

## **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: BENEFÍCIO FISCAL POR ATO INFRALEGAL E INTERPRETAÇÃO DOS ARTS. 97, 99, 106, 144 E 149 DO CTN**

*Edvaldo Nilo de Almeida<sup>1</sup>*

**EMENTA: ICMS. Substituição tributária. TARE nº 14/2014. Interpretação dos arts. 97, 99, 106, 144 e 149 do CTN.**

1. A recorrente foi autuada por não recolher o ICMS devido ao deixar de apurar a base de cálculo nos termos do Convênio ICMS nº 45/99 e da Portaria nº 386/99, relativo a operações sujeitas ao regime de substituição tributária realizadas com os revendedores localizados no Distrito Federal.
2. A 2ª Câmara, por maioria apertada de votos, desconstituiu o auto de infração entendendo pela aplicabilidade do Termo de Acordo de Regime Especial - TARE nº 14/2014 de forma retroativa abarcando fatos geradores pretéritos, com fundamento no artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.
3. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art.144, caput, do CTN).
4. A regra contida no art. 106 do Código Tributário Nacional determina a aplicação da lei mais benéfica ao contribuinte a ato ou fato pretérito, desde que não tenha sido definitivamente julgado, refere-se tão-somente para as penalidades ou multas tributárias.

**Parecer pelo conhecimento e provimento do reexame necessário.**

### **I – DO RELATÓRIO**

A recorrida foi autuada por não recolher o ICMS devido ao deixar de apurar a base de cálculo nos termos do Convênio ICMS nº 45/99 e da Portaria nº 386/99, relativo a operações sujeitas ao regime de substituição tributária realizadas com os revendedores localizados no Distrito Federal. Por sua vez, a recorrida apresentou impugnação, nos termos do art. 39 da Lei Distrital nº 4.567/2001.

Em análise ao lançamento e à defesa ofertada, a autoridade julgadora de primeira instância julgou improcedente a impugnação. Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário ao eg. TARF contra a decisão de primeira instância, pugnano pela improcedência da exigência fiscal. A Representação Fazendária opinou pelo conhecimento e desprovimento do recurso voluntário.

No julgamento do recurso voluntário manejado, a 2ª Câmara do TARF, conheceu o recurso

<sup>1</sup> Pós-Doutorando no Programa de Pós-Doutoramento da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) e no Programa em Democracia e Direitos Humanos do Ius Gentium Conimbrigae/Centro de Direitos Humanos (IGC/CDH) associado à Universidade de Coimbra. Doutor em Direito Público pela PUC/SP. Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP). Especialista em Direito Tributário pela Fundação Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Planejamento Tributário (FTE). Procurador do Distrito Federal (2009-atual). Procurador da Fazenda do Distrito Federal no Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal - TARF/DF

para, à maioria de votos apertada, pelo voto de desempate da Presidente, dar provimento ao pleito da contribuinte, nos seguintes termos:

“ACÓRDÃO DA 2.<sup>a</sup> CÂMARA N.º 215/2019

EMENTA: ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO. PRODUTOS E SISTEMAS DE VENDAS PORTA A PORTA A CONSUMIDORES FINAIS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL FIRMADO ENTRE OS SUJEITOS PASSIVO E ATIVO. RETROATIVIDADE. NORMA MAIS BENÉFICA. POSSIBILIDADE. Uma vez firmado entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária Termo de Acordo de Regime Especial - TARE n.º 14/2014, contemplando o regime de tributação a ser adotado por ocasião da apuração do tributo a pagar, impõe-se à sua aplicabilidade de forma retroativa para abarcar fatos geradores pretéritos, ainda não definitivamente julgados, na esteira do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, sobretudo quando referido Termo, o qual fora reiterado em duas oportunidades pelo Fisco, faz menção expressa ao período a ser alcançado, incluindo o lapso temporal objeto da presente autuação, sob pena ferir a segurança jurídica, os princípios da moralidade e legalidade, além de fazer letra morta do TARE “sub examine”, praticado por agente competente para tanto, em observância as respectivos requisitos e procedimentos legais exigidos, consoante restou reconhecido pelas autoridades competentes, inclusive Ministério Público.

REEXAME NECESSÁRIO. IMPROCEDÊNCIA TOTAL DO LANÇAMENTO. PREJUDICIAL. A decretação da improcedência total do lançamento, rechaçando a integralidade da exigência fiscal consubstanciada no auto de infração, caracteriza-se como prejudicial à discussão em relação à matéria objeto do reexame necessário atinente à parte do crédito tributário que fora excluído pelo julgador recorrido.

PAF. APRECIACÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE. Com arrimo no artigo 43, § 3.º, e incisos, da Lei n.º 4.567/2011, c/c artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência. Recurso Voluntário conhecido e provido”.

Diante da decisão que exonerou o sujeito passivo de crédito tributário no valor superior ao limite legal, os autos foram encaminhados ao Pleno para reexame necessário, nos termos da Lei Distrital n.º 4.567/2011.

Registra-se, ainda, como questão de fato, que o Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT) enviou o Ofício 620/2019 a Procuradora-geral do Distrito Federal e o Ofício 98/2019 ao Presidente do TARF com o seguinte teor, *in verbis*:

“Ref.: Processo Administrativo n.º 08190.040614/19-57 (Natura S.A) Senhora Procuradora-Geral do Distrito Federal,

Tramita perante a 2ª Promotoria de Defesa da Ordem Tributária do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios o procedimento acima referenciado, cujo objeto é acompanhar as medidas adotadas pela Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal tendentes à recuperação do erário distrital em virtude da celebração do TARE n.º 014/2014, formalizado com a empresa Natura Cosméticos S.A.

Chegou ao conhecimento do Ministério Público que o Recurso Voluntário apresentado pela empresa acima referenciada (RV n.º 036/2018) foi julgado procedente pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, no dia 03.09.2019, tendo sido encaminhado para reexame necessário.

Ao analisar o voto do eminente relator, o Ministério Público verificou, às fls. 20 da manifestação, a existência da seguinte afirmação:

‘Constata-se do Aditivo do TARE supratranscrito que, após o encaminhamento do termo original

ao Ministério Público do DF, para averiguação de irregularidades/ilegalidades eventualmente praticadas na formalização do ato em referência, aquele Órgão de controle entendeu por bem reiterar os termos do TARE original, inclusive, em relação ao período (02/2002 a 08/2014), somente modificando a alíquota da “MVA” para 50%, exatamente aquela praticada pelo contribuinte’.

Ocorre que essa afirmativa está equivocada, seja por atribuir ao Ministério Público a função de órgão consultor do Executivo ao, alegadamente, ter averiguado a legalidade da formalização do TARE, seja por afirmar que o *Parquet* reiterou esse documento após modificar a alíquota de “MVA” então estabelecida pela Secretaria da Economia.

Com efeito, não se insere no rol de atribuições do Ministério Público a verificação prévia da legalidade de TARE que a Secretaria da Economia pretende firmar com determinada empresa. Assim, o TARE nº 014/2014 foi celebrado sem qualquer conhecimento ou ingerência do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios.

Após a sua formalização, todavia, mais precisamente 03 (três) anos depois, a signatária tomou conhecimento do teor do referido termo de ajuste e, por considera-lo flagrante ilegal, expediu a Recomendação nº 01/2017/MPDFT/PDOT (doc. anexo) ao então Secretário de Economia para que o conformasse à legislação de regência.

A aludida Recomendação foi integralmente acatada, ensejando, dentre outras medidas, a alteração da alíquota de “MVA” para 50%, haja vista que aquela inicialmente fixada (36,53%), contrariava regramentos legais aplicáveis ao caso. Constata-se, portanto, ser incorreta a informação do senhor relator no sentido de que a mudança de alíquota ter sido realizada pelo Ministério Público e de a empresa praticar a ‘MVA’ de 50%.

Com esses esclarecimentos, o MPDFT requer a Vossa Excelência que, ao se manifestar no Reexame Necessário nº 004/2018, promova os devidos esclarecimentos a fim de tanto corrigir as impropriedades acima detalhadas quanto de permitir que seu julgamento ocorra sob premissas condizentes com a realidade fática.

Atenciosamente,

Maria Elda Fernandes Melo

Promotora de Justiça”

É o relatório.

## II – DA FUNDAMENTAÇÃO

O auto de infração nº 40.730/2012 versa sobre exigência fiscal em que a recorrida, na qualidade de substituta tributária, não calculou corretamente a base de cálculo do ICMS, correspondente à venda de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, na forma prevista no Convênio ICMS 45/99 (alterado pelo Convênio ICMS 06/06) e Portaria 386/99 (alterada pela Portaria 212/06).

O acórdão nº 215/2019 proferido pela 2ª Câmara, ora levado ao reexame do Pleno, desconstituiu o auto de infração entendendo pela aplicabilidade do Termo de Acordo de Regime Especial - TARE nº 14/2014, de forma retroativa, abarcando fatos geradores pretéritos, com fundamento no artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Contudo, entende-se como equivocado e ilegal este entendimento por ferir diversas normas infraconstitucionais do ordenamento pátrio. Decerto, o crédito tributário em discussão foi lançado de ofício no exercício de 2012, em perfeita obediência a norma tributária, inclusive em atenção aos art. 144 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN), não havendo que se falar em aplicação do TARE nº 14/2014 (benefício fiscal) a fatos geradores anteriores a sua vigência.

Nessa senda, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art.144, *caput*, do CTN). Por conseguinte, o art. 149, do CTN estabelece nove (9) hipóteses expressas em que autoridade administrativa **deve efetuar o lançamento de ofício** ou realizar a sua **revisão de ofício**, a saber:

- Quando a lei assim o determine;
- Quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- Quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- Quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
- Quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o item seguinte;
- Quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
- Quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
- Quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
- Quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Sendo assim, a exigência fiscal foi corretamente fundamentada na legislação de regência aplicável a época dos fatos geradores, totalmente de acordo com as disposições da norma tributária, tendo sido fundamentada nos seguintes diplomas normativos: Convênio ICMS 45/2009, alterado pelo Convênio ICMS 06/06; Decreto nº 18955/97; Portaria nº 386/99, alterada pela Portaria 212/06, que estabelecem o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta.

Nesse sentido, o crédito tributário em discussão foi lançado de ofício no exercício de 2012, em perfeita obediência a norma tributária, inclusive em atenção aos art. 144 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN), não havendo falar em aplicação do TARE nº 14/2014 a fatos geradores anteriores a sua vigência.

Nesse ponto, quanto à aplicação retroativa do TARE nº 14/2014, o voto condutor do r. acórdão proferido pela 2ª Câmara desta Casa fere o CTN, consignando-se que “*olvidou-se, porém, a nobre autoridade julgadora de primeira instância, dos preceitos insertos no artigo 106, inciso II, alíneas ‘b’ e ‘c’, do Código Tributário Nacional, o qual contempla a retroatividade da norma quando deixar de tratar o ato*

*como contrário à lei ou que estabelecer penalidade menos severa.”*

Destarte, não é caso de aplicação do art. 106, inciso II, do CTN, eis que o aludido diploma dispõe que a lei mais benéfica ao contribuinte aplica-se a ato ou fato pretérito, desde que não tenha sido definitivamente julgado, restringindo-se tão-somente para **penalidades**. Vejamos a dicção do art. 106, *in verbis*:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.

Sobre o tema em testilha, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou diversas vezes no sentido de que o artigo 106 do CTN é aplicável tão somente para penalidades. Vejamos o seguinte aresto:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO DE 30% PARA 3%. IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 1º DO DECRETO N. 99.044/90. PREVALÊNCIA DO ARTIGO 105 DO CTN. INAPLICABILIDADE DO ART. 106, II, C, DO CTN.

1. O art. 3º do Sexto Protocolo Adicional do Acordo Comercial n. 15, incorporado ao ordenamento jurídico interno por meio do Decreto n. 99.044, de 7.3.1990, prevê a redução do percentual do imposto de importação sobre produtos químicos farmacêuticos de 30% para 3% a partir de 1º de janeiro de 1988.

2. Muito embora o Decreto n. 99.044/90 reze em seu art. 1º que o Sexto Protocolo Adicional ao Acordo Comercial n. 15 “será executado e cumprido tão inteiramente como nele se contém, inclusive quanto à sua vigência”, referido dispositivo conflita com o ditame insculpido no Código Tributário Nacional, que por se tratar de lei complementar, deve prevalecer sobre aquele.

3. **O art. 106, II, c, do CTN, que dispõe que a lei mais benéfica ao contribuinte aplica-se a ato ou fato pretérito, desde que não tenha sido definitivamente julgado, aplica-se tão-somente para penalidades, o que não é o caso dos autos.**

Recurso especial provido.

(REsp 640.584/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/08/2008, DJe 12/09/2008)

Ademais, ainda que se considere aplicável o inciso II do art. 106 do CTN, **somente a lei pode estabelecer base de cálculo de tributo conforme disposição expressa do inciso IV do artigo 97 do Código Tributário Nacional, *ipsis litteris*:**

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65’,

O TARE nº 14/2014 não pode desobedecer a lei e não há nenhum exame de constitucionalidade no ponto, mas sim exame de legalidade infraconstitucional, ou seja, somente a observância pura e

simples da lei.

Se conforme o art. 99 do CTN, “**o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos**, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”, imagina-se o TARE nº 14/2014 e a desconstituição do auto de infração aqui debatido que desobedece frontalmente a lei, os Decretos e os Convênios vigentes.

Nesse rumo, a utilização de Margem de Valor Agregado (MVA) de 36,44 % como foi fixada no TARE nº 14/2014 consubstanciou em redução de pagamento de ICMS e essa redução fere toda a legislação tributária. Diz a LC 87/96:

“Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela LC 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado..

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”.

Decerto, a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados por meio de Convênios ou Protocolos, conforme estabelece o artigo 9º da LC 87/96. Desse modo, o Convênio ICMS 81/93 em sua cláusula segunda determina a responsabilidade por substituição tributária ao contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, assim expressa:

“Cláusula segunda: Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente”.

Destarte, conforme já dito, a Lei Complementar 87/96 – Lei Kandir – no artigo 8º dispõe sobre a base de cálculo para fins de substituição tributária e em seu parágrafo terceiro determina que se existir preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderia a lei estabelecer como base de cálculo aquele preço, *in verbis*:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: (...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, 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.  
(...)

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

A Lei nº 1.254/96 determinou, em seu art. 4º, § 1º, que sejam observadas as disposições da Lei Complementar nº 24/75 quando da concessão de redução de base de cálculo. Veja-se:

“Art. 4º As isenções do imposto somente serão concedidas ou revogadas, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, por meio de convênios celebrados e ratificados pelas unidades federadas e pelo Distrito Federal, representado pelo Secretário de Fazenda e Planejamento.

§ 1º O disposto no caput deste artigo também se aplica:

I - à redução de base de cálculo.”

Também a Lei nº 1.254/96 da mesma forma que a Lei Complementar 87/96 dispôs sobre a base de cálculo para fins de substituição tributária, a saber:

“Art. 6º A base de cálculo do imposto é:

(...)

VII - para fins de substituição tributária:

(...)

b) em relação às operações ou prestações subseqüentes, o somatório das parcelas seguintes:

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

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

3) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes;

(...)

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, este será a base de cálculo para fins de substituição tributária, desde que previsto no regulamento ou em acordo firmado com outras unidades federadas.”

O acordo a que se refere o § 3º do artigo 6º da Lei 1.254/96, inicialmente feito pelo Convênio ICMS 75/94, autorizava os estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinavam mercadorias a revendedores não-inscritos em seu território. Quanto à base de cálculo estabelecia o Convênio ICMS 75/94:

“Cláusula terceira: A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, em catálogo ou listas de preços emitidos pelo remetente, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.

Parágrafo único. Inexistindo o valor de que trata o caput, a base de cálculo será fixada no Termo de Acordo a que se refere a cláusula anterior.”

O Convênio ICMS 75/94 foi revogado passando a vigorar as regras do Convênio ICMS 45/99 e este quanto à base de cálculo assim prevê:

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

Parágrafo único Na falta dos valores de que trata o “caput”, a base de cálculo será fixada em regime especial concedido pelo fisco da unidade da Federação de destino das mercadorias mediante requerimento formulado pelo contribuinte substituto, instruído com a declaração da inexistência de catálogo, lista de preços ou instrumento semelhante. (Redação anterior dada ao parágrafo único pelo Conv. ICMS 06/06, efeitos de 01.04.06 até 31.10.18)”

O Convênio ICMS 45/99 foi alterado pelo Convênio ICMS 06/2006 (que vigorou a partir de 01/04/2006) e este manteve praticamente a mesma redação das demais alterações, existindo preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão, este será o valor da base de cálculo para fins de substituição tributária, a saber:

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

§ 1º Na falta dos valores de que trata o ‘caput’, a base de cálculo será àquela definida na legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias.”

Logo, a base de cálculo para fins de substituição tributária no que tange à operação com contribuintes que efetuem venda porta-a-porta a consumidor final, promovidas por empresas que se utilizam do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos e que tem preços constantes em catálogos ou listas, que é o caso dos autos, estão definidas no Convênio ICMS que autoriza a sistemática de substituição tributária.

Assim sendo, apenas poderia haver a estipulação de uma base de cálculo diferente daquela constante dos catálogos ou listas, caso estas não existissem. O parágrafo primeiro da Cláusula Terceira é lapidar neste sentido: “§ 1º Na falta dos valores de que trata o “caput”, a base de cálculo será àquela definida na legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias.”

Feita essas considerações a respeito das legislações aplicáveis ao caso, algumas ponderações devem ser feitas sobre as Portarias administrativas. Desse modo, a Portaria 386/1999 dispõe “sobre regime de substituição tributária nas operações que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta, e dá outras providências”. Seu artigo 2º estabelece que:

“Art. 2º A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, em catálogo ou listas de preços emitidos pelo remetente, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete, quando não incluído no preço.

Nova redação foi dada ao artigo 2º da Portaria 386/99 pela Portaria 212 de 19/07/2006 publicado no DODF de 24/07/06:

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

Em 18/07/2017 foi publicada outra portaria de nº 171/2017 que revogou o artigo 2º da Portaria 386/99, contrariando toda a legislação esposada neste parecer (CTN, Convênios do ICMS, LC 87/96, Lei 1254/96, dentre outras normas), que assim expressou:

“(…) Art. 2º Fica revogado o art. 2º da Portaria nº 386, de 27 de setembro de 1999.”

Portanto, até a data de 17/07/2017 a base de cálculo para a recorrente era o preço de venda ao consumidor, “sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete, quando não incluído no preço.”

Por sua vez, outra portaria foi publicada de forma patentemente ilegal, alterando-se a redação do artigo 3º da Portaria 386/99 e aplicando seus efeitos de forma retroativa, *in verbis*:

“Art. 3º Na falta dos valores de que trata o artigo anterior, a base de cálculo será fixada em Termo de Acordo de Regime Especial

Parágrafo único. A celebração do Termo de Acordo de Regime Especial a que se refere este artigo fica condicionada a requerimento formulado pelo contribuinte substituto, instruído com a declaração da inexistência de catálogo, lista de preços ou instrumento semelhante. NOVA REDAÇÃO DADA AO ART. 3º PELA PORTARIA Nº 169, DE 18/08/14 – DODF DE 19/08/14. EFEITOS ESTENDIDOS AO PERÍODO DE VIGÊNCIA DA PORTARIA Nº 386/1999.

Art.3º Independentemente do previsto no artigo anterior, a critério da Administração Tributária, a base de cálculo do imposto poderá ser fixada por meio de Termo de Acordo de Regime Especial.”

Com essas sucessivas publicações de portarias pela Secretaria de Fazenda foi celebrado o indigitado TARE – 14/2014 com aplicação incrivelmente retroativa e com dispositivos contrários a toda a legislação tributária aplicada ao regime da substituição tributária nas operações que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta, como é o caso dos autos.

Deste modo, o Convênio ICMS 45/99, publicado em 29/07/1999, o qual autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta, prevê em sua cláusula terceira que “A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão, acrescido em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço”. E o regime de substituição tributária, nos termos do Convênio ICMS 45/99, passou a produzir efeitos no Distrito Federal a partir de 1º de outubro de 1999.

Portanto, o Convênio que contempla essas operações é o Convênio ICMS 45/99, com a redação dada pelo Convênio 06/2006 cuja eficácia no Distrito Federal se deu a partir de 01/04/2006, neste sentido não cabe a aplicação do TARE 14/2014 para incidência de base de cálculo. Assim bem fizeram as autoridades tributárias ao não considerarem o TARE 14/2014 para a constituição do crédito tributário para a lavratura do Auto de Infração – AI – nº 40.730/2012.

Desta forma, considerando que a legislação a ser aplicada é a do fato gerador, e que a base de cálculo, para fins de substituição tributária, no período objeto do auto infração é o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, sugerido pelo fabricante constante em catálogo ou lista de preços de sua

emissão (art. 8º, § 3º e art. 9º da Lei Complementar nº 87/96; Convênio ICMS 45/99 - alterado pelo Convênio ICMS 06/06; arts. 99, 102, 199 do CTN; Decreto 18.955/97 e Portaria 386/99, alterada pela Portaria 212/06), merece reforma o r. acórdão reexaminado, para se reestabelecer a higidez da exação fiscal.

Noutro ponto, quanto a nulidade do auto de infração, sob o fundamento de que a autoridade julgadora não considerou a conversão em renda dos depósitos realizados na Ação declaratória nº 0030107-43.2009.8.07.0001, que tramitou na 5ª Vara da Fazenda Pública do Distrito Federal, não assiste razão a NATURA Cosméticos S/A.

O lançamento em apreço foi realizado pela autoridade fiscal com fundamento no Convênio ICMS 45/2009, alterado pelo Convênio ICMS 06/06, no Decreto nº 18955/97, na Portaria nº 386/99, alterada pela Portaria 212/06, que estabelecem o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta. No âmbito do Poder Judiciário, a Natura Cosméticos S/A (por meio de três filiais diferentes) propôs ações declaratórias nos anos de 2009, 2010 e 2011, que discutam a base de cálculo do ICMS-ST nas vendas realizadas em domicílio por suas consultoras - processos nº 2009.01.1.029683-3, 2010.01.1.190665-2, 2011.01.1.052170-9.

O cerne da discussão travada nas ações judiciais estava na “margem de agregação” do valor da mercadoria para fins de apuração do crédito tributário de ICMS, uma vez que a Administração Tributária considerava como base de cálculo das mercadorias revendidas por pessoas físicas a domicílio o preço final ao consumidor e a contribuinte argumenta ser referido valor superior à “margem de agregação” por ela praticada. Entretanto, há de se ressaltar que todas as três ações são **anteriores à lavratura do auto de infração 40.730/2012, em discussão neste processo administrativo.**

Contudo, as sentenças e o TARE nº 14/2014 **não tem qualquer impacto sobre o auto de infração nº 40.730/2012** e seu processo administrativo contencioso, pois, as ações judiciais que ensejaram a celebração do referido acordo, são **anteriores à lavratura do auto de infração em discussão**, não havendo que se falar em extinção do crédito tributário mediante a aplicação do TARE nº 14/2014. Registra-se, nesse sentido, pronunciamento do Procurador-Geral Adjunto da Fazenda do Distrito Federal, *verbis*:

“[...]

Verifica-se, portanto, que **em termos processuais a extinção sem julgamento de mérito não faz coisa julgada material, nos termos dos arts. 267, VI e 268 do CPC/73 (vigente à época). Não houve propriamente o reconhecimento do pedido em juízo por parte do Distrito Federal, tampouco homologação do acordo extrajudicial celebrado.** Houve, em verdade, uma desistência do processo por parte da autora, com a qual anuiu o Distrito Federal, já que havia um reconhecimento administrativo anterior do pedido e eventual manutenção do processo acarretaria, possivelmente, a procedência da ação e a condenação em honorários pelo Distrito Federal. Assim, as sentenças dos processos de nº **2009.01.1.029683-3, 2010.01.1.190665-2, 2011.01.1.052170-9** não fizeram coisa julgada material sobre o tema, já que os processos foram extintos sem julgamento de mérito. Assim, **a rigor as referidas sentenças não tem qualquer impacto direto sobre os autos de infração de nº 40.729/2012, 40.730/2012 e 40.731/2012 e seus processos administrativos contenciosos.**

[...]”

No caso em análise, para extinção do crédito tributário seria necessário a declaração prévia pela autoridade competente, o que não ocorreu na hipótese. Nesse sentido, o art. 59 c/c art. 60 do Decreto nº 33.269/2001 dispõe que a competência para extinguir o crédito tributário é do titular da unidade responsável por sua constituição, *verbis*:

“Art. 59. O juízo de admissibilidade da impugnação contra o lançamento competirá ao titular da unidade responsável pela constituição do crédito tributário.

Art. 60. A autoridade competente a que se refere o art. 59 declarará a extinção total ou parcial do crédito tributário em virtude do cumprimento de sua exigência e, quanto ao juízo de admissibilidade, limitar-se-á à verificação dos requisitos constantes do art. 53, caput e §§ 2º e 5º.”

No mesmo sentido, menciona-se o Acórdão nº 27/2016 deste Egrégio TARF, que decidiu que a competência para extinguir o crédito tributário é do titular da unidade responsável por sua constituição e não do TARF ou qualquer de suas Câmaras. Veja-se:

“EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO. Merecem ser conhecidos os embargos quando em sua fundamentação estão presentes os requisitos exigidos para sua oposição. OMISSÃO. SUPERVENIÊNCIA DE CAUSA DE PREJUDICIALIDADE DO JULGAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. JULGAMENTO. MATÉRIA IMPUGNADA. LEI N.º 4.567/2011. A alegada omissão de que a Câmara não considerou a superveniência de causa de prejudicialidade do julgamento, consubstanciada no TARE n.º 14/2014 – SUREC, não ocorreu, tanto porque o TARE é alheio ao objeto do julgamento cameral e os embargos destinam-se a corrigir omissão existente internamente na decisão quanto porque o julgamento ateu-se à matéria impugnada, nos termos exigidos pela legislação – art. 43 da Lei n.º 4.567/2011. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RECONHECIMENTO DE EXTINÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. TARF. INCOMPETÊNCIA. DEC. N.º 33.269/2011. **Para o reconhecimento de extinção de crédito tributário, é necessário que, anteriormente, ele seja declarado extinto pela autoridade competente, o que não ocorreu na hipótese dos autos. De acordo com o art. 60 c/c art. 59 do Dec. n.º 33.269/2011, a competência para extinguir o crédito tributário é do titular da unidade responsável por sua constituição e não do TARF ou qualquer de suas Câmaras.** TARE. N.º 14/2014 – SUREC. NÃO APLICAÇÃO. CTN. OBSERVÂNCIA. O TARE em referência se reporta a ações declaratórias específicas com acordantes (CNPJ) distintos da embargante, motivo porque sequer a ela pode ser aplicado. Além disso, a exigência fiscal objeto do julgamento cameral está corretamente fundamentada na legislação de regência, aplicável à data da ocorrência dos fatos gerados em estrita observância ao art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN). Embargos conhecidos e desprovidos.

**DECISÃO** : DECISÃO: Acorda a 1.ª Câmara do TARF, à maioria de votos, conhecer dos embargos para, à unanimidade, negar-lhes provimento, nos termos do voto da Cons. Relatora. Foi voto vencido, quanto à preliminar de não conhecimento dos embargos, o do Cons. Adalberto de Barros, que a suscitou. Sala das Sessões, Brasília-DF, 25 de fevereiro de 2016. PUBLICADO NO DODF Nº 52, 17/03/2016.”

Irreparável, portanto, o auto de infração lançado.

### III – DA CONCLUSÃO

Pelo exposto, opina a Representação Fazendária pelo **conhecimento e provimento do reexame necessário**.

Brasília, DF, 30 de março de 2020.

Edvaldo Nilo de Almeida  
Procurador do Distrito Federal na Categoria II  
Matrícula 179.115-X