declaração de inconstitucionalidade”.

Nessa direção, questionamentos acerca da aplicação da multa, relacionados com o princípio da proporcionalidade e razoabilidade, não podem ser acatados em instância administrativa, conforme preconiza a Lei nº 10.094/13, que regulamenta o Processo Administrativo Tributário no Estado da Paraíba e instituiu em seu art. 55<sup>11</sup>, limitação material na competência dos órgãos julgadores, mais especificamente, a declaração de inconstitucionalidade ou a aplicação da equidade, situação que inviabiliza a análise de qualquer conteúdo referente a estes temas.

Há de ser destacado que este entendimento também está em consonância com a Súmula Administrativa nº 03, publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda em 19/11/2019, cujo teor passa a ser reproduzido:

**DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE**

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nºs: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019)

O recorrente pugna, de forma alternativa, que, o cálculo do ICMS-ST deve considerar a MVA de 60%, por corresponder ao “atual entendimento do Estado da Paraíba” sobre a questão, uma vez que tal percentual foi estipulado por meio de Termo de Acordo nº 2021.000308, firmado em momento posterior ao lançamento do auto de infração em análise.

Tal postura pode ser configurada como um reconhecimento parcial do pedido, pois resta claro que o recorrente considera incontroverso o percentual de MVA aplicado sobre o valor de 60%; entretanto, no âmbito da instância administrativa devem ser consideradas as limitações inerentes à sua competência de julgamento, pois tal

<sup>11</sup> Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - a aplicação de equidade.



procedimento demandaria alteração dos critérios da autuação, o que extrapola a função revisora da instância administrativa.

A adoção de uma base de cálculo diversa, sem um amparo legal específico, ainda que favorável ao recorrente e por ele proposta, extrapolaria as competências típicas da administração pública no contexto da revisão administrativa do lançamento tributário, motivo pelo qual, tal não pode ser acolhido tal pleito.

Por fim, em observância ao princípio da legalidade, deve ser observado os termos do art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional - CTN, no qual deve ser verificada a aplicação do princípio da retroatividade da norma mais benéfica, revisando o montante lançado pela autoridade fiscal, uma vez que ocorreu a alteração dos parâmetros de aplicação da penalidade no transcorrer dos períodos dos fatos geradores.

Assim, o crédito tributário devido passa a ter a seguinte configuração:

Infração	Referência	Principal	Infração	Crédito Devido
ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR	11/2020	R\$ 690.812,59	R\$ 518.109,44	R\$ 1.208.922,03
	12/2020	R\$ 439.053,08	R\$ 329.289,81	R\$ 768.342,89
<b>Total</b>		<b>R\$ 1.129.865,67</b>	<b>R\$ 847.399,25</b>	<b>R\$ 1.977.264,92</b>

Com estes fundamentos,

**VOTO** pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu parcial provimento, reformando a decisão singular para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001028/2021-34, lavrado em 16 de junho de 2021 contra a empresa AVON COSMÉTICOS LTDA, inscrição estadual nº 16.900.684-0, incorporada pela empresa NATURA COSMETICOS S.A, CNPJ nº 71.673.990/0053-06, condenando-a ao pagamento do crédito tributário total no valor de R\$ 1.977.264,92 (um milhão, novecentos e setenta e sete mil, duzentos e sessenta e quatro reais e noventa e dois centavos), sendo R\$ 1.129.865,67 (um milhão, cento e vinte e nove mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e sessenta e sete centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 395, c/c art. 397, II, art. 399, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 c/c o “caput” do art. 2º do Decreto nº 34.121/2013, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 847.399,25 (oitocentos e quarenta e sete mil, trezentos e noventa e nove reais e vinte e cinco centavos) de multa por infração com arrimo no art. 82, V, “g”, da Lei 6.379/96.



Cancelado o montante de R\$ 282.466,42 (duzentos e oitenta e dois mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e quarenta e dois centavos), pelas razões expostas.

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 08 de julho de 2025.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon  
Conselheiro Relator