



PROCESSO Nº 2256082021-8 - e-processo nº 2021.000248319-9

ACÓRDÃO Nº 350/2025

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: 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

Autuantes: MARIA EMILIA ANTAS LEITE DE FRANÇA E VALQUÍRIA BEZERRA LIMA BARROS

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA (FUNCEP) - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BASE DE CÁLCULO - PREÇO FINAL DE REVISTA - LEGALIDADE DO LANÇAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A autuação por falta de recolhimento do FUNCEP é devida em razão da utilização de base de cálculo menor do que a exigida pela legislação, após a cassação do TARE nº 2016.000075.

- É legítima a utilização do preço sugerido em catálogos como base de cálculo do ICMS-ST, em detrimento da MVA, conforme previsão da legislação estadual.

- A exigência fiscal, baseada no Decreto Estadual nº 39.737/2019 para fatos geradores de 2020, respeita os princípios da anterioridade e da segurança jurídica, pois a norma já havia sido publicada no exercício anterior e cumpriu os requisitos temporais constitucionais.

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 desprovimento, mantendo a decisão monocrática que decidiu pela procedência do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002156/2021-03, lavrado em 25 de outubro de 2021, em desfavor da empresa NATURA COSMÉTICOS S/A, inscrição estadual nº 16.900.684-0, e que condenou-a ao pagamento do crédito tributário na quantia de R\$ 410.388,52 (quatrocentos e dez mil,



trezentos e oitenta e oito reais e cinquenta e dois centavos), sendo R\$ 205.194,26 (duzentos e cinco mil, cento e noventa e quatro reais e vinte e seis centavos) de FUNCEP por infringência ao art. 2º, I, da Lei nº 7.611/2004 e R\$ 205.194,26 (duzentos e cinco mil, cento e noventa e quatro reais e vinte e seis centavos), de multa por infração arrimada no art. 8º da Lei nº nº 7.611/2004, acrescentado pela Lei nº 9.414 de 12/07/2011.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma do art. 4º- A da Lei nº 10.094/2013, c/c os artigos 1º, 2º e 4º do Decreto nº 37.276/2017.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 09 de julho de 2025.

PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO E EDUARDO SILVEIRA FRADE.

JOÃO EDUARDO FERREIRA FONTAN DA COSTA BARROS
Assessor



PROCESSO Nº 2256082021-8 - e-processo nº 2021.000248319-9

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: 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

Autuantes: MARIA EMILIA ANTAS LEITE DE FRANÇA E VALQUÍRIA BEZERRA LIMA BARROS

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA (FUNCEP) - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BASE DE CÁLCULO - PREÇO FINAL DE REVISTA - LEGALIDADE DO LANÇAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A autuação por falta de recolhimento do FUNCEP é devida em razão da utilização de base de cálculo menor do que a exigida pela legislação, após a cassação do TARE nº 2016.000075.

- É legítima a utilização do preço sugerido em catálogos como base de cálculo do ICMS-ST, em detrimento da MVA, conforme previsão da legislação estadual.

- A exigência fiscal, baseada no Decreto Estadual nº 39.737/2019 para fatos geradores de 2020, respeita os princípios da anterioridade e da segurança jurídica, pois a norma já havia sido publicada no exercício anterior e cumpriu os requisitos temporais constitucionais.

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, o recurso voluntário interposto contra decisão monocrática que julgou procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00002156/2021-03, lavrado em 25 de outubro de 2021, em desfavor da empresa NATURA COSMÉTICOS S/A, inscrição estadual nº 16.900.684-0, no qual consta a seguinte acusação, *ipsis litteris*:

0465 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO FUNCEP - FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA >> O contribuinte deixou de recolher o FUNCEP - Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.



NOTA EXPLICATIVA: O CONTRIBUINTE ENCONTRA-SE COM O TARE DO SEGMENTO “PORTA A PORTA” CASSADO (TARE NUM 2016.000075 – 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, PARA OS PRODUTOS SUJEITOS AO FUNCEP/PB, NOS TERMOS DO INCISO XI DO ART. 2º C/C O INCISO II DO ART. 4º DO DEC. 25.618/04.

Em decorrência deste fato, as representantes fazendárias constituíram crédito tributário total de R\$ 410.388,52 (quatrocentos e dez mil, trezentos e oitenta e oito reais e cinquenta e dois centavos), sendo R\$ 205.194,26 (duzentos e cinco mil, cento e noventa e quatro reais e vinte e seis centavos) referentes ao FUNCEP, por infringência ao Art. 2º, I, da Lei nº 7.611 de 30/06/2004 e R\$ 205.194,26 (duzentos e cinco mil, cento e noventa e quatro reais e vinte e seis centavos) de multa por infração, com base no Art. 8º da Lei nº 7.611/04, acrescentado pela Lei nº 9.414 de 12/07/2011.

Após cientificada por meio de DT-e, em 03 de novembro de 2021, a atuada apresentou impugnação tempestiva contra o lançamento do crédito tributário consignado no Auto de Infração em análise (fls. 53 a 157).

Ato contínuo, os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, oportunidade na qual foram distribuídos à julgadora fiscal Rosely Tavares de Arruda, que prolatou decisão pela procedência do lançamento, nos termos da seguinte ementa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ADICIONAL DE DOIS PONTOS PERCENTUAIS INCIDENTES SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE SÃO DESTINADOS AO FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA-FUNCEP/PB. INFRAÇÃO CONFIGURADA.

A lavratura do auto de infração atendeu aos requisitos essenciais dispostos na Lei nº 10.094/13, inexistindo casos de nulidade, oportunizando-se ao contribuinte o exercício da ampla defesa e o contraditório.

A empresa atuada infringiu a legislação, incorrendo na falta de recolhimento do Adicional de 2% devido e destinados ao FUNCEP incidente sobre operações de vendas de mercadorias, por ter utilizado base de cálculo em valor menor do que a devida e exigida pela legislação para o cálculo do imposto e, conseqüentemente, do adicional destinado ao FUNCEP. Respeitados os princípios Constitucionais da anterioridade do exercício financeiro e nonagesimal.

Erros na apuração do ICMS-ST, coisa correção fez-se necessária, levaram a sucumbência de parte dos créditos tributários lançados.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Após tomar ciência da decisão singular por meio de DT-e, em 10/06/2022, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário, por meio do qual suscitou, em síntese, que:

- a) 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 2016.000075, com validade até 31/12/2020;



- b) Que a fiscalização teria inovado em sua interpretação, passando a entender que a base de cálculo deveria ser apurada a partir de preço sugerido constante de catálogos, que seriam os valores de referência veiculados nos catálogos emitidos pela Natura;
- c) A exigência fiscal contraria o entendimento e a prática adotada pelo próprio Estado da Paraíba durante mais de 15 anos;
- d) 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 2016.000075;
- e) A exigência do FUNCEP, 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;
- f) 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;
- g) A nova interpretação de se utilizar valores de referência, constantes de catálogos para apurar a base de cálculo, viola a segurança jurídica e não pode ter efeito retroativo à lavratura do auto de infração, pois o art. 146 do CTN veda expressamente que a mudança de critério jurídico de lançamento alcance fatos geradores anteriores. As situações jurídicas pretéritas devem ser preservadas, conforme arts. 23 e 24 da Lei nº 13.655/2018;
- h) 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;
- i) Ocorre que, 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;
- j) Se não há previsão de cassação de determinado regime especial, não pode a Administração Fazendária fazê-la sem qualquer motivo;
- k) O novo regramento trazido pelo referido Decreto só seria aplicável aos TARE's que viessem a ser firmados após a sua publicação ou em



relação àquelas ainda vigentes, apenas quando de sua prorrogação, após o final de sua vigência;

- l) 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 ao arrepio da lei complementar;
- m) 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;
- n) Devem ser canceladas as exigências de multa e juros, com base no art. 100, parágrafo único, do CTN, porquanto no período objeto da autuação a impugnante agiu conforme prática reiterada da Administração Tributária da Paraíba;
- o) Atualmente está vigente o Termo de Acordo nº 2021.000308, 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.
- p) Cancelamento da multa, com amparo no art. 112 do CTN, evidenciando-se situação de dúvida, uma vez que a impugnante, durante 15 anos, calculou o ICMS ST mediante aplicação de uma MVA, sem qualquer óbice imposto pelo Fisco Paraibano;
- q) 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.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração que visa a exigir, da empresa NATURA COSMETICOS S.A, devidamente qualificada nos autos, crédito tributário decorrente da falta de recolhimento do FUNCEP, em relação aos períodos de março a dezembro de 2020.



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 93300008.12.00003817/2021-60, que apresentou como resultado da fiscalização a lavratura dos dois Autos de Infração, a saber, os de nº 93300008.09.00002155/2021-50 relativo à acusação de recolhimento a menor de ICMS-ST, por ora analisado, e nº 93300008.09.00002156/2021-03 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. 2º, I da Lei nº 7.611/2004 c/c o inciso XI do art. 2º e inciso II do art. 4º do Decreto 25.618/04, bem como, que, em decorrência da cassação do TARE 2016.000075, 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 FUNCEP, que estipula a aplicação da multa por infração quando houver a subsunção dos fatos ao artigo 8º da Lei nº 7.611/04, acrescentado pela Lei nº 9.414/2011:

Art. 8º A falta de recolhimento do adicional de que trata o inciso I do “caput” do art. 2º implicará multa de 100% (cem por cento) sobre o valor não recolhido.

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.

Diante deste arcabouço normativo resta demonstrado que o procedimento fiscal foi realizado em aderência aos ditames da legislação, não havendo dúvidas que ensejem a aplicação do princípio do *in dubio pro contribuinte*, disposto no art. 112 do CTN¹.

¹ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.



O contribuinte, irrisignado com a decisão monocrática, reapresentou os pontos de defesa suscitados na impugnação, apresentando, preliminarmente, 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.

Entretanto, o precedente contido no Acórdão nº 283/2025², abordou a questão da delimitação de competência do órgão de julgamento, tendo sido firmado o entendimento segundo o qual não cabe ao CRF/PB a revisão ou análise da validade ou mérito do ato administrativo, em especial, no caso em questão, o ato que cassou o Termo de Acordo nº 2016.000075.

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 2020.01.0000091, pela cassação do Termo de Acordo nº 2016.000075, considerando que, a partir da entrada em vigor das alterações promovidas na norma de regência da matéria relativa à substituição

² Trecho do Acórdão:

“...

Ademais, de fato, o Conselho de Recursos Fiscais, nos termos da Portaria nº 00206/2023/SEFAZ² 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, **compete, 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.



tributária nas operações efetuadas por revendedores que efetuam venda porta-a-porta, restou demonstrado que manter tal regramento seria considerado “inadequado aos interesses da Fazenda Estadual”, tendo ancorado sua decisão nos termos do instrumento concessor do regime especial e das normas paraibanas e em “estudos realizados pela GOSTEX”.³

Tal conclusão advém da análise do item II do documento, que trata do tema “Da Motivação do Parecer de Cassação”, disponível entre as fls. 13 a 16 dos autos, que foi emitido em 27 de agosto de 2020, no qual restou consignado que:

Ao contrário do que alega a Requerente, a superveniência do Decreto nº 39.737/2019, estabelecendo o percentual de margem de agregação a ser aplicado no cálculo do ICMS, consiste em motivo suficiente para torna o TARE em questão inadequado aos interesses da Fazenda Estadual e, por conseguinte, enseja a sua cassação, nos estritos termos da sua Cláusula Décima Nona, a saber:

...

A despeito de ser tratar de um acordo firmado entre partes, a supracitada Cláusula inserta no TARE não tem conteúdo meramente ilustrativo, e sim tem força e aplicação unilateral, não prevendo que a demonstração de prejuízo à Fazenda Estadual seja precedida “por meio da instauração de procedimento administrativo prévio, com a necessária participação do contribuinte”, como defende a Requerente.

A partir da edição do Decreto nº 39.737/2019, resta demonstrado que os Termos de Acordo firmados com base no Decreto nº 34.12/2013, passaram a ter seu conteúdo incompatível aos interesses atuais da Fazenda Estadual, tendo em vista a majoração da base de cálculo do ICMS incidente nas operações especificadas.

Ao Estado não interessa mais manter o referido tratamento tributário nos termos outrora acordados, em face das alterações dadas pela edição do novel Decreto e, nesse sentido, não há que se falar em ausência de motivação para efetivação do ato administrativo, cuja discricionariedade está amparada pelo conteúdo da Cláusula Décima Nona do TARE nº 2016.000075, com a qual houve plena concordância da empresa beneficiária, na ocasião em que o assinou sem ressalvas.

...

... Nesse sentido, a Gerência Operacional de Fiscalização da Substituição Tributária e do Comércio Exterior – GOSTEX realizou estudos estatísticos 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 nº 0031/GOSTEX encaminhado a esta Gerência.

³ Para conhecimento, seguem as disposições normativas:
TARE nº 2016.000075

...
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.

RICMS/PB

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



Após levantamento de dados, concluiu-se que existe uma enorme diferença entre a base de cálculo utilizada para a cobrança do imposto e aquela que, de fato, é realizada na operação praticada pela empresa em estudo, consoante demonstraram as revistas, o que ensejou a edição do Decreto nº 39.737/2019, com vista a corrigir as distorções verificadas com relação à base de cálculo do imposto, com finalidade de evitar e/ou minimizar prejuízos ao erário paraibano e, conseqüentemente, à população paraibana, beneficiária final das ações do Estado.

Assim, no caso em tela, com a publicação em 28 de novembro de 2019 do Decreto nº 39.737/2019, que alterou a legislação até então em vigor, houve a necessidade de ajustar os termos de acordo existentes à nova realidade trazida pela norma superveniente e condizente com os estudos realizados pela GOSTEX.

Não se trata, como afirmado pelo recorrente, de uma filigrana burocrática⁴, mas de uma postura comprometida com os custos orçamentários e que considera a existência de um dever fundamental de pagar tributos.⁵

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 e que foi registrada a existência de Dívida Ativa⁶, deve ser respeitado o posicionamento da Gerência Executiva de Tributação manifestado no Parecer nº 2020.01.0000091, pois, conforme anteriormente abordado, não compete ao Conselho de Recursos Fiscais a revisão do mérito administrativo exarado por setor distinto 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 2020.01.0000091 - 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.

⁴ 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.”

⁵ 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.”.

⁶ Tal situação deve ser compreendida como impeditiva da renovação do benefício fiscal, conforme inciso I, do Parágrafo único do art. 789 do RICMS/PB.



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 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 e, conseqüentemente do FUNCEP, calculado com base nos valores de referência veiculados nas Revistas Natura, uma vez que a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária deve refletir ao máximo a realidade das operações subseqüentes. 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 subseqüentes, 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 subseqüentes 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 subseqüentes: (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, ressentido-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 236/2023⁷ do Tribunal 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

⁷ Acórdão nº 236/2023

Processo nº 000.040.004.393/2012

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.



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 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 revenda 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 N.º 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 autuada 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 destoa 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 autuada 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 autuada 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 acrescidos)

Além dos argumentos acima elencados, não se pode olvidar que o parágrafo único do art. 1º do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais⁸ 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:

No tocante a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, deve ser a aquela definida no art. 2º do Decreto nº 34.121 de 17/07/2013, e só na falta desses valores é que deve ser utilizada o disposto em seu Parágrafo primeiro (valor da operação mais a MVA).

Existindo preço de venda a consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, o preço sugerido constante de catálogos, listas de preços ou similares, emitidos pelo fabricante ou remetente, ou utilizados pelos revendedores, acrescido do frete, essa deverá ser a base de cálculo do ICMS-ST. Importante esclarecer que não cabe aqui adentrar ao mérito da validade ou não desses valores, sob o fundamento de falta de estudos ou levantamentos para se chegar ao estabelecimentos desses preços, pois a Administração Pública sujeita-se a pautar suas ações respeitando o princípio da legalidade, nesse sentido, os Órgãos Julgadores não têm competência para fazer afastar normas vigentes, fazer julgamentos sobre sua validade ou declaração de violação à Constituição Federal, segundo enfatiza o art. 55 da Lei nº 10.094/2013, transcrito a seguir:

Nessa direção, questionamentos acerca da aplicação da multa, relacionados com o princípio da proporcionalidade e razoabilidade, ou, até mesmo, sobre a impossibilidade de cobrança de juros e multas, 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. 55⁹,

⁸ 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.

⁹ Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:



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 assevera que validar o lançamento significaria adotar uma mudança abrupta do critério jurídico adotado, situação que violaria o art. 146¹⁰ do Código Tributário Nacional, bem como que deveria ser aplicado o comando contido nos artigos 23 e 24 da LINDB.

Com a devida vênia ao entendimento da recorrente, o comando contido no art. 146 do CTN não se amolda ao caso em questão, pois alterações promovidas por normas, que afetem a forma de tributação (no caso em concreto, a alteração da MVA), valem para os fatos geradores futuros, enquanto o art. 146 diz respeito à mudança de *critério jurídico* da autoridade administrativa e não à mudança da própria norma.

Com efeito, a alteração de critério jurídico adotada pela autoridade fiscal, em sede de lançamento tributário, não legitima a revisão de atos pretéritos relacionados a fatos geradores já consumados. O preceito do Artigo 146 CTN salvaguarda a estabilidade da interpretação exarada pela Administração Pública no momento da constituição do crédito tributário, em outras palavras, eventual modificação de entendimento por parte do Fisco somente produzirá efeitos prospectivos, incidindo sobre os fatos geradores supervenientes.

A relevância de tal interpretação reside na necessária distinção entre a mutabilidade do critério administrativo e a inovação legislativa. O referido dispositivo legal não obsta que nova legislação estabeleça regime tributário distinto, cuja aplicação direcionar-se-á aos fatos geradores ocorridos a partir de sua vigência. Em síntese, o Artigo 146 do CTN visa à segurança jurídica da interpretação administrativa e não à imutabilidade da norma legal em si.

Sobre o tema o ilustre doutrinador Sacha Calmon Navarro Coelho¹¹ assim se manifesta:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - a aplicação de equidade.

¹⁰ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

¹¹ Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro / Sacha Calmon Navarro Coelho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.



É esta uma regra de ouro para garantir o contribuinte, pois, já vimos, o lançamento é amplamente revisível por ato *ex officio* da Fazenda Pública, mormente nos casos dos tributos sujeitos a homologação – e que são maioria –, dado que, a qualquer tempo, enquanto não estiver precluso o poder-dever da Administração de operar o lançamento, o contribuinte pode ser visitado e revisitado pela fiscalização tributária *à la godaça*, irrestritamente.

(...)

O lançamento tributário já definitivamente constituído é irrevisível pela Administração em caso de erro de direito ou de valoração jurídica dos fatos. Entre nós, ganhou foros de cidade a irrevisibilidade por erro na interpretação da lei ou por alteração nos critérios de sua aplicação quando com erronia agiu a própria Administração. O CTN diz que tais critérios jurídicos podem ser alterados pela Administração ao produzir lançamentos, mas relativamente a fatos geradores posteriores à alteração.

(...)

Considerando que o alcance prático do art. 146, em especial à expressão “critérios jurídicos”, busca proteger o ato jurídico perfeito, não há impedimento para a superveniência de norma com alteração na disciplina tributária, sendo tal modificação plenamente eficaz para modificar a incidência futura dos tributos, como ocorreu no caso em análise.

No que se refere à aplicação dos arts. 23 e 24 da LINDB¹², de plano, deve ser registrado que, diante do princípio da especialidade, tais normas não podem se sobrepor aos comandos específicos do CTN e, ainda, que tais dispositivos não se adequam ao caso em questão. O primeiro trata da necessidade de estipulação de regime transição quando se der nova interpretação sobre conteúdo **indeterminado**, ou seja, normas de conteúdo e extensão imprecisas, situação totalmente diversa da analisada, que determinou de forma direta elemento quantitativo do crédito tributário; o segundo, estabelece limite de revisão de atos já consolidados, matéria já tratada no Artigo 146 do CTN, que, ao tratar especificamente da vedação à alteração de critérios jurídicos de lançamento tributário com efeitos retroativos, configura-se como norma especialíssima em relação ao Artigo 24 da LINDB, assim, no que diz respeito à estabilidade dos critérios de lançamento dos tributos, a disciplina precisa e detalhada do Art. 146 do CTN, por ser específica para a matéria tributária, prevalece sobre a regra geral da LINDB, garantindo que as nuances e particularidades do direito tributário sejam respeitadas.

Por fim, o recorrente pugna, de forma alternativa, que, o cálculo do ICMS-ST deve considerar a MVA de 60%, por corresponder ao “atual entendimento do

¹² Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer **interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado**, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa **cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época**, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.



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 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 tais razões, corroboro com a decisão singular.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, mantendo a decisão monocrática que decidiu pela procedência do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002156/2021-03, lavrado em 25 de outubro de 2021, em desfavor da empresa NATURA COSMÉTICOS S/A, inscrição estadual nº 16.900.684-0, e que condenou-a ao pagamento do crédito tributário na quantia de R\$ 410.388,52 (quatrocentos e dez mil, trezentos e oitenta e oito reais e cinquenta e dois centavos), sendo R\$ 205.194,26 (duzentos e cinco mil, cento e noventa e quatro reais e vinte e seis centavos) de FUNCEP por infringência ao art. 2º, I, da Lei nº 7.611/2004 e R\$ 205.194,26 (duzentos e cinco mil, cento e noventa e quatro reais e vinte e seis centavos), de multa por infração arrimada no art. 8º da Lei nº nº 7.611/2004, acrescentado pela Lei nº 9.414 de 12/07/2011.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma do art. 4º- A da Lei nº 10.094/2013, c/c os artigos 1º, 2º e 4º do Decreto nº 37.276/2017.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 09 de julho de 2025.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Conselheiro Relator