



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

Informação nº: 50/2019 – Digem1

Processo nº: 23203/2019

Jurisdicionadas: Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal – SEEC/DF

Assunto: Representação

Ementa: Representação nº 21/2019 – G3P, da Terceira Procuradoria do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Distrito Federal – G3P/MPjTCDF. Possíveis irregularidades na celebração dos Termos de Acordo de Regime Especial – TARE nº 107/2005 e nº 014/2012, pela então Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal – SEF/DF (atualmente Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal – SEEC/DF) com as empresas CÁLAMO Distribuidora de Produtos de Beleza S/A., INTERBELLE Comércio de Produtos de Beleza Ltda. e “Quem disse, Berenice?”, integrantes da franquia “O Boticário”. **Decisão nº 3.704/2019.** Conhecimento. Oitiva da Secretaria e das empresas citadas. Ofício nº 1.442/2019 – SEEC/GAB, Manifestação conjunta da CÁLAMO e da INTERBELLE. Ofício nº 125/2020 – SEEC/GAB. Ofício nº 4/2020 – G3P. Juntada de documentos do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios – MPDFT. Nesta fase: analisamos as informações prestadas pela jurisdicionada, bem assim pelas empresas CÁLAMO e INTERBELLE em cotejo com a representação ministerial e tomando em conta as informações oriundas do MPDFT; concluindo pela improcedência da exordial. Sugestões.

Senhor Diretor,

Cuidam os autos da Representação nº 21/2019 – G3P (peças 3/4), formulada pelo Procurador Demóstenes Albuquerque da 3ª Procuradoria do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Distrito Federal – G3P/MPjTCDF, acerca de possíveis irregularidades na celebração dos Termos de Acordo de Regime Especial – TARE nº 107/2005 e nº 014/2012, pela então Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal – SEF/DF (atual Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal – SEEC/DF) com as empresas CÁLAMO Distribuidora de Produtos de Beleza S.A, INTERBELLE Comércio de Produtos de Beleza Ltda. e “Quem disse, Berenice?”, integrantes da franquia “O Boticário”.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

2. Na Sessão Ordinária nº 5.172, de 22/10/2019, a c. Corte de Contas, por meio da **Decisão nº 3.704/2019** (peça 9), deliberou acerca da admissibilidade da exordial nos seguintes termos:

Decisão nº 3.704/2019

O Tribunal, por unanimidade, de acordo com o voto do Relator, decidiu:

- I – tomar conhecimento:*
 - a) da Representação nº 21/2019 - GPDA (Peças nºs 03 e 04);*
 - b) da Informação nº 70 (Peça nº 05);*
- II - com fulcro no art. 230, § 7, c/c o art. 248, V, do RI/TCDF:*
 - 1) **determinar à Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal – SEEC/DF que, no prazo de 30 (trinta) dias:***
 - a) **se manifeste quanto ao teor da Representação;***
 - b) **encaminhe cópia, em meio digital, dos processos que tratam da matéria, bem como dos resultados porventura levantados pelo grupo de trabalho criado pela Portaria nº 313, de 23.09.2019;***
 - 2) **conceder às empresas mencionadas na Representação, no mesmo prazo estabelecido no item acima, a oportunidade de apresentarem os esclarecimentos que entenderem pertinentes acerca da exordial;***
- III- autorizar:*
 - a) a ciência desta decisão ao Representante;*
 - b) o envio de cópia da Representação nº 21/2019-DA à jurisdicionada e às empresas interessadas, de modo a subsidiar as correspondentes manifestações;*
 - c) o retorno dos autos à Segem para análise de mérito da representação.*

(grifos nossos)

3. Realizadas as devidas comunicações (peças 11/18), as empresas CÁLAMO Distribuidora de Produtos de Beleza S/A. e INTERBELLE Comércio de Produtos de Beleza Ltda. se manifestaram em conjunto (peça 20); bem assim, a Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal – SEEC/DF (peças 19 e 25). Não consta manifestação da empresa “Quem disse, Berenice?”, a qual possui o mesmo representante legal da INTERBELLE (peça 18).

4. Em 24/01/2020, a 3ª Procuradoria do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Distrito Federal – G3P/MPjTCDF encaminhou, por meio do Ofício nº 4/2020 – G3P (fl. 1, peça 26), cópia dos Ofícios nº 651 e nº 683/2019 – MPDFT/PDOT (fls. 2/39, peça 26), da 2ª Promotoria de Justiça de Defesa da Ordem Tributária do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios – PDOT/MPDFT, para subsidiar o exame a ser realizado por esta Unidade Técnica.

5. Nesta fase processual, realizamos o exame meritório das informações prestadas pela Secretaria (peças 19 e 25) e pelas empresas (peça 20/21) em cotejo com a exordial (peças 3/4), bem assim com o subsídio juntado (peça 26).



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

TEOR DA REPRESENTAÇÃO

6. Nesta Unidade Técnica a peça vestibular teve o seguinte resumo na Informação nº 70/2019 – Digem1 (I. TEOR DA REPRESENTAÇÃO, peça 5):

3. O MPJTCDF relata matéria que teve ciência por meio da 2ª Promotoria de Justiça de Defesa da Ordem Tributária do Ministério Público do Distrito Federal e Território – MPDFT que remeteu o Ofício nº 262/2019-MPDFT/PDOT, em 09.04.2019. O documento noticia a instauração do Inquérito Civil Público nº 08190.128488/17-91, com vistas a verificar a legalidade dos Termos de Acordo de Regime Especial nº 107/2005 e nº 014/2012, firmados entre a então Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal e as empresas referidas no parágrafo 1º. Além disso, menciona o encaminhamento da Recomendação nº 01/2019-MPDFT/PDOT (cópia anexa) ao então Secretário de Estado de Fazenda do Distrito Federal para a adoção de providências com vistas à regularização da situação tributária das referidas empresas ante a constatação de irregularidades nos referidos Termos de Acordo. A respeito das medidas adotadas pela 2ª Promotoria de Justiça, o representante relata:

“No documento, o MPDFT mencionou o encaminhamento da **Recomendação nº 01/2019-MPDFT/PDOT** (cópia anexa) ao Secretário de Estado de Fazenda do Distrito Federal para a adoção de providências com vistas à regularização da situação tributária das referidas empresas ante a constatação de irregularidades nos referidos Termos de Acordo. Em síntese, a 2ª Promotoria de Justiça de Defesa da Ordem Tributária apontou irregularidades na celebração dos Termos de Acordo de Regime Especial – TARE **em razão da inexistência de convênio autorizando a aplicação da sistemática do ICMS-ST a estabelecimentos que funcionam no regime de franquias e da impossibilidade de definição de Margem de Valor Agregado por meio de TARE.**”

No documento, o Ministério Público do Distrito Federal e Territórios recomendou ao Secretário de Estado de Fazenda do DF a adoção das seguintes medidas no prazo de 30 dias:

“a) Regularize a situação tributária (regime de apuração) das empresas vinculadas ao GRUPO ECONÔMICO O BOTICÁRIO (CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA, INTERBELLE COMÉRCIO DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA e “QUEM DISSE BERENICE”) relativamente ao período abarcado pelos TAREs nº 107/2005 e nº 014/2012, aplicando-se a legislação de regência, notadamente quanto ao disposto na Lei nº 4.567/11, Lei nº 1.254/96 e Decreto 18.955/1997;

b) Disponibilize a esta Promotoria de Justiça Especializada informações acerca dos valores que seriam devidos pelas empresas do GRUPO ECONÔMICO O BOTICÁRIO caso não fosse empregado a sistemática do ICMS-ST, especialmente os resultados decorrentes da auditoria objeto da OS nº 317/2017;

c) Promova as medidas necessárias à apuração dos prejuízos causados ao Erário do Distrito Federal;

d) Abstenha-se de definir base de cálculo para apuração de ICMS-ST (tal como ocorreu no TARE 014/2014) ou fixar MVA (no presente caso) em desconformidade com o RICMS por meio de TARE.” (fls. 02/03, peça 3)

4. A matéria ensejou providências por parte do representante, conforme transcrito abaixo:

“Este Órgão ministerial, por meio do **Ofício nº 29/2019-G3P** (cópia anexa), requisitou informações à Secretaria de Estado de Fazenda, Planejamento,



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

Orçamento e Gestão do Distrito Federal – SEFP acerca das medidas adotadas para atendimento da Recomendação do MPDFT a fim de subsidiar o exame da matéria no Ministério Público de Contas.

*Em resposta ao Ofício nº 29/2019-G3P, a SEFP, via **Ofício SEI-GDF Nº 2027/2019-SEFP/GAB**, datado de 6 de junho de 2019, enviou cópia do Ofício nº 2024/2019-SEFP/GAB remetido ao MPDFT com as informações pertinentes à Recomendação nº 01/2019/MPDFT/PDOT. As informações constam do Despacho SEI GDF SEFP/SAF, da Secretaria Adjunta de Fazenda, por meio do qual são apresentados esclarecimentos e considerações sobre as recomendações do MPDFT.*

Em resumo, a SEFP entendeu não ter havido irregularidade no regime de tributação adotado para as referidas empresas. Considerou correta a aplicação da legislação de regência, notadamente a Lei nº 4.567/11, a Lei nº 1.254/96 e o Decreto nº 18.955/1997, destacando que foram observados todos os requisitos para fruição do regime especial, bem como praticados atos vantajosos para o Distrito Federal.

Informou, ainda, que os Termos de Acordo de Regime Especial nºs 107/2005 e 014/2012 foram sucedidos pelo de nº 08/2018 –SUREC/SEF, publicado em 20/09/2018. Por último, mencionou que, em atenção à recomendação anterior do MPDFT, semelhante à ora mencionada, foi editada a Portaria nº 171/2017, alterando os critérios para a definição da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, entendendo estar em harmonia com a definição da base de cálculo para apuração de ICMSST.

*Ao examinar o **Ofício SEI-GDF Nº 2027/2019-SEFP/GAB** e os documentos que o acompanham, este Órgão ministerial verificou a existência de indícios de irregularidade na aplicação das normas tributárias no caso em destaque e a necessidade de apuração de eventual prejuízo ao Distrito Federal decorrente de renúncia de receita.*

Conforme consta da Recomendação do MPDFT, o Termo de Acordo de Regime Especial nº 107/2005 foi celebrado entre a Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal e a empresa Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda. em 31 de agosto de 2005, atribuindo a esta a condição de substituto tributário do ICMS devido na saída de seus produtos e estabelecendo a Margem de Valor Agregado – MVA em 30% (trinta por cento). Teve vigência da data de sua publicação, 13.9.2005, até a data de sua revogação pelo TARE nº 14/2012, em 28.9.2012.

O TARE nº 14/2012 foi assinado nos termos do anterior, porém ampliou o seu alcance, atendendo à empresa Interbelle Comércio de Produtos e Beleza Ltda. Posteriormente, por meio do Primeiro Termo Aditivo, assinado em 19.11.2013, passou a contemplar também os produtos da marca “Quem Disse Berenice”. Finalmente, o TARE foi sucedido pelo TARE nº 08/2018-SUREC/SEF, publicado em 20.9.2018, prorrogando o benefício.

Na Recomendação do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios são apontados fatos irregulares que estão sujeitos à atuação do Tribunal de Contas do Distrito Federal em face das competências previstas na Constituição Federal de 1988, reproduzidas, em razão do princípio da simetria, na Lei Orgânica do Distrito Federal.

Peço vênha para transcrever os fundamentos que embasaram a recomendação do MPDFT, a saber:

“15. CONSIDERANDO que no Distrito Federal a Lei nº 1.254/96, em seu art. 6º, § 4º, prevê, para fins de substituição tributária, que a MVA para apuração da base de cálculo será estabelecida por ato do Poder Executivo (entenda-se “decreto”) e explicita a metodologia de sua apuração (§ 4º e seus incisos);



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

16. *CONSIDERANDO que a utilização de TARE para definição de MVA's para apuração do ICMS-ST não encontra amparo no ordenamento jurídico, além de extrapolar limites legais e vulnerar as Leis Distritais nº 4.567/11 e nº 1.254/96, o Decreto 18.955/1997, o Convênio nº 06/2006 e princípios tributários.*

17. *CONSIDERANDO que a utilização de TARE para fixação de MVA's na apuração do ICMS-ST confere tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, acabando por malferir o princípio da isonomia tributária (art. 128, II, da LODF), segundo o qual os contribuintes, em idênticas circunstâncias e características de capacidade contributiva, devam estar sujeitos a idêntico regime tributário;*

18. *CONSIDERANDO que o tratamento diferenciado decorrente do TARE caracteriza verdadeira renúncia de receita, na modalidade remissão, sem, no entanto, o preenchimento dos requisitos enumerados no art. 65 da Lei de Diretrizes Orçamentárias (Lei Distrital nº 5.164/14 aplicável à época), que especifica a necessidade de observar o disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (LC nº 101/00), no art. 131 da Lei Orgânica do Distrito Federal e no art. 94 da Lei Complementar Distrital nº 13/1996;*

19. *CONSIDERANDO que o disposto no art. 14 da LRF exige planejamento e inserção nas normas orçamentárias de previsão das renúncias de receitas, seja na formulação (Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO), seja na execução do orçamento (Lei Orçamentária Anual – LOA), a fim de dar transparência e manter o equilíbrio necessário à preservação saudável das finanças públicas na implementação de políticas públicas;*

(...)

22. *CONSIDERANDO que o Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, de forma reiterada, busca obter informações junto a essa Secretaria de Estado sobre os valores que seriam devidos pelas empresas alcançadas pelos TAREs nº 107/2005 e 014/2012, caso não fosse empregado a sistemática do ICMS-ST, havendo informação de que já existe auditoria em curso desde, pelo menos, maio de 2017 (OS nº 317/2017 e o Ofícios nº 158/2017-SUREC/SEF, datado de 10.02.2017 e nº 627/2017-SUREC/SEF, de 23 de maio de 2017);*

23. *CONSIDERANDO que os trabalhos de auditoria acima mencionados também devem alcançar as empresas vinculadas à franquia O Boticário, quais sejam: INTERBELLE COMÉRCIO DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA e "QUEM DISSSE BERENICE";*

24. *CONSIDERANDO que condutas irregulares em prejuízo ao erário, seja por culpa ou dolo, serão passíveis de indenização por ações cíveis contra seus causadores;*

25. *CONSIDERANDO que os agentes públicos de qualquer nível ou hierarquia são obrigados a zelar pela estrita observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade no trato dos assuntos que lhe são afetos (art. 37 da CF/88 e art. 4º DA Lei nº 8.429/1992);*

26. *CONSIDERANDO que os agentes do Governo do Distrito Federal serão pessoalmente responsáveis por suas ações e omissões acerca do descumprimento da lei para preservar incólume à administração pública, conforme o art. 156 da Lei Orgânica do Distrito Federal e;*

27. *CONSIDERANDO, por fim, que a Administração Pública, com fundamento do princípio da Autotutela Administrativa, tem o poder-dever de controlar seus próprios atos, revogando-os, segundo critérios de conveniência ou oportunidade, ou anulando-os se praticados com alguma ilegalidade (art. 53 da Lei nº 9.784/99 c/c ART. 1º, DA Lei Distrital nº 2.834/01, assim como na Súmula nº 473 do STF);"*

Como se verifica, o Poder Executivo criou benefício fiscal, renúncia de receita, sem a regular apreciação e discussão do Poder Legislativo local, violando normas constitucionais e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

Há indícios de que a criação do Termo de Acordo de Regime Especial para a definição da Margem de Valor Agregado implicou a redução da arrecadação de recursos de ICMS quando comparada com o regime anteriormente aplicado, conforme pode ser observado no Relatório do Núcleo de Substituição Tributária do ICMS (fls. 58 a 64 do Processo 125.000.180/05, cópia anexa).

Em que pese a Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal entenda não se tratar, no caso, de renúncia de receita, as estimativas realizadas à época indicavam redução da receita proveniente do imposto. Ao examinar a solicitação da empresa CÁLAMO Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda., o Núcleo de Substituição Tributária do ICMS elaborou relatório com os valores de ICMS à época arrecadados pela distribuidora e franqueadas e aquele que seria arrecadado com o regime de substituição tributária. A Tabela 3 evidencia a redução da receita total de ICMS com substituição tributária quando comparada com a receita total sem substituição tributária, evidenciando tratar de renúncia de receita.

A principal justificativa para a adoção do regime de substituição tributária teria sido o risco da saída da distribuidora do Distrito Federal alegado pela Empresa, caso não fosse implantada a substituição tributária. Neste caso, a arrecadação de ICMS sofreria acentuada redução em face da possível saída do Centro de Distribuição do DF.

Percebe-se que as ações não observaram os requisitos exigidos na Lei de Responsabilidade Fiscal. Não foi realizada a estimativa do impacto orçamentário-financeiro, conforme determina o caput do art. 14 da LRF. Também não foram realizados os devidos ajustes na previsão da receita ou demonstrada que não afetaria as metas fiscais previstas na LDO, desatendendo o requisito previsto no inciso I do art. 14 da LRF, bem como não foram indicadas as medidas de compensação no exercício em que entrou em vigor e nos dois seguintes, medida prevista no inciso II da LRF. Em síntese, o Poder Executivo não observou a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal, o que pode evidenciar a ilegalidade na concessão do benefício fiscal.

Diante desse cenário e tratando-se de renúncia de receita, compete ao Tribunal de Contas, no exercício do controle externo, apurar os fatos, nos termos do art. 70 da Constituição Federal e do art. 1º, inciso V, da Lei Complementar nº 1/94. A renúncia de receita sem a observância dos requisitos legais contribuiu para o desequilíbrio das contas públicas, evidenciando falta de compromisso com o princípio do equilíbrio, afastando-se do objetivo almejado da gestão responsável.”(fls. 03/07, peça 3)

5. Ao final, propõe o seguinte:

“Pelo exposto, em face das competências constitucionais do Tribunal de Contas para fiscalizar renúncia de receitas, bem como zelar pela correta aplicação de recursos públicos, e pela observância dos princípios insculpidos no artigo 37 da Constituição Federal, o Ministério Público de Contas propõe ao e. Plenário que:

I – tome conhecimento da presente representação, determinando seu processamento em autos específicos, estando presentes os requisitos de admissibilidade previstos no art. 195 do RITCDF;

II – autorize a Unidade Técnica a examinar os Termos de Acordo de Regime Especial firmados com o Grupo Econômico O Boticário com esteio na Constituição Federal de 1988, na Lei Orgânica do Distrito Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como verificar se importou prejuízo ao erário em decorrência da redução da arrecadação de ICMS no regime de substituição tributária. (fl. 7, peça 3)



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

6. *Em anexo à representação consta o Ofício nº 262/2019-MPDFT/PDOT remetido ao Procurador do Ministério Público junto ao TCDF, mencionado na exordial, peça 4.*

(grifos adicionados)

SECRETARIA DE ESTADO DE ECONOMIA DO DISTRITO FEDERAL – SEEC/DF

7. Por intermédio do Ofício nº 1442/2019 - SEEC/GAB (fls. 1/3, peça 19), o titular da Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal – SEEC/DF encaminhou o Despacho nº 133/2019 - NUPES/GEESP/COTRI/SUREC/SEE (fls. 9/16, peça 19) que, além de juntar cópia do Processo nº 00040-00026806/2019-05 (associado aos autos no e-TCDF), contemplou em seu bojo a reprodução da Nota Técnica nº 98/2019 - SEEC/GAB (fls. 10/16, peça 19), exarada pelo Grupo de Trabalho criado pela Portaria nº 313/2019, publicada no DODF em 24/09/2019 e republicada em 07/10/2019, cumprindo-nos a reprodução em excerto:

(...) considerando que o Secretário de Estado de Economia designou Grupo de Trabalho específico com o fim de analisar a legalidade dos citados Termos do Acordo, em face da Representação n.º 01/2019/MPDFT/PDOT, do qual participou esta chefe do Núcleo de Processos Especiais; considerando que o estudo feito pelo Grupo, substanciado na NOTA TÉCNICA SEI-GDF N.º 98/2019 - SEEC/GAB/AL, **abordou as irregularidades apontadas pela Terceira Procuradoria do Ministério Público de Contas na Representação n.º 21/2019 em comento;** e ainda considerando que o referido estudo foi aprovado pelo Secretário desta pasta, entendo que, sobre o teor da Representação n.º 21/2019-G3P, cabe apenas a este Núcleo ressaltar que, pelas conclusões a que chegou a Grupo de Trabalho, dentre outras, a celebração dos TARES com a empresa CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A (TAREs 107/2005, 14/2012 e 8/2018, este último incluído pelo Grupo no estudo realizado), além de estar respaldada na legislação distrital, não redundou em renúncia de receita, tendo havido, ao contrário, um incremento na arrecadação da acordante na ordem de 158%, de acordo com levantamento feito pelo Núcleo de Monitoramento do ICMS. Segue o inteiro teor da NOTA TÉCNICA SEI-GDF N.º 98/2019 - SEEC/GAB/AL, em que são demonstrados os fundamentos legais que sustentam as suas conclusões:

Nota Técnica nº 98/2019 - SEEC/GAB

(...)

2. ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Inicialmente, necessário destacar os seguintes pontos relevantes que serão levados em consideração para a análise da matéria:

(i) não obstante a Recomendação nº 01/2019 (28359210) e a Ata da Reunião (28359717) tratem apenas dos TAREs n.ºs 107/2005 e 014/2012, este Grupo de Trabalho analisará também o TARE nº 08/2018, conforme determinado na Portaria nº 313/2019;

(ii) os TAREs de n.ºs 107/2005 e 014/2012 foram revogados, estando em vigência apenas o TARE nº 08/2018;

(iii) o ato de lançamento tributário rege-se pela legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (CTN, art. 144); e

(iv) a Administração pode rever e revogar seus atos de ofício, desde que respeitado o prazo decadencial de 5 anos (Lei federal n.º 9.784/1999, art. 54 - aplicável

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

subsidiariamente ao DF, por força da Lei n.º 2.834/2001 c/c art. 116 da Lei n.º 4.567/2011).

Para uma melhor análise, as recomendações serão abordadas em conjunto com as questões levantadas pela Promotoria na Ata da Reunião.

2.1 PRIMEIRA RECOMENDAÇÃO

“Regularize a situação tributária (regime de apuração) das empresas vinculadas ao GRUPO ECONÔMICO O BOTICÁRIO (CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA, INTERBELLE COMÉRCIO DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA e “QUEM DISSE BERENICE”) relativamente ao período abarcado pelos TAREs n.º 107/2005 e n.º 014/2012, aplicando-se a legislação de regência, notadamente quanto ao disposto na Lei n.º 4.567/11, Lei n.º 1.254/96 e Decreto 18.955/1997;”

Nota-se que a primeira recomendação diz respeito à **LEGALIDADE DOS TAREs** n.ºs 107/2005 e 014/2012, tendo o MPDFT entendido pela possível ilegalidade deles, bem como que a SEEC teria deixado de acolher a Recomendação n.º 01 sem, no entanto, comprovar a legalidade dos atos administrativos praticados.

Contudo não é o que se observa pela análise de toda a documentação anexa a este processo, pois a Subsecretaria da Receita (SUREC), após ser questionada pelo MPDFT, manifestou, reiteradamente, por meio de seus setores técnicos (processo SEI n.º 040-00010790/2019-19 - Despacho 21746491), demonstrando que “os TAREs firmados com a empresa CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA., CF/DF n.º 07.456.594/002-72, **tiveram respaldo na legislação constitucional e distrital**”, posto que estão amparados em dispositivos **constitucionais** (CF/88, arts. 146, III, “a”; 150, § 7º), **legais** (LC n.º 87/1996, art. 6º, §§ 1º e 2º; Lei n.º 1.254/1996, art. 24, II; e Lei n.º 4.567/2011, art. 71) e **infralegais** (Dec. n.º 16.106/1994, art. 74; Dec. n.º 33.269/2011, art. 99).

Ainda sobre a legalidade dos TAREs, de acordo com a mencionada Ata da Reunião, entendeu o MPDFT que a atribuição de responsabilidade, na condição de contribuinte substituto às empresas do Grupo Boticário por meio de TARE não é permitida porque não utilizam o sistema de “marketing direto” para comercialização de seus produtos e sim sistema de franquias, para o qual não teria previsão legal autorizativa para atribuição da referida responsabilidade.

Todavia, **este Grupo de Trabalho**, após fazer a análise de toda a legislação aplicável à matéria, bem como dos pareceres e demonstrativos com base nos quais os TAREs foram aprovados pelas autoridades competentes, e ainda das informações prestadas ao MPDFT pela SUREC por meio de seus setores técnicos, entendeu ter ficado comprovada a legalidade dos atos administrativos praticados, conforme a seguir demonstrado.

2.1.1 - Da Possibilidade de Implementar a Atribuição da Responsabilidade, na Condição de Substituto Tributário, por meio de TARE.

A **substituição tributária** (ST) é uma modalidade de imputação de responsabilidade tributária prevista em lei, a uma terceira pessoa, denominada de substituto tributário. A ST pode ser entendida como uma técnica de arrecadação, instituída no interesse e conveniência da Fazenda Pública, podendo então o legislador eleger como substituto quem melhor lhe convier, restrito apenas a que ele esteja “vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação”, conforme prevê o art. 128 do CTN[1].

A ST tem como principais objetivos tornar a arrecadação mais eficiente (antecipação da receita com a retenção e recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador do imposto), combater a evasão fiscal (desestímulo à sonegação fiscal), facilitar a fiscalização (deixa-se de fiscalizar o cumprimento da obrigação principal por infindáveis varejistas, substituídos, para se concentrar no substituto) e, por consequência, manter ou incrementar a arrecadação.

O regime da ST, o qual é aplicável às mercadorias, está previsto desde 1966 no mencionado art. 128 do CTN, e tem previsão na Constituição Federal de 1988,

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

150[2], § 7º, e art. 155, § 2º, XII, “b”[3], sendo que este último dá poderes aos Estados e DF para disciplinar sobre a matéria mediante lei complementar (LC).

Atendendo a esse disposto constitucional, foi editada a **LC n.º 87/1996** (Lei Kandir), que, em seus arts. 6.º a 10.º, disciplina as regras básicas a serem observadas pelos Estados e DF referentes ao ICMS na ST.

Nesse sentido, a LC nº 87/1996 estabelece no seu art. 6º que lei estadual poderá atribuir a contribuinte do ICMS a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário. E em seu art. 9º, dispõe que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.”

E assim, foram firmados vários convênios entre os Estados e o DF, a exemplo do Convênio ICMS 70/1997, que dispõe sobre MVA para efeito do ICMS-ST, e do Convênio ICMS 142/2018, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária, com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes, dentre outros.

No DF, foi editada a **Lei nº 1.254/1996**, que dispõe sobre o ICMS, a qual em seu art. 24, disciplina a atribuição de responsabilidade, na condição de substituto tributário.

De acordo com o § 2º do citado art. 24, a atribuição da responsabilidade, na condição de substituto tributário, **será implementada na forma do regulamento**, no caso, o Dec. n.º 18.955/1997 (RICMS).

Por sua vez, o RICMS prevê em seu art. 327 que a Secretaria de Fazenda, atualmente Secretaria de Economia, **pode celebrar termos de acordo para a implementação da atribuição da responsabilidade, na condição de contribuinte substituto para retenção e recolhimento antecipado do ICMS**, mesmo que o contribuinte esteja estabelecido em outra unidade da federação (UF). Prevê ainda o mesmo dispositivo que, no caso de o contribuinte estar estabelecido em outra UF (o que não se aplica ao caso em análise haja vista que a CÁLAMO e suas franqueadas estão estabelecidas no DF e **que os TARE's em análise tratam de operações internas no que se refere à ST**), terá que ter a anuência da UF em que se localizar o contribuinte substituto, confira-se:

(omissis)

Dos citados dispositivos, pode-se concluir portanto que **a responsabilidade, na condição de contribuinte substituto, já é atribuída aos distribuidores e comerciantes varejistas pela Lei n.º 1.254/2011**, por força de seu art. 24, caput e inciso II, ficando a cargo do regulamento estabelecer as condições e regras para a implementação, bem como que há previsão expressa (art. 327 do RICMS) no sentido de **que a implementação possa ser feita por meio de Termo de Acordo celebrado com o contribuinte**.

2.1.2 A Atribuição da Responsabilidade, na Condição de Substituto Tributário.

Pode-se depreender ainda do susotranscrito art. 24, II, da Lei n.º 1.254/1996, que para a atribuição da responsabilidade, na condição de substituto tributário, aos contribuintes é levada em consideração **as atividades econômicas por eles exercidas**, e não a modalidade de negócio empresarial que exercem (se por meio próprio ou franquia), e que as atividades econômicas relacionadas no inciso para o fim é o mais diversificado possível (produtor, fabricante, extrator, engarrafador, gerador, inclusive de energia elétrica, industrial, **distribuidor**, importador, **comerciante**, adquirente em licitação pública de mercadoria importada do exterior apreendida ou abandonada, prestadores de serviço de transporte ou de comunicação ou outra categoria de contribuinte).

Ressalta ainda o mesmo art. 24, em seu § 2º, I, que, **na forma do regulamento**, a responsabilidade, na condição de substituto tributário, poderá ser atribuída **a qualquer dos contribuintes citados no dispositivo**.

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

No caso em questão, a responsabilidade pela retenção e recolhimento antecipado do ICMS, na condição de substituto tributário, foi atribuída à **distribuidora e atacadista** CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA, relativamente às saídas internas subsequentes promovidas por empresas revendedoras de seus produtos (sistema de franquia “O Boticário”), **comerciantes varejistas** (como consta do **TARE nº 107/2005**); e também às saídas promovidas por seus revendedores autônomos, e estabelecimentos da empresa INTERBELLE, inclusive seus revendedores autônomos, com relação aos produtos da marca “Eudora” (como consta do **TARE nº 14/2012**); e também às saídas promovidas pelas franqueadas com relação à marca “Quem Disse, Berenice” e às saídas da empresa INTERBELLE, com relação à marca “The Beauty Box” (como consta do **TARE nº 08/2018**), sendo todas as empresas inscritas no Cadastro Fiscal do Distrito Federal (CFDF).

Vê-se portanto que **a atribuição da responsabilidade, no caso, observou integralmente as disposições contidas na legislação distrital.**

2.2 SEGUNDA RECOMENDAÇÃO

“Disponibilize a esta Promotoria de Justiça Especializada informações acerca dos valores que seriam devidos pelas empresas do GRUPO ECONÔMICO O BOTICÁRIO caso não fosse empregado a sistemática do ICMS-ST, especialmente os resultados decorrentes da auditoria objeto da OS nº 317/2017”.

Sobre esse assunto, na Ata da Reunião (11/09/19), a Promotoria nada mencionou. Não obstante, o Grupo de Trabalho entende ser importante citar que a SUREC, por meio de seus setores técnicos, no Relatório Técnico (22827591) e Tabela (22827646), assim como a Secretaria Adjunta de Fazenda, no Despacho SEI-GDF SEFP/SAF (22832887) (processo SEI nº 040-00010790/2019-19), manifestaram-se sobre o tema, demonstrando que sem os TAREs o ICMS recolhido pelo acordante não teria sido incrementado na ordem de **158%**.

Quanto aos resultados decorrentes da auditoria objeto da **OS nº 317/2017**, solicitados pelo MPDFT, inicialmente, informamos que a referida OS 317/2017 não é de auditoria e sim de distribuição. Para auditoria na empresa CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA., CF/DF nº 07.456.594/002-72, foi emitida a **OS 270/2018** que redundou em duas autuações: o AI n.º 4.724/2018 (fatos geradores de janeiro a dezembro de 2013, sob a égide do TARE nº 14/2012) e o AI n.º 115/2019-GEMAE (fatos gerados de janeiro a dezembro de 2014, sob a égide do TARE nº 14/2012), sendo que, em ambos os AIs, as infrações cometidas consistem na aplicação das MVA para o cálculo do ICMS próprio e para o ICMS-ST em desacordo com o TARE celebrado. Como houve impugnação contra ambos os AIs, com efeito suspensivo, nos termos do art. 39 da Lei n.º 4.567/2011, e os processos ainda não transitaram em julgado (atualmente encontram-se no julgamento de 1ª instância), qualquer providência deverá aguardar o trânsito em julgado da decisão final do processo.

Necessário destacar, contudo, que a lavratura dos AIs não desmerece o TARE celebrado, somente evidencia a eficácia da fiscalização dentro do prazo decadencial.

2.3 TERCEIRA RECOMENDAÇÃO

Também sobre esse assunto, na Ata da Reunião (11/09/19), a Promotoria nada mencionou.

Todavia, da mesma forma, o Grupo de Trabalho entende necessário citar que a SUREC, por meio de seus setores técnicos, manifestou-se a respeito nos documentos 21746491, 22820283, 22827406, 22827591 e 22827646 comprovando a legalidade dos atos e que eles não causaram prejuízos ao erário.

Em tais documentos, restou demonstrado que os TAREs trouxeram vantagens para o DF, pois proporcionaram a manutenção do Centro de Distribuição do Grupo Boticário no DF, com regras que levaram a um ganho de receita maior do que o anterior, em face dos ajustes avançados, o que proporcionou o já mencionado



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

incremento do ICMS recolhido pelo acordante dos TARES, na ordem de 158%, além do ganho da eficiência fiscalizatória no combate à sonegação fiscal, haja vista que o Fisco passou a fiscalizar/monitorar o cumprimento da obrigação principal de apenas um grande contribuinte, a distribuidora, ao invés de dezenas de contribuintes varejistas.

2.4 QUARTA RECOMENDAÇÃO

Sobre esse assunto, na Ata da Reunião, a Promotoria manifesta seu entendimento no sentido de que referidos TAREs fixaram a MVA, quando ela só poderia ser fixada por lei (Lei nº 1.254/1996), além de que a MVA de 30% fixada teria contrariado a legislação distrital que prevê uma MVA de 50% para cosméticos.

Também sobre a tema, a SUREC, pelos seus setores técnicos, já se manifestou por meio de diversos documentos (21746491, 22820283, 22827406, 22827591 e 22827646 - processo SEI nº 040-00010790/2019-19).

Contudo, este Grupo de Trabalho vê a necessidade de esclarecer melhor a matéria, conforme subitens a seguir.

2.4.1 A BASE DE CÁLCULO E A MARGEM DE VALOR AGREGADO NA ST

Entendeu o MPDFT que a Margem de Valor Agregado (MVA) prevista na legislação para cosméticos seria de 50% e não 30%, como aplicado nos TAREs.

Inicialmente, insta ressaltar que os produtos comercializados pelo Grupo Boticário não se restringem a cosméticos, pois abrangem também produtos de perfumaria, higiene pessoal e outros.

A MVA é o percentual que se agrega ao valor do produto que está sob o regime de ST, partindo do preço praticado pelo substituto tributário, para a aferição da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST) em relação às operações subsequentes.

*Para efeito da substituição tributária do ICMS em operações subsequentes, a MVA tem seus critérios definidos no art. 8º da **LC n.º 87/1996**, nas cláusulas primeira, quarta, quinta e sexta do **Convênio ICMS 70/97**, nas cláusulas décima e décima primeira do **Convênio ICMS 142/2018**, no art. 6º da **Lei nº 1.254/1996** e no art. 34 do **Decreto 18.955/1997**, dispositivos que praticamente repetem os critérios estabelecidos na LC nº 87/1996.*

(omissis)

*Depreende-se da leitura dos artigos e cláusulas citados que para se definir o percentual da MVA, para efeitos de ST, há que serem seguidos os critérios estipulados na citada legislação de regência, não sendo necessário que o mesmo esteja **previsto em Lei** até porque cada cálculo tem suas peculiaridades, a depender do tipo de produto.*

*No caso em questão, **de acordo com os critérios estabelecidos, chegou-se a MVA de 30% para o ICMS-ST no TARE nº 107/2005**, mesmo percentual aplicado no Estado de Minas Gerais, e maior do que os 25% aplicados no Estado de São Paulo, **percentual que foi mantido nos TAREs posteriores (nº 14/2012 e nº 08/2018).***

Outro fator relevante a ser citado, para melhor entendimento e visualização das circunstâncias é a contextualização da época em que a margem de 30% foi definida, conforme segue:

a) o Centro de Distribuição localizado no DF recebia as mercadorias oriundas do Estado do Paraná e as redistribuía para as suas revendedoras - franqueadas com um acréscimo médio de aproximadamente 57% (MVA para o ICMS próprio);

b) 72% das operações do Centro de Distribuição eram destinadas a revendedores estabelecidos em outros Estados - Goiás, Tocantins, Amapá e Pará - e 28% tinham como destino empresas localizadas no Distrito Federal, as quais, com o Termo de Acordo, passariam à condição de substituídos tributários;

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

c) se o Centro de Distribuição não estivesse no DF, ou deixasse de estar no DF, não haveria a arrecadação do ICMS próprio para o DF, calculado à alíquota de 12%, sobre as operações interestaduais. A assinatura do pleiteado TARE seria um incentivo a mais para a manutenção do Centro de Distribuição no DF;

d) as operações destinadas a contribuintes enquadrados como microempresas ou empresas de pequeno porte, em razão da nova condição de substituídos tributários, seriam tributadas pela alíquota de 17% (bem mais vantajosa para o DF) e não pelo percentual previsto no regime do Simples Nacional (menos vantajoso). Assim, a arrecadação do pretense regime especial seria bem maior do que a arrecadação pelo regime do Simples Nacional.

e) a empresa requereu o TARE com uma MVA de 25%, mesmo percentual praticado em São Paulo, mas o relatório do Núcleo de Substituição Tributária do ICMS, em agosto/2005, sugeriu 30%, percentual semelhante ao estipulado por Minas Gerais;

f) a alteração do acréscimo da MVA de 57% para 70% nas operações próprias da pretensa substituta tributária e, depois, uma MVA de 30% para o cálculo do ICMS devido por substituição tributária pelas operações a serem praticadas pelos substituídos equivale, se hipoteticamente mantido os 57% na operação própria, a um expressivo incremento da arrecadação da ordem de 40,76%. Aqui é importante anotar, ainda, que o índice de 70% incidiria sobre todas as operações, inclusive as interestaduais, sobre as quais não há que se falar em substituição tributária e MVA de 30%; e

g) como último item da contextualização, destaca-se o aspecto da eficiência na fiscalização das operações em comento, uma vez que o Fisco teria que fiscalizar/monitorar o cumprimento da obrigação principal de um grande contribuinte (o distribuidor) e não mais dezenas de varejistas.

Por fim, quanto à base de cálculo como um todo, definida nos TAREs em referência, ela observou exatamente o disposto na retrocitada legislação de regência, visto que ela é o preço praticado pelo substituto tributário, incluídos os valores do IPI, se for o caso, do frete e das demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, acrescido da MVA.

Desta forma, o Grupo de Trabalho entende que a definição da base de cálculo com a fixação da MVA em 30% para o ICMS-ST está respaldada na legislação distrital e veio contribuir com o incremento da arrecadação tributária no DF.

2.4.1.1 - Sobre o Percentual de Lucro de 50%

O percentual de 50%, a ser aplicado para “produtos de beleza, cosméticos e perfumaria” a que se refere o item 55 do Anexo VII do RICMS, **diz respeito a “percentual de lucro” e não se confunde com a MVA para efeitos de ST aplicados nos TAREs nº 107/2005, nº 14/2012 e nº 08/2018,** como equivocou-se até mesmo a própria Secretaria Adjunta da Fazenda (SAF), a época, no documento SEI-GDF 22832887.

O “percentual de lucro” de 50% é aplicado nas situações específicas, previstas nos arts. 42, 352, 355 e 356 do RICMS, em procedimento de fiscalização que conclua que as declarações, os documentos e os esclarecimentos apresentados/prestados pelo contribuinte sejam omissos ou não mereçam fé, situação em que o valor das operações e prestações poderá ser arbitrado com o auxílio da fração em questão. É o que se depreende da legislação, confira-se:

(omissis)

Desta forma, **para o caso em questão, não é aplicável o percentual de lucro de 50% previsto no Anexo VII do RICMS, mas sim a MVA para efeitos do ICMS-ST, na forma definida no art. 34, VII, b, do RICMS.**

Releva esclarecer que a **Portaria nº 386/1999** que passou a prever a aplicação do percentual de lucro de 50% previsto no Anexo VII do RICMS para efeito do ICMS-ST, em face da alteração sofrida pela **Portaria nº 171/2017,** **é aplicável somente para as operações que destinem mercadorias a revendedores que efetuem**



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

venda porta-a-porta, não se aplicando portanto às operações de que tratam os TAREs em análise.

3. CONCLUSÕES

*I) A atribuição da condição de contribuinte substituto às empresas por meio de TARE é permitida, uma vez que expressamente prevista na legislação tributária distrital, mormente considerando que os TAREs n.ºs 107/2005, 014/2012 e 08/2018, **no que se refere à ST**, tratam de operações de **saídas internas subsequentes**.*

II) A legislação distrital autorizativa de celebração de regime especial para implementação da atribuição de responsabilidade, na condição de substituto tributário, não leva em conta as modalidades de negócio empresarial adotado pelos contribuintes, se por meio próprio ou franquia, mas sim o tipo de atividade econômica exercida por eles.

*III) Tanto a base de cálculo utilizada para o ICMS-ST, com a fixação da MVA em 30%, quanto a base de cálculo utilizada para o ICMS próprio, com a fixação da MVA em 70%, possuem respaldo legal, tendo os TAREs, por consequência, proporcionado um incremento do ICMS recolhido pelo acordante **na ordem de 158%**.*

IV) Os regimes especiais em questão não tratam de benefícios fiscais com renúncia de receita, mas sim de regimes de apuração do ICMS diferenciados, permitidos na legislação, que incrementaram a arrecadação do DF, motivo porque não se aplica ao caso a decisão do STF no Agravo em RE n.º 708972.

*V) Não houve desrespeito ou inobservância à **LC n.º 101/2000** (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), art. 14; à **LODF**, art. 131; à **LC distrital n.º 13/1996**, art. 94; ou à **Lei distrital n.º 5.164/2016** (Lei de Diretrizes Orçamentárias), art. 65, uma vez que a celebração dos TAREs em referência não redundaram em renúncia de receita.*

(...)

(grifos originais)

8. Por meio do Ofício n.º 125/2020 – SEEC/GAB (fls. 1/2, peça 25), o Secretário de Estado de Economia do Distrito Federal encaminhou a Nota Técnica n.º 162/2019 – SEEC/GAB/AJL (fls. 4/20, peça 25), subscrita pelo Grupo de Trabalho instituído pela Portaria n.º 356, de 22/11/2019, que tratam dos Ofícios n.º 651 e n.º 683/2019 – MPDFT/PDOT (fls. 2/39, peça 26), da 2ª Promotoria de Justiça de Defesa da Ordem Tributária do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios – PDOT/MPDFT, juntados aos autos para subsidiar a análise mediante o Ofício n.º 4/2020 – G3P (fl. 1, peça 26), em complemento às informações prestadas por meio do Ofício n.º 1442/2019 – SEEC/GAB (fls. 1/3, peça 19), *in verbis*:

(...)

2. ANÁLISE E RESPOSTAS AOS QUESITOS

Preliminarmente, esclarecendo a metodologia empregada por esse Grupo de Trabalho (GT), destaca-se:

a) os quesitos formulados pelo MPDFT serão transcritos e seguidos das respectivas respostas, que visam ao esclarecimento técnico, com objetividade;

b) para responder aos quesitos 12, 13 e 14, julgou-se necessário, nos moldes já seguidos na Nota Técnica SEI-GDF n.º 98/2019 - SEEC/GAB/AL, item 2.4.1.1, transcrever completo ou parcialmente, os arts. 42, 352, 355 e 356 e do item 55 do Anexo VII do Dec. n.º 18.955/1997 - RICMS e, agora, acrescentar, completo ou parcialmente, os arts. 34, 320, 321-A e 321-B e,



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

ainda o Anexo VIII, todos também do RICMS. Tal legislação segue, para consulta, após as respostas dos três referidos quesitos;

c) para melhor compreensão do conteúdo, o quesito 13 é respondido antes do 12;

d) considerando os novos questionamentos do MPDFT, é apresentado, como anexo a este trabalho, relatório do comportamento da arrecadação do Grupo Boticário (distribuidora e franqueadas) antes e depois de celebrados os TAREs.

2.1 QUESITOS 1 A 11

1) No âmbito da Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal, há alguma metodologia voltada à realização de estudos técnicos a fim de verificar possível incremento na arrecadação tributária decorrente da concessão do regime de substituição tributária por meio de TARE-ST? Caso positiva a resposta, que se encaminhe a metodologia para análise do MPDFT.

Resposta: Na atual estrutura da SEEC, recentemente alterada pelo Dec. n.º 40.131/2019, foi criada a Secretaria Executiva de Assuntos Econômicos, a qual possui duas subsecretarias: a Subsecretaria de Prospecção Econômico-Fiscal e a Subsecretaria de Acompanhamento da Política Fiscal, ambas com coordenações específicas.

Embora até a atual data não tenham sido delimitadas as competências regimentais (ainda não foi publicado o regimento), tais setores são frutos da evolução de setores anteriores da Subsecretaria da Receita (SUREC), com absorção de competências, a exemplo das Gerência de Estudos Econômicos Tributários (GERET/DIRAR/SUREC), prevista no antigo regimento (Portaria n.º 648/2001); Coordenadoria de Estudos e Planejamento Econômico-Tributário - COPET (Dec. n.º 27.782/2007); Coordenação de Planejamento, Pesquisa e Análise Fiscal (Dec. n.º 33.370/2011) e, mais recentemente, Assessoria de Estudos Econômico-Fiscais - AEF (Regimento Interno - Dec. 35.565/2014), a quem competia, dentre outras, coordenar e supervisionar as atividades relativas aos estudos econômico-fiscais sobre o desempenho da arrecadação tributária, a renúncia de receita, a execução da despesa e a conjuntura econômica do Distrito Federal.

Assim, apesar de não haver competência expressa para verificação de possível incremento na arrecadação tributária decorrente da concessão do regime de substituição tributária por meio de Termo de Acordo de Regime Especial (TARE), entende o GT ser de competência da Secretaria Executiva de Estudos Econômicos realizar estudo técnico relativo ao comportamento da receita.

Por esse motivo, e considerando os novos questionamentos do MPDFT, foi solicitado ao GAB/SEEC, inicialmente, pelos signatários da NT SEI-GDF n.º 98/2019-SEEC/GAB/AJL, que fosse incluído no atual GT servidor lotado na Secretaria Executiva de Assuntos Econômicos. Após, foi solicitado por este GT à referida Secretaria que fizesse o levantamento do desempenho da arrecadação advinda do Grupo Boticário antes da celebração dos TAREs e depois, afim de se confirmar ou não os estudos técnicos da Gerência de Monitoramento e Auditorias Especiais (GEMAE), com base nos quais os



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

signatários da NT SEI-GDF nº 98/2019-SEEC/GAB/AJL chegaram à parte de suas conclusões.

Quanto à existência de metodologias, considerando as atividades de estudos econômicos próprias da Secretaria Executiva de Assuntos Econômicos, naturalmente existem e podem variar de acordo com o objetivo dos estudos a serem realizados.

2) Foram realizados referidos estudos técnicos à época da formalização dos TAREs objeto de análise do grupo de trabalho ou (TARE nº 107/2005, nº 014/2012 e nº 08/2018) ou ao longo de suas execuções? Caso positiva a resposta, que se encaminhe cópia dos respectivos estudos.

Resposta: De acordo com a documentação analisada por este GT, os únicos estudos elaborados foram os relatórios técnicos emitidos pelo Núcleo de Substituição Tributária do ICMS (NICMS), subordinado a GEMAE, a qual possuía, dentre outras, competência regimental expressa de “sugerir e analisar a inclusão e exclusão de produtos e contribuintes no regime de substituição tributária” (Regimento Interno - Portaria nº 648/2001. art. 119, XI, vigente até 26.6.2014, quando foi publicado novo Regimento Interno da SEF por meio do Dec. 35.565/2014).

Desta forma, a GEMAE subsidiava, e ainda subsidia, o Subsecretário da Receita relativamente à inclusão de contribuintes na ST.

3) Considerando que o primeiro TARE foi celebrado diante da possibilidade de a empresa transferir sua central de distribuição para outro estado da Federação, indaga-se se eventual estudo acerca do incremento da arrecadação tributária pela implantação do ICMS-ST haveria de considerar tanto o cenário no qual a transferência da pessoa jurídica realmente acontecesse como na situação de sua permanência nessa Capital?

Resposta: O primeiro TARE (TARE nº 107/2005) foi celebrado levando em consideração relatório técnico elaborado pelo NICMS/GEMAE, conforme supramencionado.

O relatório técnico não apontou incremento na arrecadação, mas a viabilidade da celebração do TARE, com possíveis vantagens posteriores para a administração tributária, considerando diversas variáveis, dentre elas:

(i) vantagem da sistemática ST para o DF no combate à sonegação, com controle e fiscalização em cima de um único contribuinte em detrimento de dezenas ou centenas;

(ii) eliminação ou diminuição do descumprimento das obrigações acessórias;

(iii) simulação favorável, uma vez que do total de mercadorias enviadas do Paraná (onde se localiza a fábrica) para o Centro de Distribuição localizado no DF (aqui instalado desde 2004), constatou-se que apenas 28% eram destinadas a vendas internas e 72% eram distribuídas nos outros Estados, o que seria vantajoso, uma vez que a GEMAE atrelou a viabilidade do TARE a uma MVA de 70% sobre o total das operações próprias da Distribuidora, em detrimento dos 57% que eram aplicados, e uma MVA de 30% para ST (que atinge apenas 28% do total de mercadorias).

Importante ressaltar que, pelo nível de detalhamento de dados e informações necessários ao levantamento de variáveis atinentes a regimes-

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

ST, somente a GEMAE, a qual monitora as empresas submetidas ao regime, tem condições de levantar as variáveis para emitir relatórios.

Vê-se, pois, que o cenário de possível saída da Distribuidora do DF para outra UF é apenas mais uma das variáveis (iv), a qual embora não tenha sido determinante para a celebração do TARE, trata de hipótese que não pode ser desprezada pela Administração Tributária.

É fato real que o Distrito Federal ocupa território dentro do Estado de Goiás, o que facilita para o contribuinte migrar para aquele Estado, caso o Estado de Goiás conceda-lhe regime especial mais favorável, o que pode levar a uma grande perda arrecadatória pelo Distrito Federal.

4) É possível aferir-se eventual incremento na arrecadação tributária a partir da análise das operações de venda de apenas uma mercadoria comercializada pela empresa requerente do regime especial? Caso positiva a resposta, apresentar a metodologia aplicada.

Resposta: Entende o GT que sim, uma vez que são fixas as MVA. Assim, a sistemática se repete com cada mercadoria, independentemente de sua quantidade, tipo ou preço, desde que mantidas as outras variáveis.

No caso, o levantamento feito pela GEMAE (Relatório Técnico de 07/11/2018) mostra uma tendência, com base na qual a GEMAE pôde afirmar o aumento potencial na arrecadação da acordante da ordem de 158%.

Para facilitar o entendimento da afirmação de crescimento potencial da receita em face da celebração dos TAREs, é apresentado, a seguir, uma análise, feita pelo GT, da Tabela constante do Relatório de 07/11/2018, comparando a situação prevista no TARE com a situação sem o TARE.

(omissis)

Partindo do referido relatório formulado em 07/11/2018, no qual tomou-se por exemplo (para didaticamente demonstrar o cálculo do ICMS próprio e ICMS/ST devidos na sistemática determinada nos TARES), as operações de entrada e de saída do produto “Boticário Aplicador Descart Sombra c/100”, conforme resumido na planilha anotada no final do referido Relatório, conclui-se o seguinte:

1 - sem o TARE, o ICMS próprio devido pela Acordante (CÁLAMO), para o exemplo analisado, seria de **R\$ 1,72**, que é o resultado do confronto do débito ($R\$16,11 \times 0,17 = 2,74$) com o crédito ($R\$ 14,52 \times 0,07 = 1,02$);

2 - com o TARE, se devidamente aplicado, o ICMS próprio devido pela Acordante seria **R\$ 3,18** (débito: $R\$ 24,68 \times 0,17 = R\$ 4,20$; crédito: $R\$ 14,52 \times 0,07 = R\$ 1,02$; $R\$ 4,20 - R\$ 1,02 = R\$3,18$);

3 - com o TARE, se devidamente aplicado, o ICMS ST (relativo às operações subsequentes) devido pela Acordante seria **R\$ 1,26** ($R\$ 32,09 \times 0,17 = 5,46$; $R\$ 24,68 \times 0,17 = R\$ 4,20$; $R\$ 5,46 - R\$ 4,20 = R\$ 1,26$);

4 - com o TARE, o ICMS total (próprio + ST) devido pela Acordante teria o valor de **R\$ 4,44**, sendo R\$ 3,18 de ICMS próprio e R\$ 1,26 de ICMS/ST;

5 - com o TARE, o incremento no imposto (ICMS próprio + ICMS ST) devido pela Acordante seria de **R\$ 2,72** ($R\$ 4,44 - R\$ 1,72$), o que representaria um acréscimo de 158% ($((R\$ 4,44 / R\$ 1,72) - 1) \times 100$);

6 - com o TARE, o incremento no valor do imposto; (ICMS próprio + ICMS ST); devido pela Acordante, alcançaria a quantia de **R\$ 2,72** ($R\$ 4,44 -$



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

R\$ 1,72), representando **61,20%** do potencial do imposto total devido $((R\$ 2,72 / R\$ 4,44) \times 100)$;

7 - comparando o ICMS próprio sem o TARE (R\$ 1,72) com o imposto total (ICMS próprio + ICMS ST) devido com o TARE (R\$ 4,44), pode se afirmar que o valor sem o TARE representa **38,8%** $((1,72 / 4,44) \times 100)$.

8 - pelos cálculos demonstrados acima, no caso de aplicação total das regras estabelecidas nos TARES, mantidas as demais variáveis, poderia gerar um incremento no valor do imposto devido (ICMS próprio e ICMS ST) por parte da Acordante da ordem de 158%; e

9 - importante destacar que para demonstrar a sistemática independe do tipo de produto escolhido, de sua quantidade ou de seu valor, uma vez que as MVA são fixas, ou seja, aplicando corretamente os TARES e mantidas constantes as variáveis, a tendência era de crescimento potencial.

10 - uma das variáveis que poderia mudar, possibilidade essa não proibida nos TARES, é, por exemplo, a origem das mercadorias. No caso em tela, as mercadorias são originárias do Estado do Paraná, cuja alíquota na operação interestadual é de 7%. Se a origem dos produtos fosse os Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e, também, o Estado do Espírito Santo, a alíquota na operação interestadual seria de 12%, o que mudaria os resultados apresentados neste exemplo.

5) Qual o critério adotado pela Secretaria de Economia para eleição de produtos cujas operações de venda subsidiarão eventual (sic) estudos técnicos para formalização de TARE voltado ao ICMS-ST?

Resposta: Como já esclarecido em itens anteriores, no âmbito da SEEC, é a GEMAE que tem competência para elaborar estudos técnicos e parecer sobre a viabilidade da inclusão de contribuintes no regime ST, por deter conhecimentos técnicos mais específicos, uma vez que monitora, por meio do NICMS, contribuintes sujeitos à ST, com produção e detecção dos dados necessários.

Já à Secretaria Executiva de Assuntos Econômicos compete, dentre outros, fazer estudos voltados ao comportamento/desempenho da receita do DF ou de certo segmento econômico. Não raro, os dois setores têm que se (sic) interagir.

Quanto ao critério para eleição de produtos, vai depender do estudo a ser feito e de seu objetivo.

6) Na hipótese de a empresa requerente atuar em diferentes setores, por exemplo, cosmético, perfumaria e higiene pessoal, eventual estudo técnico para aferir possível incremento da arrecadação tributária em razão da implementação do regime ICMS-ST haveria de analisar produtos de cada um dos ramos de atuação da empresa?

Resposta: Não necessariamente, como já demonstrado na resposta ao quesito 4.

7) No caso concreto, a eleição de dados de entrada e saída de um único produto ("Boticário aplicador descart sombra c/100") resulta em uma amostragem suficiente e idônea para subsidiar afirmação de que os TARES-ST do grupo "O Boticário" resultaram em substancial incremento da arrecadação tributária distrital?

Resposta: Como já demonstrado na resposta ao quesito 4, o relatório datado de 07/11/2018 busca demonstrar, de forma didática, a sistemática



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

de cálculo do ICMS próprio e do ICMS-ST previstos nos TARES. E se obedecida tal sistemática, em todos os produtos, o valor resultante da soma do **ICMS próprio e ICMS-ST devidos; pela Acordante**, poderia ser 158% maior do que o ICMS próprio por ela devido sem os referidos TARES.

8) Ao afirmarem que os TAREs proporcionaram um incremento do ICMS recolhido pelo acordante na ordem de 158% (fis. 13/4), os subscritores da Nota Técnica se utilizaram de estudo realizado pelo Auditor Fiscal da Receita, PEDRO PEREIRA DE MATOS JUNIOR, em 07/11/2018?

Resposta: Sim, o GT utilizou do estudo realizado pela GEMAE, setor da SUREC que detém a competência para o fim.

9) Por ocasião da elaboração da Nota Técnica SEI-GDF nº 98/2019-SEEC/GAB/AJL seus subscritores estavam cientes de que o Auditor Fiscal da Receita, PEDRO PEREIRA DE MATOS JUNIOR, que concluiu pelo potencial aumento da arrecadação tributária em decorrência da celebração dos TARES com grupo “O Boticário” no percentual de 158%, foi também um dos responsáveis pela elaboração de parecer favorável à formalização do primeiro TARE-ST, no ano de 2005, e que, em julho de 2012, manifestou-se pela renovação e ampliação do TARE original?

Resposta: Sim, os subscritores estavam cientes. Como já esclarecido, os relatórios técnicos são produzidos pelo setor que detém a competência para a elaboração de estudos com vista a verificar a viabilidade ou não de inclusão de contribuintes no regime-ST, sendo o citado auditor, como chefe da unidade, e os demais servidores de sua equipe, os mais qualificados para se pronunciarem tecnicamente sobre as demandas encaminhadas ao setor.

10) No âmbito da Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal, há alguma norma que impeça Auditor Fiscal de se manifestar acerca da legalidade de ato administrativo no qual tenha atuado e contribuído para sua últimação?

Resposta: Não. A única previsão de impedimento está no art. 13 da Lei n.º 4.567/2011, o qual trata da atuação de servidor em processo administrativo fiscal, que assim dispõe: (omissis)

Pode-se depreender do citado dispositivo, que ele não é aplicável ao caso em questão. Urge destacar que os relatórios emitidos, bem como as informações prestadas, são atividades técnicas próprias do setor que os emitiu.

11) Os subscritores da Nota Técnica consideram que a metodologia utilizada pelo Auditor Fiscal da Receita, PEDRO PEREIRA DE MATOS JUNIOR, em 07/11/2018, é idônea e, portanto, ratificam que os TAREs-ST do grupo “O Boticário” propiciaram um aumento potencial da arrecadação tributária próximo de 158%?

Resposta: Os subscritores da Nota Técnica 98 (primeiro GT) entendem que nela resta demonstrado, após análise de toda a documentação existente e da legislação aplicável, que os TAREs foram celebrados com observância da legislação de regência; que eles tratam de regimes especiais de tributação e não de benefício fiscal com renúncia de receita e que não houve desrespeito à Lei de Responsabilidade Fiscal.

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

O estudo feito pelos subscritores da Nota Técnica somente objetivaram o cumprimento da ordem de serviço que o criou. Assim, **os subscritores entendem válido o relatório elaborado**, uma vez que emitido pelo setor competente, o qual demonstra o crescimento potencial da ordem de 158% na arrecadação **da acordante**.

2.2 - QUESITOS 12 a 14

Depois de pontuar as questões levantadas nos quesitos anteriores, o MPDFT requisita ainda esclarecimentos acerca das conclusões do Grupo de Trabalho atinentes à fixação e apuração da Margem de Valor Agregado - MVA nos TAREs-ST em questão, formulando os quesitos abaixo a fim de elucidar pontos que entende controvertidos na aludida Nota Técnica.

Conforme já ressaltado preliminarmente, “c) para melhor compreensão do conteúdo, o quesito 13 é respondido antes do 12”.

13) Considerando que, nos termos da Nota Técnica: i) “percentual de lucro” e “MVA” são institutos diferentes; ii) o Anexo VII do RICMS trata de percentual de lucro e que esse mesmo RICMS, ao tratar de “MVA” reporta-se ao Anexo VII (art. 320, III, §1º, IV “a” do RICMS), pode-se concluir que os percentuais previstos no Anexo VII tratam de “MVA” mínimo?

Resposta: Inicialmente vamos responder ao quesito 13, ressaltando, conforme se pode depreender da leitura do art. 320, em seu inciso III e no seu § 1º, inciso IV, alínea “a” que os percentuais previstos no Anexo VII do RICMS são aplicáveis, de dezembro/2004 (Decreto 25.473/2004) a dezembro/2012, nas aquisições interestaduais de “bens, mercadorias, matéria-prima ou insumos relacionadas no Anexo VIII” ao RICMS, ou, de dezembro/2012 em diante (Decreto 34.066/2012), nas aquisições ou transferências interestaduais de “bens, mercadorias, matéria-prima ou insumos relacionadas no Anexo VIII” ao RICMS. Essas operações estão sujeitas ao regime de pagamento antecipado do imposto.

O art. 320 do RICMS não faz referência a operações internas nas quais há substituição tributária, bem como o Anexo VIII do RICMS não se refere aos produtos comercializados pela empresa acordante nos TAREs 107/2005, 14/2012 e 08/2018, conforme pode ser conferido com a leitura do dispositivo mais adiante transcrito.

É preciso lembrar o que já foi destacado na Nota Técnica 98, em seu item 2.1.2, que os TAREs atribuíram à empresa CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA. a responsabilidade, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas **saídas internas subsequentes** promovidas por revendedores de seus produtos (**perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal e cosmeto-dermatológicos**).

Por consequência, este GT entende que não cabe fazer qualquer tipo de relacionamento dos TAREs com as **operações de aquisições ou transferências interestaduais** previstas no art. 320, III, do RICMS, às quais são aplicáveis os percentuais previstos no Anexo VII do RICMS (art. 320, § 1º, IV, “a”), razão pela qual torna-se possível afirmar que está equivocado concluir que tais percentuais sejam um tipo de “MVA mínimo”.

12) Considerando que, nos termos da Nota Técnica: i) “percentual de lucro” e “MVA” são institutos diferentes e; ii) no art. 8º, II, “c” da LC nº 87/96 e no art. 6º, VII, “b”, 3, da Lei nº 1.254/96 consta que o lucro



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

compõe a “MVA” é possível admitir-se que a “MVA” seja inferior ao percentual de lucro, tal como previsto nos TARE’s firmados com a rede “O Boticário”? Em caso positivo, sob que fundamento legal?

Resposta: O raciocínio desenvolvido neste quesito leva a entender que, se o lucro compõe a MVA, como pode esta ser menor do que aquele? Ou seja, a MVA teria que ser necessariamente maior. Tem-se a impressão, neste aspecto, de que o formulador do quesito tem opinião formada sobre o montante de tal lucro, tomando por referência, certamente, o Anexo VII do RICMS, onde, em seu item 55, há um percentual de lucro de 50% para “produtos de beleza, cosmético e perfumaria”.

O GT entende que tal entendimento está equivocado, pois, como esclarecido na resposta ao quesito 13, o percentual de lucro previsto no Anexo VII, item 55, não está relacionado ao lucro citado no item 3 da alínea “b” do inciso VII do art. 6º da Lei n.º 1.254/1996.

Desta forma, conclui-se que a MVA de 30% prevista nos TARE’s, aplicável para a definição da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, isto é, nas operações internas subsequentes não é inferior ao percentual de lucro.

14) Caso negativa a resposta do item 13 e considerando que o art. 6º, §4º, da Lei n.º 1.254/96, dispõe que “a margem de valor agregado, a que se refere o número 3 da alínea “h” do inciso VII do caput deste artigo, será estabelecida por ato do Poder Executivo”, qual foi norma oriunda do Poder Executivo que autorizou a fixação de “MVA” no percentual de 30% (trinta por cento) nos TAREs firmados com a empresa do grupo “O Boticário”?

Resposta: O Ato do Poder Executivo que autoriza a aplicação da MVA de 30% é a edição dos TARE’S 107/2005, 014/2012 e 08/2018, os quais foram emitidos pela Subsecretaria da Receita com base no art. 81 do Dec. n.º 16.106/1994, no art. 99 de Dec. n.º 33.269/2011 e no art. 72, I, da Lei n.º 4.567/2011.

Releva ressaltar, como demonstrado na NT SEI-GDF nº 98/2019-SEEC/GAB/AJL, que a atribuição de responsabilidade na condição de substituto tributário é dada pela Lei n.º 1.254/1996, art. 24, II, e a implementação do regime se dá na forma do regulamento, § 2º do mesmo art. 24, sendo permitido por meio de TARE, nos termos do art. 327 do RICMS.

Segue transcrita a legislação aplicável: (omissis)

2.3 SOBRE O RELATÓRIO ELABORADO PELA SECRETARIA EXECUTIVA DE ASSUNTOS ECONÔMICOS:

Como mencionado na resposta ao QUESITO 1, considerando que não mais faz sentido discutir se a celebração dos TAREs trouxe prejuízo ao erário no plano das hipóteses, uma vez que o tempo já transcorreu, o GT solicitou à Secretaria Executiva de Assuntos Econômicos que fosse elaborado estudo sobre o desempenho da receita da acordante e demais empresas envolvidas nos TAREs, antes e depois de serem celebrados.

Este GT entende que somente assim poderia se chegar à realidade do impacto que a celebração dos TAREs trouxe à arrecadação da acordante e de suas franqueadas e, por consequência, na arrecadação do DF.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

O referido levantamento, que segue anexo a este documento¹, é autoexplicativo e demonstra o crescimento real (valores deflacionados) da arrecadação da acordante e franqueadas no período abrangido pelos TAREs.

Releva ressaltar apenas dois pontos principais: o primeiro, é que o relatório da GEMAE, de 07/11/2018, que apontou o crescimento potencial da arrecadação da acordante, não trata de estudo de ordem econômica, portanto não levou em consideração a inflação do período ou outras variáveis que podem influenciar na economia; e, o segundo, é que o crescimento potencial da arrecadação da acordante apontado pela GEMAE no citado relatório, de 07.11.2018, considerou as regras estabelecidas nos TAREs, e não o que efetivamente foi recolhido pela acordante, o que redundou inclusive na lavratura de autos de infração.

Por fim, com o subsídio do referido estudo, este GT espera ter respondido aos quesitos formulados pelo MPDFT de forma esclarecedora.

3 - PROPOSIÇÃO DE APRIMORAMENTO DA LEGISLAÇÃO E PROCEDIMENTOS

Visando à determinação da Portaria 356/2019 para que, dentre outros, este GT apresente proposição de aprimoramento da legislação que rege a matéria, caso necessário, o GT propõe **que seja alterada a redação atual da alínea “a” do inciso IV do § 1º do art. 320 do RICMS**, conforme a seguir:

Redação atual:

a) quando se destinar à comercialização ou à industrialização, o valor de preço médio ponderado a consumidor final obtido na forma do § 6º do artigo 6º da Lei nº 1.254, de 8 de novembro de 1996, fixado por ato da Subsecretaria da Receita da Secretaria de Estado de Fazenda ou, na sua falta, o valor da aquisição da mercadoria acrescido do IPI, frete e demais despesas acessórias e **da margem de valor agregado** de que trata no Anexo VII, observada ainda a redução prevista no Caderno II do Anexo I, se for o caso;

Redação sugerida:

“a) quando se destinar à comercialização ou à industrialização, o valor de preço médio ponderado a consumidor final obtido na forma do § 6º do artigo 6º da Lei nº 1.254, de 8 de novembro de 1996, fixado por ato da Subsecretaria da Receita da Secretaria de Estado de Fazenda ou, na sua falta, o valor da aquisição da mercadoria acrescido do IPI, frete e demais despesas acessórias e **do percentual de lucro** de que trata no Anexo VII, observada ainda a redução prevista no Caderno II do Anexo I, se for o caso;”
(negritou-se).

Justificativa: necessidade de corrigir erro na redação atual, que faz referência indevida a margem de valor agregado quando o Anexo VII trata de percentual de lucro, o que tem gerado muita confusão quanto ao entendimento da matéria.

¹ Vide fls. 64/187, peça 25.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

4 - RESPOSTA AO OFÍCIO N.º 682/2019-MPDFT/PDOT

Em complemento ao **Ofício nº 2066/2019/PGJ/MPDFT** (31347206), objeto da presente Nota Técnica 162/2019, o MPDFT, por meio do Ofício n.º 682/2019-MPDFT/PDOT, solicita:

1) que **sejam refeitos os cálculos efetuados pelo NICMS/GEMAE** (relatório emitido em 07/11/2018) e encaminhados ao MPDFT por meio do Ofício SEI-GDF nº 2.628/2018-SEF/SUREC, de 12.11.2018, tomando por parâmetro o mesmo produto utilizado no aludido estudo (Boticário aplicador descart sombra c/100) e reproduzindo os três cenários, considerando, no entanto, em cada um deles, as etapas que não foram analisadas, ou seja, o valor de entrada e de saída do produto na central de distribuição e também nas lojas franqueadas;

2) realização de novos cálculos considerando toda a cadeia tributária dos produtos a seguir relacionados, com o encaminhamento das respectivas notas fiscais referentes ao período de 3 meses.

Produtos: (omissis)

Embora este GT entenda que o levantamento solicitado à Secretaria Executiva de Assuntos Econômicos, por esse mesmo GT, relativo ao **comportamento da arrecadação da acordante e suas franqueadas, antes e depois de celebrados os TAREs**, demonstra o real impacto da arrecadação do grupo Boticário em decorrência da celebração dos TAREs de forma bem mais abrangente que o levantamento ora solicitado pelo MPDFT, uma vez que engloba todo o universo de mercadorias comercializadas no período de 2004 a 2019, este GT solicitou à GEMAE o refazimento dos cálculos nos termos requeridos pelo MPDFT.

O Relatório N.º 82/2019-GEMAE/COFIT/SUREC/SEEC seguido de seus demonstrativos, referente ao refazimento dos cálculos, segue anexo a esta NT n.º 162/2019².

Por fim, com relação as NFe correspondentes aos cálculos refeitos, considerando o seu enorme volume, seguem em anexo as chaves de acesso para consulta no portal da NFE, no endereço: www.nfe.fazenda.gov.br.

(grifos adicionados)

CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A. – CÁLAMO E INTERBELLE PRODUTOS DE BELEZA LTDA.

9. As empresas CÁLAMO Distribuidora de Produtos de Beleza S.A. e INTERBELLE Comércio de Produtos de Beleza Ltda. se manifestaram, em conjunto, nos termos seguintes (fls. 1/69, peça 20):

I. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

(...)

2. Com efeito, a Representação decorre de investigação - que originou o Inquérito Civil nº 08190.128488/17-91, - acerca da legalidade dos Termos de Acordo de Regime Especial ("TARE") firmados entre a **Manifestante** e o Distrito Federal, para atribuir à primeira a responsabilidade pelo recolhimento do **ICMS por substituição tributária** ("ICMS-ST") nas

² Vide fls. 45/62, peça 25.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

operações praticadas pelos estabelecimentos franqueados junto aos consumidores finais.

3. Já de pronto, cabe salientar que o Inquérito Civil nº 08190.128488/17-91 tramita desde 2017 e a Manifestante jamais foi intimada de seu conteúdo, seja para tomar conhecimento da investigação em curso, seja para prestar esclarecimentos pertinentes a respeito.

4. O cerne da discussão diz respeito, fundamentalmente, **(a)** à suposta inexistência de base legal para celebração de TAREs para atribuição do regime de substituição tributária às operações praticadas pela **Manifestante** (cujo modelo de negócios envolve a remessa de mercadorias para franquias) e **(b)** à alegada inadequação do percentual de 30% de Margem de Valor Agregado ("MVA") prevista nos TAREs firmados (quando a legislação supostamente exigiria a utilização do percentual de 50%).

5. A leitura da representação, em conjunto com os documentos que instruem o Inquérito Civil nº 08190.128488/17-91, já permite ter uma ideia da interpretação confusa que permeou a atuação do Ministério Público, o qual, com o devido respeito, parece não ter compreendido o funcionamento do regime de substituição tributária e as particularidades da atividade econômica da **Manifestante**, bem como do modelo de franquias.

6. Inicialmente, cabe esclarecer o equívoco trazido a respeito de "Quem disse, Berenice?", haja vista que, ao contrário do que depreende o Ministério Público, não se trata de pessoa jurídica, mas sim de **marca de produtos comercializados pela Manifestante**.

7. O regime de substituição tributária, como será detalhadamente demonstrado ao longo desta manifestação, prevê que o ICMS seja recolhido por um terceiro da cadeia econômica, que, substituindo o contribuinte de direito, **antecipa** aos cofres públicos o valor que seria devido/recolhido na última etapa (quando da venda ao consumidor final). Nesta hipótese (substituição tributária para frente), o responsável passa a ser aquele localizado em etapa anterior à da revenda para o consumidor final.

8. Evidentemente, considerando que o fato gerador antecipado (venda ao consumidor final) ainda não se concretizou no momento em que o substituto tributário (neste caso, a **Manifestante**) se vê obrigado a recolher o ICMS-ST, a legislação tratou de estabelecer requisitos objetivos para se aferir a chamada base de cálculo **presumida**.

9. O instituto da substituição tributária se trata de modelo de tributação no qual presume-se que o fato gerador posterior irá se concretizar, e antecipa-se o tributo que seria recolhido, é inegável que esse regime viabiliza a fiscalização e otimiza a arrecadação dos tributos de diversos setores da economia, especialmente aqueles baseados em uma cadeia produtiva/econômica capilarizada e em cuja ponta se encontram, geralmente, pequenas empresas (muitas das quais optantes pelo SIMPLES) ou pessoas físicas de baixa instrução.

10. Sim, porque, do contrário, a fiscalização do recolhimento da exação e do cumprimento das obrigações acessórias (por exemplo, emissões de documentos fiscais) traria enormes prejuízos aos Estados e ao Distrito Federal, que, em vez de direcionarem a máquina pública para um determinado ente da cadeia produtiva - sempre aquele de maior tamanho e, portanto, com maiores condições de atender a todas as obrigações fiscais previstas na legislação -, se veriam obrigados a analisar milhares ou milhões



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

de notas fiscais de pequenos contribuintes, para, ao final e se o caso, exigirem pequenas somas de imposto de cada um deles.

11. O regime de substituição tributária, portanto, permite que os agentes de fiscalização voltem as suas atenções aos grandes contribuintes da cadeia econômica, o que gera eficiência na arrecadação e reduz os custos decorrentes dessas atividades, que seriam maiores caso os fiscais fossem obrigados a fiscalizar cada pessoa física ou pequena empresa optante pelo SIMPLES nacional.

12. Não é sem motivo, portanto, que o **Distrito Federal prevê, desde 1994**, a possibilidade de celebração de regime especial (como são os TAREs) com pessoas jurídicas para “facilitar o cumprimento das obrigações fiscais”, como previa o artigo 74 do Decreto nº 16.106/1994, antigo Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, revogado apenas em 2011 pelo Decreto nº 33.269.

13. No caso específico do TARE nº 107/2005, foi esse o instrumento que viabilizou:

- (a) um maior controle sobre o volume de operações praticadas;
- (b) a arrecadação antecipada (e garantida) do ICMS-ST por pessoa jurídica com evidente capacidade financeira para suportar a tributação, possibilitando diminuição de perda de receita por não pagamento (evasão);
- (c) o aumento da arrecadação, haja vista que muitas das franquias eram/ são optantes pelo SIMPLES, regime de tributação que prevê um valor fixo a ser recolhido a título de ICMS, independentemente do volume de operações;
- (d) reduzir os custos relacionados à fiscalização das franquias; e, finalmente,
- (e) que a **Manifestante** estabelecesse centro de distribuição de mercadorias no Distrito Federal (o que, considerando o volume de operações interestaduais praticadas por esse estabelecimento, gerou receitas que não seriam de forma alguma tributadas pelo Distrito Federal, além, obviamente, de empregos diretos e indiretos).

14. Daí se afirmar que, ao sustentar uma suposta inexistência de base legal para celebração de regime especial prevendo a instituição da substituição tributária, o MPJTCDF, a rigor, acaba indo em direção contrária ao interesse público do Distrito Federal, que tinha na adoção de regimes especiais o melhor meio de facilitar a fiscalização e, também, diminuir a evasão fiscal.

15. Para viabilizar o regime de substituição tributária, portanto, o Legislador Nacional previu que, ao valor da operação praticada pelo substituto tributário, este acrescesse a Margem de Valor Agregado (“MVA”), percentual que deve refletir razoavelmente o percentual de agregação sofrida pela mercadoria ao longo da cadeia econômica e cujos critérios objetivos para determinação são fornecidos pela Lei Complementar nº 87/96.

16. Embora uma determinada “MVA” possa estar prevista na legislação, o fato da vida é que o percentual deve **sempre** estar em consonância com a realidade econômica, i.e., com a operação que é objeto de tributação. Assim, mesmo estando indicado genericamente na legislação, esse percentual pode (e, a rigor, deve) variar para cada contribuinte, em razão das especificidades de seu próprio negócio, **o que não torna, por evidente, a autorização para utilização de uma “MVA” específica um benefício fiscal.**



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

17. Em sua representação, o MPJTCDf pressupõe que existiria uma “MVA” correta para as operações, que seria de 50%, quando, na verdade, a previsão em termos genéricos desse percentual não significa ser ele adequado às operações praticadas pela **Manifestante**, muito menos que reflita a realidade econômica das suas atividades, em especial diante das particularidades do segmento econômico e do modelo de franquias.

18. Na verdade, como o próprio Distrito Federal cuidadosamente aponta nas manifestações apresentadas no Inquérito Civil nº 081.90.128488/17-91 (docs. 03 a 07), a utilização de “MVA” de 30% pela **Manifestante** não causou qualquer dano ao Erário, na medida em que não só esse era o percentual adotado por outras Unidades da Federação (por exemplo, Minas Gerais), como viabilizou que o centro de distribuição da Manifestante continuasse operando em território distrital, incrementando fortemente a arrecadação do ICMS - inclusive por, como salientado, deslocar o recolhimento do ICMS para a **Manifestante**, impedindo que as franqueadas, muitas optantes pelo SIMPLES, fossem responsáveis pelo pagamento do imposto.

19. Uma dessas manifestações (Nota Técnica SEI-GDF nº 98/2019 - SEEC/GAB/AJL- **doc. 04** -, decorrente dos estudos do Grupo Técnico que analisou a legalidade dos TAREs), inclusive, foi subscrita pelo Ilmo. Sr. José Hable, Auditor Fiscal, mestre em Direito Internacional Econômico, professor especialista em Direito Tributário e ex-Conselheiro e Presidente do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF)³, a demonstrar o embasamento jurídico e a solidez das análises empreendidas pelo Distrito Federal.

20. Cabe reiterar que, no momento em que celebrado o TARE nº 107/2005, a “MVA” de 30% era absolutamente adequada às operações em questão, inclusive porque próxima ao percentual utilizado pelo Estado de São Paulo (25%), representante exatamente a mesma “MVA” empregada por Minas Gerais (30%).

21. A propósito, as operações realizadas nestas unidades da Federação - que, frise-se, representavam em torno de 30% e 10%, respectivamente, do faturamento da **Manifestante** naquela época -, indicavam serem estas as referências mais adequadas e tecnicamente mais apropriadas para que fosse definida a “MVA” a ser aplicada no Distrito Federal diante das particularidades do modelo de negócios da **Manifestante**, notadamente o canal de franquias.

22. Não por outra razão, a **Manifestante** teve o zelo de apresentar estes elementos técnicos no próprio pedido de concessão de regime especial, oferecendo assim aos órgãos da Administração Tributária distrital bases reais, praticadas nos mercados nacionais mais relevantes, para que fosse determinada a aplicação de “MVA” razoável e compatível com a realidade econômica de então. Buscar enxergar esses fatos com os óculos de hoje, desvinculados do contexto da época, como pretende o MPJTCDf, não é o melhor meio de se averiguar a regularidade do percentual!

23. Em fecho a essas considerações iniciais, a **Manifestante** salienta que reconhece a importância e os esforços do Ministério Público em atuar na defesa do interesse público - o que vem sendo feito de forma adequada, no mais das vezes. É preciso, todavia, máxima cautela em matérias de alta complexidade, sobretudo de ordem tributária, pois o desconhecimento dos

³ Nota de rodapé nº 1 do original. <http://www.josehable.adv.br/tributario/index.php/biografia>



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

mecanismos legais e econômicos dessa relação (fisco x contribuinte) pode comprometer sobremaneira o interesse público, algo que não é de interesse do Ministério Público, tampouco de toda a sociedade.

24. É por isso que a Representação deve ser julgada integralmente improcedente, como será devidamente demonstrado nos tópicos a seguir.

II. OBJETO DA REPRESENTAÇÃO

*25. Trata-se de Representação formulada pelo Ministério público junto ao Tribunal de Contas do Distrito Federal - MPJTCD/DF sobre possíveis irregularidades na celebração dos "Termos de Acordo de Regime Especial" ("TARE") nº 107/2005, nº 014/2012 e nº 08/2018 firmados entre a Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, atualmente Secretaria de Estado de Economia e a empresa "CÁLAMO", ora **Manifestante**.*

26. A esse respeito, cabe uma breve digressão.

*27. Embora as empresas franqueadas, também tenham sido intimadas para se manifestar a respeito da Representação, tais pessoas jurídicas **não são signatárias dos TAREs que atribuíram à Manifestante a condição de substituta tributária, tendo tido seus nomes indicadas no corpo dos TAREs apenas por se tratarem dos contribuintes substituídos.***

*28. Por essa razão, a **Manifestante** compreende que é a única pessoa jurídica apta a se manifestar pela defesa da legalidade dos TAREs firmados com o Distrito Federal, ainda que, a rigor, a decisão a ser proferida venha a impactar as demais empresas envolvidas na cadeia.*

*29. Pois bem. Segundo consta dos autos, em 2005, a **Manifestante** ("CÁLAMO") apresentou requerimento à Secretaria da Fazenda do Distrito Federal para assumir, na condição de **substituta tributária**, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas suas franquias quando da comercialização dos produtos a consumidores finais.*

*30. Ou seja, buscou a **Manifestante** que fosse instituindo (sic) o regime de substituição tributária compatível e adequado para o seu modelo de negócios, de modo a eximir as suas franquias - pequenas empresas, geralmente optantes pelo SIMPLES Nacional - das obrigações tributárias (principal e acessória) relacionadas ao ICMS devido por ocasião da revenda das mercadorias aos consumidores finais.*

31. Ressalta-se que as empresas enquadradas no SIMPLES Nacional possuem grande representatividade no comércio varejista, tendo sistemática de tributação que vem atraindo cada vez mais empresas. A esse respeito, segundo dados estatísticos oficiais do SIMPLES Nacional⁴, o número de empresas especificamente que operam no Distrito Federal enquadradas neste regime tributário cresceu exponencialmente desde 2007 até 2019, partindo de 35 mil empresas para mais de 254 mil.

(omissis)

*32. Destaca-se, por oportuno, que hoje o Distrito Federal possui em torno de **3.600 empresas cuja atividade principal é o comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal (4772-5/00)** sujeitas ao SIMPLES Nacional.*

*33. Para embasar o pedido de regime especial, a **Manifestante** relatou que mantinha, no Distrito Federal, **centro de distribuição** dos produtos da marca*

⁴ **Nota de rodapé nº 2 do original.**

<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Aplicacoes/ATBHE/estatisticasSinac.app/Default.aspx>

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

“O Boticário” fabricados no Estado do Paraná, e que, diante do modelo de negócios e canal de venda adotados, a concentração da retenção e recolhimento do ICMS devido por seus estabelecimentos franqueados na própria Manifestante facilitaria a fiscalização tributária do Distrito Federal - haja vista que muitas dessas franquias, por serem pequenas empresas, poderiam deixar de cumprir as obrigações tributárias -, além de viabilizar a própria operação do referido centro de distribuição.

34. Naquele momento, o centro de distribuição da **Manifestante** no Distrito Federal recebia mercadorias originadas do Estado do Paraná e as redistribuía para suas revendedoras - franqueadas - com um acréscimo médio de 57% (cinquenta e sete por cento) de margem de lucro.

35. Essa margem de lucro, como se pode observar, impactava diretamente o ICMS devido pela operação própria (“ICMS-próprio”) da **Manifestante**, isto é, aquele incidente na revenda das mercadorias adquiridas pela **Manifestante** aos estabelecimentos franqueados, por aumentar o valor da operação de revenda aos franqueados, que adquiriam mercadorias por valores em média 57% maiores do que a **Manifestante** os havia adquirido junto ao fabricante.

36. Ademais, relatou a **Manifestante** que cerca de 72% (setenta e dois por cento) das operações praticadas pelo seu centro de distribuição localizado no Distrito Federal eram destinadas a outros Estados, sendo que apenas as operações internas (28% restantes) passariam a se sujeitar ao regime de substituição tributária pleiteado.

37. Esse dado, importante ressaltar, já indicava de forma cabal que o Distrito Federal obtinha um **incremento importante de arrecadação** a partir do centro de distribuição situado em seu território por decorrência do Pagamento do ICMS nessas operações interestaduais (**pagamento que não ocorreria caso o centro de distribuição não estivesse estabelecido no território distrital**).

38. Deste modo, fica claro que, ao buscar a atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por suas franqueadas, a **Manifestante** teve o claro objetivo de não só viabilizar o seu modelo de negócios no âmbito do Distrito Federal - que tornava imprescindível que as franqueadas tivessem suas obrigações fiscais relacionadas ao imposto devido na revenda dos produtos a consumidores finais transferidas para a **Manifestante** -, mas, também, de facilitar a própria fiscalização por parte do Distrito Federal, que veria, ainda, substancial incremento da arrecadação do ICMS, o qual passaria a ser recolhido de forma **antecipada**.

39. Ao analisar o pedido da **Manifestante**, a Secretaria da Fazenda do Distrito Federal houve por bem deferi-lo parcialmente, concedendo o regime especial pleiteado, em que ficou estabelecido o seguinte: **(a)** a **Manifestante**, na condição de substituta tributária, seria a responsável pela retenção e pelo recolhimento antecipado do ICMS devido pelas suas franqueadas; **(b)** ao valor total das mercadorias adquiridas pela Manifestante junto ao estabelecimento industrial localizado no Estado do Paraná seria aplicada uma margem de lucro de 70%; e **(c)** a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária corresponderia ao valor da operação praticada pela **Manifestante** com os franqueados (já elevada em função da aplicação da margem de lucro de 70%), acrescida da “MVA” de 30%.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

40. É importante ressaltar, até porque esse “detalhe” parece não ter chamado a atenção do Parquet, que, antes de qualquer coisa, o TARE serviu para definir uma margem de lucro mínima de 70% a ser aplicada na revenda dos produtos adquiridos pela **Manifestante**.

41. Esse percentual de agregação mínimo de 70% passou a ser obrigatório para fins de aferição do valor da operação a ser utilizado como base de cálculo do ICMS-próprio e, além disso, para o ICMS-ST (que é o que está em discussão) já se partia desse montante elevado, adicionando-se uma “MVA” de 30%.

42. **Então, é absolutamente equivocado sugerir que o regime especial teria sido firmado apenas para estabelecer uma “MVA” de 30% e que esse percentual seria inferior ao previsto nas normas do Distrito Federal (que de acordo com o Ministério Público, seria de 50%). Havia, antes de tudo, um incremento significativo no próprio valor-base das mercadorias, da ordem de 70% incremento esse que não era previsto em norma alguma e foi aceito pela Manifestante como decorrência do TARE firmado.**

43. Diante dessas premissas amplamente favoráveis aos interesses do Distrito Federal, foi assinado o TARE nº 107/2005, cujo prazo de vigência foi prorrogado em 2007 e 2010.

44. Em 2012, a **Manifestante** formulou novo requerimento, desta vez não só para prorrogação dos TAREs anteriormente firmados mas para atribuir a si a condição de substituta tributária referente às mercadorias que seriam distribuídas à Interbelle (em relação à marca “Eudora”) e revendedores autônomos, ocasião em que foi firmado o TARE nº 14/2012. Esse, em 2013, foi objeto de aditivo de prorrogação de prazo, que incluiu saídas internas em relação à marca “Quem disse, Berenice?”.

45. Ato contínuo, em 2018, foi firmado o TARE nº 08/2018, pelo qual foi atribuída à **Manifestante**, além das operações acima referidas, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas internas subsequentes em relação à marca “The Beauty Box”.

46. Um ano antes, em 2017, o Ministério Público Distrital instaurou o Inquérito Civil nº 08190.128488/17-91- **sobre o qual a Manifestante jamais foi intimada para tomar conhecimento** -, “visando analisar a legalidade dos Termos de Acordo de Regime Especial nº 107/2005 e 014/2012, celebrado pela Subsecretaria da Receita de Estado de Fazenda do Distrito Federal e a empresa Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda (O Boticário), com CNPJ nº 06.147.451/0007/28”.

47. Embora o Distrito Federal, em suas manifestações, tenha defendido a celebração e a legalidade dos TAREs, inclusive justificando de forma robusta as razões que o levaram a firmá-lo com a **Manifestante**, o Parquet, desconsiderando os dados e informações apresentados (que davam conta do incremento da arrecadação do ICMS, contrariando a premissa, portanto, de que teria havido “renúncia fiscal” por parte do Distrito Federal), entendeu por bem recomendar ao Ilmo. Sr. Secretário de Estado de Fazenda do Distrito Federal que:

a) regularize a situação tributária (regime de apuração) das empresas vinculadas ao GRUPO ECONÔMICO O BOTICÁRIO (CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA., INTERBELLE COMÉRCIO DE PRODUTOS DE BELEZA LTDA., E ‘QUEM DISSE BERENICE’) relativamente ao período abarcado pelos TAREs nº 107/2005 e



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

014/2012, aplicando-se a legislação de regência, notadamente quanto ao disposto na Lei nº 4.567/11, Lei nº 1.254/96 e Decreto 18.955/1997;

b) disponibilize a esta Promotoria de Justiça Especializada informações acerca dos valores que seriam devidos pelas empresas do GRUPO-ECONÔMICO O BOTICÁRIO caso não fosse empregado a sistemática do ICMS ST, especialmente os resultados decorrentes da auditoria objeto da OS nº 317/2017;

c) promova as medidas necessárias à apuração e à recuperação dos prejuízos causados ao Erário do Distrito Federal;

d) Abstenha-se de definir a base de cálculo para apuração do ICMS-ST (tal como ocorreu no TARE 014/2014) ou fixar a MVA (no presente caso) em desconformidade com o RICMS por meio de TARE”

48. Considerando que “na recomendação do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios são apontados fatos irregulares que estão sujeitos à atuação do Tribunal de Contas do Distrito Federal em face das competências previstas na Constituição Federal de 1988, reproduzidas, em razão do princípio da simetria, na Lei Orgânica do Distrito Federal”, foi, então, formulada, pelo Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Distrito Federal a **Representação** que ora se responde.

49. Como já antecipado, a Representação consiste em supostas ilegalidades dos TAREs nº 107/2005, nº 014/2012 e nº 08/2018 em análise, os quais, ao olhar do Parquet, teriam concedido benefícios fiscais à **Manifestante**. São elas, sinteticamente:

- inexistência de amparo legal para utilização do regime de substituição tributária para empresas que operam no sistema de Franquias (inexistência de Convênio autorizativo).
- inexistência de amparo legal para definição, via TARE, de “MVA”, em suposto descumprimento às Leis Distritais nº 4.567 /11 e nº 1.254/96, ao Decreto 18.955/1997, ao Convênio nº 06/2006 e a princípios tributários;
- violação ao princípio da isonomia, na medida em que a fixação da “MVA” por meio de “TARE” resultaria em tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente;
- o tratamento diferenciado decorrente do TARE caracterizaria verdadeira “renúncia de receita”, na modalidade remissão;
- o disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal exige planejamento e inserção nas normas orçamentárias de previsão das renúncias de receitas, o que não teria ocorrido;

50. Ocorre que, como já manifestado pela Secretaria da Economia nos autos do Inquérito Civil originário da Representação (docs. 03 e 04), inexistem ilegalidades nos aludidos “TAREs”, de modo que essa deverá ser julgada integralmente improcedente.

51. É o que será demonstrado.

III. DA AGREGAÇÃO DE VALOR NO DISTRITO FEDERAL

52. Antes de mais nada, é importante apontar questão relevante para qual o MPJTCD/DF não se atentou: o fato de que a Manifestante já agregava valor e tributação ao Distrito Federal, que, se não fosse pelos TAREs, jamais teria ocorrido, especialmente em face da obrigatoriedade de observância de uma margem de lucro mínima de 70% em suas operações – independentemente da “MVA” de 30 % que ainda seria adicionada.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

53. Nesse particular, é imprescindível registrar que **não se pode comparar coisas incomparáveis**. A Representação parte da premissa de que a “MVA” de 30% estaria sendo indevidamente aplicada, pois a legislação exigiria a utilização da margem de 50%. Ocorre que foi ignorado que o preço de saída (base para o ICMS/ST) já devia considerar uma agregação mínima de 70%! Ora, é evidente que esta comparação feita pelo parquet é descabida juridicamente e não tem qualquer sentido do ponto de vista econômico.

54. Repita-se, desde o TARE 107/2005, a **Manifestante** acordou com o Distrito Federal que ao preço de suas aquisições seria agregada uma margem de lucro de 70% para as suas vendas para os franqueados. Sobre tal valor (e para fins de cálculo do ICMS-ST), agregar-se-ia ainda a “MVA” de 30%, referente ao lucro presumido dos franqueados em sua operação subsequente.

55. Portanto, já se nota um **grande equívoco por parte** do MPJTCDF, tendo em vista que não se trata singelamente de uma “MVA” de 30%, mas sim de uma MVA de 30% sobre um preço de revenda com uma margem de lucro mínimo de 70% (quando a prática era de 57%) nas operações da **Manifestante**!

56. A margem de lucro mínimo de 70% - que redundava em patamar superior para o cálculo do ICMS - foi **importante cautela** imposta pelo Distrito Federal, na medida em que instituiu um **valor tributável mínimo** às operações da **Manifestante**, como forma de assegurar, de modo efetivo, uma arrecadação tributária mínima em relação às operações próprias, independentemente das operações que viessem a ocorrer posteriormente.

57. Com efeito, pode-se verificar que, além das inúmeras vantagens auferidas pelo Distrito Federal com o regime de substituição tributária, este se preocupou em aumentar os níveis de arrecadação de ICMS e de se valer de instrumentos que dessem segurança para manutenção desse nível de arrecadação.

58. Nesse contexto, vale lembrar que a celebração do TARE 107/2005 viabilizou as atividades do centro de distribuição da Manifestante no Distrito Federal, o que implicou forte incremento de arrecadação do ente federado, especialmente porque: (a) em vez das mercadorias virem de outro Estado, diretamente para os franqueados, restando ao Distrito Federal apenas o ICMS referente às operações destes franqueados, inseriu-se a Manifestante como etapa intermediária; (b) a Manifestante passou a recolher ICMS ao Distrito Federal em relação às suas próprias operações, inclusive as destinadas para outros Estados (o que jamais ocorreria se não existisse tal centro de distribuição); (c) assegurou-se uma importante arrecadação a partir de uma base mínima de preço a ser praticado pela Manifestante, por meio da utilização de uma margem de lucro mínima de 70% (quando a realidade era de 57%).

59. Tais vantagens são facilmente verificadas por meio do simples exemplo abaixo, que considera uma mercadoria hipoteticamente adquirida pela Manifestante no Distrito Federal pelo valor de R\$ 10,00. Observando-se as regras do regime especial, tem-se a seguinte situação:

(I) o fornecedor da **Manifestante** recolheria ao seu Estado o ICMS no montante de R\$ 0,70 (R\$ 10,00 x 7%), que seria registrado pela **Manifestante** como crédito;



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

(II) sobre o valor de aquisição de R\$ 10,00, a **Manifestante** agregaria 70% de margem, resultando num preço de revenda mínimo de R\$ 17,00, sobre o qual calcula o ICMS incidente em sua venda;

(III) a **Manifestante** calcula o ICMS de R\$ 2,89 ($R\$ 17,00 \times 17\%$), desconta o crédito decorrente de sua aquisição e recolhe a título de ICMS próprio o montante de R\$ 2,19;

(IV) a **Manifestante** calcula, ainda, a base de cálculo do ICMS-ST, mediante a agregação da "MVA" de 30% sobre o seu preço de venda com margem de 70% ($R\$ 17,00 + 30\% = R\$ 22,10$);

(V) a **Manifestante** calcula, então o ICMS-ST, que resulta no montante de R\$ 0,87 ($22,10 \times 17\% - 2,89$);

(VI) ao final, a **Manifestante** teria recolhido R\$ 2,19 de ICMS próprio e R\$ 0,87 de ICMS-ST, resultando num recolhimento total de R\$ 3,06.

60. Com efeito, não fosse a margem de lucro mínima de 70% imposta pelos TAREs, a **Manifestante** estaria livre para praticar as margens que bem entendesse, podendo, em situações extremas, atuar com baixos níveis de agregação. Assim, considerando-se, por exemplo, que a **Manifestante** se valesse de uma margem de lucro de 40%, e da MVA de 50% pretendida pelo MPJTCD, ter-se-ia a seguinte situação:

(I) o fornecedor da **Manifestante** recolheria ao seu Estado o ICMS no montante de R\$ 0,70 ($R\$ 10,00 \times 7\%$), que seria registrado pela **Manifestante** como crédito;

(II) sobre o valor de aquisição de R\$ 10,00, a **Manifestante** agregaria 40% de margem, resultando num preço de revenda de R\$ 14,00, sobre o qual calcula o ICMS incidente em sua venda;

(III) a **Manifestante** calcula o ICMS de R\$ 2,38 ($R\$ 14,00 \times 17\%$), desconta o crédito decorrente de sua aquisição e recolhe a título de ICMS próprio o montante de R\$ 1,68;

(IV) a **Manifestante** calcula, ainda, a base de cálculo do ICMS-ST, mediante a agregação da "MVA" de 50% sobre o seu preço de venda com margem de 40% ($R\$ 14,00 + 50\% = 21,00$);

(V) a **Manifestante** calcula, então o ICMS-ST, que resulta no montante de R\$ 1,19 ($21,00 \times 17\% - 2,38$); e

(VI) ao final, a **Manifestante** teria recolhido R\$ 1,68 de ICMS próprio e R\$ 1,19 de ICMS-ST, resultando num recolhimento total de R\$ 2,87.

61. Da análise deste singelo exemplo já é possível notar que **não se pode analisar os impactos dos TAREs considerando apenas e isoladamente a aplicação de uma "MVA" de 30%; deve-se levar em consideração, também e notadamente, a aplicação de uma margem de lucro mínima de 70% sobre o preço da revenda da Manifestante.**

62. Fica claro, portanto, que o Ministério Público, com todo o respeito, compara o incomparável!

63. **Frise-se que as atividades do centro de distribuição no Distrito Federal agregaram aos seus Cofres Distritais o ICMS referente às vendas da Manifestante, tanto internas quanto interestaduais, que se sujeitam à agregação de margem de 70% em relação às suas aquisições.**

64. Ademais, não fosse a presença do centro de distribuição, o Distrito Federal arrecadaria apenas o ICMS referente às vendas dos franqueados.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

os quais, por estarem, em grande parte, sujeitos ao SIMPLES Nacional, calculariam o imposto mediante utilização de alíquota que varia entre 1,25% e 3,95% (Anexo I da Lei Complementar nº 123/2006, em sua redação original).

65. Ressalte-se que o volume de franqueados sujeitos ao regime do SIMPLES Nacional sempre foi representativo, sendo que, no ano de 2005, das 50 lojas franqueadas “O Boticário” no Distrito Federal, 12 delas eram enquadradas em tal regime. Essa representatividade sempre se verificou ao longo do tempo, especialmente se considerada a realidade do número de empresas sujeitas a tal regime no Distrito Federal, que cresceu exponencialmente desde então.

66. Com efeito, **não levar em consideração a agregação de valores geradas pela instalação da Manifestante no Distrito Federal acaba por inviabilizar (e desvirtuar) a análise do TARE como um todo, desconsiderando as vantagens que a formalização desse regime especial proporcionou para especialmente ao próprio Distrito Federal.**

67. Vale anotar - uma vez mais - que a exigência de uma margem de lucro mínima de 70% sobre os preços de aquisição do contribuinte substituto (além da MVA no cálculo do ICMS-ST) foi uma cautela adicional do Distrito Federal, a fim de resguardar e incrementar a sua arrecadação tributária.

68. Nesse tocante, é de se questionar: que benefício fiscal é esse que obriga a **Manifestante** a praticar uma elevada margem de lucro mínima? Qual renúncia fez o Distrito Federal ao determinar que a **Manifestante** pratique uma elevada margem de lucro de 70%?

69. Deve-se considerar, portanto, que o Distrito Federal, de seu lado, quando da avaliação pela celebração do TARE pleiteado, houve por bem resguardar a base tributável nas operações da **Manifestante**, impondo-lhe a observância de uma margem de lucro mínima em suas operações, sejam elas internas (sujeitas à substituição tributária e agregação adicional da MVA de 30%) ou interestaduais.

70. A **Manifestante**, por seu turno, acreditando no potencial de mercado do Distrito Federal e nas vantagens que obteria ao instalar um centro de distribuição em seu território, aceitou tal exigência em prol do desenvolvimento das atividades.

71. A esse respeito, importante salientar que, quando a **Manifestante** decidiu por instalar seu centro de distribuição no Distrito Federal, vislumbrou um relevante potencial estratégico de desenvolvimento de negócios. Isso porque, segundo dados do IBGE⁵, apesar de não ser um ente federado tradicional em indústria, porquanto fora criado num passado mais recente para ser a capital política do país, o Distrito Federal apresentou em 2004 o maior Produto Interno Bruto (PIB) per capita do Brasil, representando, portanto, relevante mercado a ser desenvolvido.

72. De fato, a **Manifestante** percebeu no Distrito Federal a oportunidade de fazer seus produtos alcançarem as mais diversas camadas sociais, mediante o aumento de lojas franqueadas nos mais renomados centros de compras da Capital, até as Cidades Satélites. Trata-se de visão estratégica

⁵ Nota de rodapé nº 3 do original.

<https://censo2010.ibge.gov.br/noticias-censo.html?busca=1&id=1&idnoticia=734&t=2004-norte-nordeste-ganham-participacao-pib-pais&view=noticia>



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

que beneficia não apenas o mercado consumidor, mas também o próprio desenvolvimento de negócios pela população, mediante o sistema de franquia.

73. *Cumpra salientar que o sistema de franquia é importante mecanismo de desenvolvimento econômico para o Brasil, que vem ganhando força como forma de fomentar o empreendedorismo, fortalecer os pequenos empresários e gerar empregos em tempos de crise.*

74. *Inclusive, conforme identificado em estudo da renomada **LCA Consultores**, no período de 2009 a 2018, a economia do Brasil teve um singelo crescimento de 1,2%, ao passo que o faturamento das franquias cresceu **64% acima** do crescimento real do PIB nos últimos 10 anos, representando 2,5% do PIB no ano de 2018 (**doc. 08** - anexo).*

75. *Note-se que, em tempos de crise financeira, as franquias se mostram como alternativa viável para o desenvolvimento econômico. De fato, no período de 2013 a 2018 o percentual de desemprego aumentou em 5%, chegando a 12% da população. Por outro lado, entre 2009 e 2018, o emprego em franquias aumentou 80%, chegando a 1,3 milhões de pessoas, sendo responsável por 13,5% dos empregos dentro do comércio.*

76. *Nesse contexto, e bem a propósito, o **Distrito Federal** é importante local de desenvolvimento dos negócios de franquia, na medida em que, segundo dados da Associação Brasileira de Franchising (**doc. 09**), **em 2018 Brasília foi a 3ª colocada dentre as cidades em que mais se instalaram novas unidades de franquias**, ficando atrás apenas de São Paulo e Rio de Janeiro.*

77. *Tal crescimento das atividades de franquias foi extremamente benéfico ao Distrito Federal e, no caso das empresas franqueadas em foco resultou em recolhimentos substanciais de ICMS. A título exemplificativo, entre os anos de 2009 e 2011, a **Manifestante** recolheu a título de ICMS próprio mais de R\$ 70 milhões!*

78. *Assim, ao firmar os TAREs questionados, o Distrito Federal garantiu, apenas nos últimos 10 anos, que a **Manifestante** recolhesse aos seus cofres ao menos R\$ 70 milhões de ICMS diretamente relacionado às suas vendas, além do ICMS-ST. A **Manifestante**, por seu turno, aceitou a exigência de se praticar uma margem de lucro mínima de 70% como condição para sua instalação no Distrito Federal.*

79. *Agora, cabe advertir: se o MPJTCDF entende que a substituição tributária seria inaplicável, deveria então reavaliar todos os recolhimentos realizados pela **Manifestante** que, certamente, se sujeitou a uma tributação maior do que a que estaria submetida se pudesse livremente praticar suas margens de lucro.*

80. *Ademais, se entendida como aplicável a “MVA” de 50% sustentada pelo MPJTCDF, é certo que a margem de lucro mínima de 70% seria inaplicável à Manifestante, de forma que, ao fim e ao cabo, talvez os cofres distritais venham a sofrer sérios prejuízos na hipótese de reconstituição das situações que seriam consideradas as “corretas” pelo parquet. Como o devido acatamento, ninguém quer isso!*

81. *Diante destas considerações, é inegável que os **TAREs proporcionaram um verdadeiro, efetivo, contínuo e seguro incremento na arrecadação tributária de ICMS do Distrito Federal**, não só pelo fato de ter levado à instalação do centro de distribuição, mas também por ter*



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

garantido uma tributação com agregação de 70% sobre as aquisições da Manifestante.

IV. LEGALIDADE DOS TERMOS DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL – TARE

A. O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

82. *Antes de mais nada, cumpre à Manifestante prestar alguns esclarecimentos acerca do instituto da substituição tributária, suas bases legais e finalidades.*

83. *Como é sabido, o ICMS é essencialmente um imposto multifásico, incidindo em cada operação de circulação de mercadorias realizada ao longo de uma cadeia econômica, onerando o valor adicionado pelos agentes que as promovem desde a produção até o consumo.*

84. *Assim, quando o fabricante de dada mercadoria efetua sua venda ao comerciante atacadista, realiza, a operação de circulação de mercadorias inaugural do ciclo econômico deste bem. Isso, de certa forma, é repetido ao longo da cadeia, até que a mercadoria seja, finalmente, adquirida pelo consumidor final, ocasião em que, finalmente, é encerrado o ciclo econômico da mercadoria.*

85. *Nessa medida, sendo cada etapa da cadeia econômica uma operação de circulação de mercadoria individualmente considerada, é de se notar que cada etapa estará sujeita à incidência do ICMS, havendo, portanto, uma pluralidade de fatos geradores do tributo.*

86. *Se já existe uma considerável pluralidade no mercado “tradicional” (que poderia ser definido pela venda da mercadoria por empresa distribuidora ao comerciante varejista, que a coloca à disposição para aquisição pelo consumidor final), alguns setores e canais de venda tornam o ciclo econômico da mercadoria ainda maior. É o que ocorre, por exemplo, quando o distribuidor revende a mercadoria para comerciante atacadista, que, por sua vez, irá revender a pequenas empresas ou pessoas físicas que farão a comercialização junto ao consumidor final.*

87. *Por ser tributo sujeito ao lançamento por homologação, todo o trabalho de apuração e recolhimento é realizado pelo próprio contribuinte, cabendo ao fisco, apenas, a homologação (ou não) do pagamento efetuado. Assim, cabe a cada contribuinte (por exemplo, o pequeno comerciante) emitir as notas fiscais em suas operações, escriturá-las nos livros fiscais, prestar declarações ao fisco estadual, calcular o imposto devido ao final do período de apuração e espontaneamente recolhê-lo aos Cofres Públicos. Tais procedimentos ficam sujeitos à fiscalização tributária, que, caso discorde dos valores declarados e recolhidos, poderá lançar de ofício (e, portanto, cobrar) o valor que entende devido.*

88. *A regra geral é que deve figurar como sujeito passivo do tributo aquele que realizou o fato jurídico ensejador da obrigação tributária (comumente referido como “fato gerador”), legalmente denominado “contribuinte” (art. 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional). Seria, portanto, o revendedor da mercadoria.*

89. *Ocorre que, por vezes, a exigência do tributo junto ao contribuinte que realiza o fato gerador se mostra impraticável ou, no mínimo, cria maiores dificuldades para a fiscalização e arrecadação tributária, seja em razão da pulverização de atividade econômica, seja, ainda, porque estes são ou pequenas empresas ou pessoas físicas sem maiores condições para*



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

cumprir as várias (e complexas) obrigações tributárias relativas ao ICMS (que não se resumem ao mero recolhimento).

90. *Atenta a isso, a legislação trouxe como a alternativa a possibilidade de exigir o tributo de um outro sujeito, legalmente denominado “responsável” (art. 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional) que, apesar de não praticar o “fato gerador”, é incumbido da obrigação de pagar o tributo (e cumprir as obrigações acessórias decorrentes).*

91. *Nesse contexto é que se insere a substituição tributária como técnica de arrecadação, por meio da qual se impõe a um terceiro denominado substituto tributário a responsabilidade pela retenção e recolhimento não apenas do ICMS incidente em sua própria operação (ICMS-próprio), mas também do imposto incidente nas demais operações realizadas por outros sujeitos (contribuintes substituídos - ICMS-ST) ao longo da cadeia econômica de dada mercadoria.*

92. *Em sua modalidade “para-frente” (a que interessa para a presente discussão), o ICMS é antecipado por um agente da cadeia econômica, geralmente localizado em uma etapa imediatamente anterior àquela que dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária para a qual o substituto passa a ser o responsável pelo adimplemento. Esse agente pode ser tanto o fabricante da mercadoria, quanto o seu distribuidor o que o torna, em razão da estrutura de seu negócio, o mais apto para cumprir todos deveres instrumentais do ICMS.*

93. *Assim, como forma de otimizar a arrecadação tributária, bem como facilitar a fiscalização por parte das autoridades fiscais, concentra-se o recolhimento do ICMS incidente ao longo do ciclo econômico da mercadoria em uma única pessoa (o substituto tributário), geralmente aquele de maior expressão dentro da cadeia, possuindo condições para arcar com as diversas obrigações fiscais relacionadas ao aludido imposto.*

94. *É evidente que, por mais rigorosos e sofisticados que sejam os controles de arrecadação tributária e as ferramentas de fiscalização, ainda assim o Estado teria enormes dificuldades para fiscalizar cada um dos agentes de uma dada cadeia econômica, especialmente quando essa cadeia é **altamente pulverizada**, com um **elevado número de operações ocorrendo em um curto espaço de tempo** e a **valores individuais relativamente baixos**. Essas dificuldades, inclusive, seriam expressadas nos próprios custos decorrentes da complexa estrutura a ser montada para dar conta do volume de informações e dados a serem coletados e depurados para fiscalizar o efetivo recolhimento do ICMS.*

95. *É por isso que, objetivando facilitar o controle da arrecadação e fiscalização do antigo ICM, já na década de 1970 se discutia a substituição tributária como ferramenta hábil a tal tarefa⁶ - apesar desse instituto merecer contundentes críticas, sobretudo em sua modalidade “para frente”, quando o substituto se antecipa e recolhe o ICMS sobre fatos geradores que ainda não se concretizaram.*

96. *Naquela época, visando a assegurar a arrecadação tributária, a substituição tributária se iniciou com a assinatura de acordos entre Estados*

⁶ **Nota de rodapé nº 4 do original.**

ROSA, José Roberto. *Substituição tributária do ICMS: estudos de casos e manual explicativo*. 3ª ed. ampliada e atualizada. Ottoni Editora, Itu: 2011. p. 155



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

e alguns grandes fabricantes de cigarros, cerveja, refrigerante e, também, indústrias de cosméticos que se valiam do canal de vendas chamado “venda porta-a-porta” (em que revendedores autônomos - sem vínculo com o fabricante ou distribuidor - revendiam as mercadorias diretamente para o consumidor final).

97. *Perceba-se que a substituição tributária se iniciou em setores com capilaridade de distribuição para os consumidores finais, que, por sua própria complexa e difundida estrutura, dificultava a fiscalização da arrecadação tributária em todas as etapas e por todos os agentes envolvidos. De fato, tal dificuldade de fiscalização abria muita margem para a informalidade, resultando em considerável evasão tributária e, pois, perda de arrecadação.*

98. *Portanto, mirando em setores que possuíam distribuição para os consumidores finais altamente difusa, optou-se pelo estabelecimento da substituição tributária, de forma a concentrar a arrecadação tributária de toda a cadeia econômica em um único sujeito, apropriadamente aquele com maior evidência (naqueles casos, os fabricantes).*

99. *Como visto, na modalidade de substituição tributária “para frente”, o substituto é responsável pelo recolhimento antecipado do imposto, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador. Para tanto, adota uma base de cálculo ficta, fundada no valor da operação (de saída para o contribuinte substituído), acrescida de uma margem de lucro previamente estabelecida (mas, frise-se, sempre compatível com a grandeza da operação).*

100. *Como decorrência disso, em vez de a fiscalização tributária estadual voltar seus esforços em diversos atacadistas e inúmeros varejistas (pequenas lojas, padarias, bares, vendedores ambulantes etc.), bem como nos pequenos valores que são devidos por eles quando individualmente considerados, concentra-se em poucos agentes (geralmente industriais) com grande capacidade arrecadatória.*

101. *É dizer, em vez de fiscalizar milhares de pequenos comerciantes (mais propensos a informalidades) que deveriam recolher pequenos valores de ICMS, foca-se em um grande agente (mais propenso e estruturalmente apto a seguir as regras fiscais) para arrecadar grandes valores.*

102. *Os benefícios do regime de substituição tributária para os Estados e para o Distrito Federal, portanto, são inquestionáveis, seja porque há a antecipação do imposto a ser recolhido, seja porque há a redução dos custos de fiscalização e da própria evasão fiscal.*

103. *Daí porque, ao contrário do que quer fazer parecer a Representação em discussão, a substituição tributária não se trata de um benefício fiscal ou, muito menos, renúncia fiscal. Como será demonstrado mais adiante, a substituição tributária é verdadeira técnica de arrecadação tributária que visa a simplificar e a otimizar a fiscalização, ao mesmo tempo em que incrementa a arrecadação.*

B. O REGIME ESPECIAL E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

104. *Conforme será discutido mais adiante, tanto o art. 74 do antigo Decreto Distrital nº 16.106/1994, quanto o art. 99, I, do atual Decreto Distrital nº 33.269/2011, permitem a adoção de regime especial de recolhimento de obrigação tributária com o objetivo de facilitar o cumprimento das obrigações fiscais.*



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

105. De fato, da análise do dispositivo em questão, depreende-se que a legislação distrital estabelece a possibilidade de instituição, **por meio de regime especial**, de regramento diverso do geralmente previsto na legislação, a fim de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias.

106. A esse respeito, salienta-se que o objetivo de “facilitar” o cumprimento das obrigações tributárias é dirigido tanto à Administração Tributária quanto ao contribuinte, tendo em vista a busca de um equilíbrio saudável nas relações consentadas (como são as que resultam na celebração de regimes especiais) em prol da arrecadação tributária.

107. O regime especial nada mais é, portanto, do que uma regra especial que excepciona a regra geral com a finalidade de facilitar e simplificar a arrecadação e fiscalização tributária. É o que bem identifica PAULO DE BARROS CARVALHO⁷, para quem:

“Os regimes especiais se sustentam na medida em que criam critérios específicos, constituindo exceções às regras da sistemática ordinária de fiscalização e arrecadação. Representam formas para a otimização dos fins das normas tributárias, aparecendo como flexibilizações que permitem a melhor adequação do direito à complexidade da vida social, outorgando maior rendimento ao corpo de preceitos que regem a atividade de gestão tributária. (...)”

108. Nesse contexto é que se insere a possibilidade de instituição do regime de substituição tributária mediante regime especial. Isso porque, como visto acima, a substituição tributária visa justamente à simplificação da fiscalização e da arrecadação do ICMS, por meio da concentração da tributação num único agente (por exemplo, o atacadista), em oposição à sua pulverização em milhares de agentes (por exemplo, os varejistas).

109. Assim, quando a lei não impõe o regime de substituição tributária em termos gerais (como era o caso do Distrito Federal em 2004), **surge o regime especial como importante técnica para a operacionalização e otimização desta ferramenta de simplificação de arrecadação** - cuja celebração, reitere-se, está autorizada pelo menos desde 1994 no âmbito do Distrito Federal.

C. POSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE NA CONDIÇÃO DE SUSTITUTO TRIBUTÁRIO DO RECOLHIMENTO DO ICMS POR MEIO DE TARE

110. A substituição tributária, nos moldes atuais, somente veio a ser prevista na Constituição Federal (mais especificamente na de 1988) com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, que introduziu o §7º ao art. 150 da CF.

111. Mencionado dispositivo constitucional estabelece que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Especificamente para o ICMS, o art. 155, § 2º, XII, “b”, da CF, estabelece que a substituição tributária **será regulada por meio de lei complementar**.

112. Em face disso, o art. 6º da Lei Complementar nº 87/96 dispõe que “**Lei estadual** poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a

⁷ **Nota de rodapé nº 5 do original.** O ICMS e os “Regimes Especiais”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 8. p. 96

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário". Nos termos dos §§ 1º e 2º desse dispositivo, a substituição tributária pode ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, podendo se dar em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

113. Em ratificação a tais disposições, cita-se, também o **art. 128 do Código Tributário Nacional** (recepcionado pela CF/88 como uma lei complementar), que estabelece que "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

114. Nesse ponto, faz-se importante abrir breve parêntese para esclarecer a figura dos convênios em matéria de substituição tributária, a fim de apontar, desde já, equívoco jurídico incorrido na Representação, especificamente no tocante às supostas "irregularidades na celebração dos Termos de Acordo de Regime Especial - TARE em razão da **inexistência de convênio autorizando a aplicação da sistemática de ICMS-ST a estabelecimentos que funcionam no regime de franquia (...)**" (destaques da **Manifestante**).

115. Com efeito, em respeito ao princípio da territorialidade, a legislação estadual, em regra, somente poderá impor o regime de substituição tributária em relação às operações realizadas em seu território (**operações internas**), bem como eleger como substitutos tributários sujeitos passivos lá estabelecidos. Somente a aplicabilidade desse regime para operações interestaduais é que dependerá, portanto, de acordo (convênio ou protocolo) entre os Estados envolvidos, conforme exigência do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96.

116. Nesse sentido, MARCO AURÉLIO GRECO⁸ bem pontua que o convênio tem por objetivo "dar aplicação extraterritorial à lei do Estado de destino. Lei estadual tem seu âmbito espacial de validade limitado ao respectivo território. Assim, a lei do Estado de destino não alcança o industrial sediado em outro Estado".

117. Assim, se o centro de distribuição da **Manifestante** (signatária e beneficiária dos TAREs questionados) está estabelecido no Distrito Federal (como é fato notório), e se as operações amparadas pelos TAREs são aquelas praticadas dentro do Distrito Federal (portanto, operações internas), **não há que se falar em exigência de Convênio "autorizando" a substituição tributária para essas operações.**

118. Sim, pois os convênios não se prestam para definir quais setores da economia ou produtos podem se sujeitar à substituição tributária, **mas apenas para estabelecer a responsabilidade por substituição tributária a sujeito localizado fora do Estado credor do ICMS-ST.**

119. Ademais, ad argumentandum tantum, ainda que a **Manifestante** estivesse localizada fora do Distrito Federal, o art. 327 do RICMS/DF estabelece a possibilidade de atribuição **extraterritorial** de substituição

⁸ Nota de rodapé nº 6 do original. Substituição Tributária, São Paulo: Editora IOB, p. 108



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

tributária mediante **termo de acordo e anuência do Estado em que se encontra o contribuinte substituto**.

120. Feitos estes esclarecimentos, fecha-se o parêntese, e retorna-se à avaliação da legalidade dos TAREs questionados.

121. Pois bem. À luz do permissivo constitucional e regulamentação da Lei Complementar nº 87/96 e do Código Tributário Nacional, o art. 24, II, c/c § 2º, I, Lei Distrital nº 1.254/96 traz **previsão legal de responsabilidade por substituição tributária para distribuidores** (como a **Manifestante**), em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações subsequentes. Confira-se:

(...)

122. Em complemento, o inciso II do § 2º do mencionado art. 24 determina que a substituição tributária “dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos na lista do Anexo Único desta Lei”, dentre os quais se encontram os “produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas, compreendidos na Seção VI da NBM/SH⁹”, que compreendem os **produtos cosméticos, de perfumaria, higiene pessoal e de toucador**, tais como os distribuídos pela **Manifestante**.

123. Eis, portanto, o suporte normativo no Distrito Federal para a instituição do regime de substituição tributária com a atribuição ao distribuidor (**Manifestante**) da responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS nas operações subsequentes (vendas dos franqueados).

124. Por fim, o art. 327 do RICMS/DF, em observância do supracitado art. 24, §2º, da Lei Distrital nº 1.254/96, estabelece que a **atribuição da responsabilidade por substituição tributária poderá ser objeto de acordo (ou seja, de regime especial) entre a Secretaria de Economia do Distrito Federal (antiga Secretaria de Fazenda e Planejamento) e o contribuinte**. Confira-se:

(...)

125. Em termos mais amplos, o art. 74 do antigo Decreto Distrital nº 16.106/1994, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, dispunha que:

(...)

126. No mesmo sentido é o art. 99, I, do atual Decreto Distrital nº 33.269/2011, que regulamenta a mesma matéria. Confira-se:

(...)

127. O mencionado dispositivo regulamentar trata da possibilidade de o contribuinte e o fisco, **de maneira consensual**, adotarem regime diferenciado de apuração do ICMS (regime especial), para otimizar os fins das normas tributárias, inclusive, se o caso, por meio de flexibilizações das obrigações a que está sujeito o contribuinte, para a melhor adequação do direito à complexidade da vida social.

128. Inclusive, em suas manifestações oferecidas nos autos do Inquérito Civil, o Distrito Federal deixou bastante clara a existência de suporte

⁹ **Nota de rodapé nº 7 do original.** Apesar de a legislação se referir à Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), esta foi substituída pela Nomenclatura Comum do Mercosul, sendo ambas baseadas no Sistema Harmonizado (SH).



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

normativo para celebração de regime especial - o que, parece, não foi levado em consideração pelo Parquet quando da formulação das “recomendações” e desta Representação.

129. *Resta claro, portanto, que a legislação do Distrito Federal permite a concessão de regime especial referente à apuração e recolhimento do ICMS, a fim de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, hipótese à qual se amolda a substituição tributária.*

130. *Diante do exposto, é possível aferir a legalidade na instituição da substituição tributária mediante regime especial, evidenciando a legalidade dos TAREs questionados. Tal conclusão decorre, especialmente, dos seguintes dispositivos normativos:*

- (I) art. 150, §7º e 155, §2º, XII, “b”, ambos da Constituição Federal, que estabelecem a possibilidade de atribuição a um sujeito da responsabilidade pelo ICMS devido por terceiros em operações subsequentes;*
- (II) art. 128 do Código Tributário Nacional, que estabelece a possibilidade de a lei estabelecer a responsabilidade tributária a terceiro que não praticou o fato gerador;*
- (III) art. 6º §§ 1º e 2º, da Lei Complementar nº 87/96, que confere à lei estadual ou distrital a competência para a instituição do regime de substituição tributária;*
- (IV) art.24, II, Lei Distrital nº 1254/96, que estabelece a possibilidade de atribuição da responsabilidade por substituição tributária aos distribuidores;*
- (V) art. 24, § 2º, II, Lei Distrital nº 1254/96, que estabelece a possibilidade de adoção do regime de substituição tributária em operações com produtos cosméticos, de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, da Seção VI da antiga NBS/SH (atual NCM/SH);*
- (VI) art. 74 do antigo Decreto Distrital nº 16.106/1994 e o art. 99, I, do atual Decreto Distrital nº 33.269 /2011, permitem a adoção de regime especial de recolhimento de obrigação tributária, com o objetivo de facilitar o cumprimento das obrigações fiscais; e*
- (VII) art.327 Decreto nº 18.955/1997, que dispõe que a substituição tributária poderá ser estabelecida por meio de acordo entre o contribuinte e o Distrito Federal.*

131. *Esse é o robusto suporte normativo que não foi identificada pelo Ministério Público do Distrito Federal e pelo Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Distrito Federal.*

D. SUPOSTA AUSÊNCIA DE AMPARO LEGAL PARA INSTITUIÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRANQUIAS

132. *Para que não restem dúvidas quanto à legalidade dos TAREs questionados, a **Manifestante** retoma o inconformismo do Parquet sobre o regime especial firmado, em razão de uma suposta falta de convênio autorizando a instituição de substituição tributária para operações realizadas no sistema de franquias.*

133. *Como exposto acima, nos temos do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, a celebração de convênio entre os Estados somente é necessária quando se pretende aplicar o regime de substituição tributária em operações interestaduais. Portanto, o convênio não tem o condão de*



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

definir setores que estarão sujeitos à substituição tributária, mas sim de permitir a aplicação extraterritorial desse regime.

134. Seguindo o disposto na legislação nacional, o art. 25 da Lei Distrital nº 1.254/96 reitera que “a adoção do regime de substituição tributária a que se refere o artigo anterior, nos casos em que o responsável pela retenção **esteja localizado em outra unidade federada**, dependerá de acordo específico celebrado pela Secretaria de Fazenda e Planejamento com a unidade federada envolvida”.

135. Por sua vez, e como já salientado, o art. 24, II, c/c § 2º, I, da Lei Distrital nº 1254/96 estabelece a substituição tributária levando em consideração a atividade econômica, valendo-se, assim, de um amplo rol de sujeitos, dentre os quais se encontram os distribuidores (como a **Manifestante**).

136. Em complemento, o art. 24, § 2º, II, da Lei Distrital nº 1254/96 estabelece a possibilidade de adoção do regime de substituição tributária em operações com produtos **cosméticos, de perfumaria, higiene pessoal e de toucador**, da Seção VI da antiga NBS/SH (atual NCM/SH).

137. Como se vê, a legislação distrital não trouxe, em qualquer momento, restrição quanto ao modelo de negócios utilizado para fins de adoção do regime de substituição tributária. Ao contrário, a legislação delimitou o campo de aplicação da substituição tributária em razão da atividade econômica e dos produtos objeto das operações - e não ao canal de vendas ou modelo de negócios utilizado -, estando a **Manifestante** (distribuidora de produtos cosméticos, de perfumaria, higiene pessoal e de toucador) enquadrada em ambas as balizas.

138. Assim, não existe qualquer tipo de restrição à adoção do regime de substituição tributária para o modelo de negócios que se utilizar de franquias, como sugere equivocadamente o Ministério Público.

139. A legislação distrital é clara ao condicionar o regime de substituição tributária **(a)** ao ramo de atividade do contribuinte e **(b)** à mercadoria comercializada, não havendo qualquer restrição para os casos envolvendo sistema de franquias.

140. Ademais, no tocante às atividades de distribuição da **Manifestante**, o sistema de franquias, a rigor, em nada se diferencia da tradicional venda no atacado para revendedores varejistas. Sim, pois a tônica do sistema de franquia é a possibilidade de empreendedores varejistas se valerem de uma marca consagrada para a comercialização de produtos e serviços.

141. Com efeito, o fato de a **Manifestante** vender produtos para estabelecimentos varejistas franquizados das marcas “O Boticário”, “Eudora”; “Quem disse, Berenice?”; e “The Beauty Box” não descaracteriza a atividade de distribuição de produtos cosméticos, de perfumaria, higiene pessoal e de toucador, passível de sujeição à sistemática de substituição tributária.

142. Resta claro, portanto, que **não há qualquer ausência de amparo legal para a instituição do regime de substituição tributária nas vendas realizadas no contexto do sistema de franquias.**

E. DE DEFINIÇÃO DAS MARGENS DE VALOR AGREGADO - (“MVA” POR MEIO DOS TARES

143. Como visto, o MPJTCDF questiona, por intermédio da Representação, a legalidade do TARE nº 107/2005 (e os acordos posteriores) a partir de duas óticas: **(a)** suposta inexistência de amparo legal para celebração de



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

*regime especial instituindo a substituição tributária para o modelo de negócio da **Manifestante**; e (b) suposta invalidade da “MVA” de 30%, cuja utilização, por ser inferior àquela prevista na legislação (50%), teria importado renúncia fiscal por parte do Distrito Federal.*

144. Cabe, desde logo, reiterar que, ao focar na “MVA” de 30%, o MPJTCD desconsidera injustificadamente que o TARE também serviu para definir uma **margem de lucro mínima de 70%** para ser aplicada às mercadorias adquiridas pela **Manifestante** e que seriam, posteriormente, revendidas às franquias.

145. Ora, a aplicação dessa margem de lucro de 70% leva ao aumento do valor da mercadoria comercializada (do valor da operação) e, portanto, da própria base de cálculo do ICMS-próprio e do ICMS-ST.

146. A celebração do TARE, assim, já havia acarretado enormes e indiscutíveis benefícios ao Distrito Federal, que, ainda, em relação ao ICMS-ST, definiu que a **Manifestante** observasse uma “MVA” de 30%, que, como será demonstrado, era absolutamente razoável e adequada.

147. Antes, contudo, de ingressar na análise do caso concreto, cumpre traçar as bases sobre as quais estão alicerçadas a definição da “MVA” para o cálculo do ICMS-ST.

Da forma de definição da “MVA” e da necessidade de que a base de cálculo do ICMS-ST seja razoável e compatível com a realidade

148. Com efeito, o regime de substituição tributária, que retira seu fundamento do art. 150, §7º, da Carta Magna, consiste, basicamente, na atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS relativamente a fatos geradores ocorridos posteriormente a sujeito passivo situado em momento anterior na cadeia de circulação de mercadorias.

(...)

150. Na prática, a incidência do ICMS é concentrada em um sujeito passivo da cadeia produtiva, que, figurando como contribuinte substituto, é alçado à condição de responsável pelo recolhimento do imposto que incidirá sobre as futuras operações até o encerramento da circulação da mercadoria com a revenda do produto para o consumidor final.

151. HUMBERTO ÁVILA ressalta que, ao permitir a cobrança de tributos antes da concretização do fato gerador correspondente (CF, artigo 150, §7º), a norma não admite o “abandono” do fato gerador que deverá ocorrer posteriormente¹⁰.

152. Por se tratar de uma hipótese de recolhimento antecipado de imposto cujo fato gerador ainda não ocorreu, o legislador nacional foi bastante cuidadoso ao definir a base de cálculo do ICMS-ST, o que pode ser observado pelo complexo art. 8º da LC nº 87/96, norma nacional e geral disciplinadora do ICMS. Confira-se:

(...)

153. A rigor, o art. 8º da LC nº 87/96 tem o propósito de fornecer os requisitos para apuração de uma base de cálculo presumida mais próxima possível da realidade, de forma a impedir eventual desvirtuamento do imposto - com

¹⁰ **Nota de rodapé nº 8 do original.** “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferente entre o Preço Usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade”. In Revista Dialética de Direito Tributário, Vol. 123, p. 123.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

utilização das chamadas “pautas fiscais” - e violação ao princípio da capacidade contributiva (**art. 145, §1º, da Constituição Federal**).

154. Nesse sentido, a LC nº 87/96 oferece critérios para que o Fisco defina uma base de cálculo presumida que efetivamente seja compatível com o valor da operação realizada.

155. Esses procedimentos permitirão, conforme se observa do disposto no §4º do art. 8º da LC nº 87/96, definir o percentual de “MVA” que será observado pelo contribuinte substituto no cálculo do ICMS-ST.

156. Previsão semelhante consta da Lei Distrital nº 1.254/96, que, no §4º do art. 6º, assim dispõe:

(...)

157. Para o fim de detalhar os critérios de apuração da “MVA”, os Estados e o Distrito Federal celebraram, no âmbito do CONFAZ, o **Convênio ICMS nº 70/97**, que “dispõe sobre a margem de valor agregado na fixação da base de cálculo do ICMS para efeito de determinação do imposto devido por substituição tributária nas operações subsequentes”.

158. Portanto, à luz da Constituição Federal e da LC nº 87/96, conclui-se que a base de cálculo do ICMS-ST deve se aproximar o máximo possível da realidade, razão pela qual deve ser fixada a partir de parâmetros e critérios razoáveis ao modelo de operações praticadas.

159. Nesse sentido, já decidiu o **E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**, em diversas oportunidades, que a base de cálculo presumida deve se aproximar o máximo possível da realidade, em respeito à proporcionalidade e à capacidade contributiva.

160. De fato, em julgamento envolvendo a restituição de ICMS-ST cobrado em valor superior ao efetivamente devido, o Exmo. Ministro ILMAR GALVÃO consignou, no que tange ao instituto da substituição tributária, que “cuidou o legislador de prefixar uma base de cálculo cuja estimativa se aproxime o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor às leis de mercado, para não onerar o contribuinte e tampouco prejudicar o Fisco” (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL, Relator Ministro ILMAR GALVÃO, DJ de 13/12/2002 - destaques da **Manifestante**).

161. Em outra ocasião, o Exmo. Ministro ILMAR GALVÃO citou, no voto proferido quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 213.396, doutrina do Prof. MARCO AURÉLIO GRECO sobre a necessidade de o fato presumido prever, com razoável certeza, a sua dimensão, em respeito à proporcionalidade e à proibição de excesso para definir base de cálculo, mencionando, como instrumentos para isso, a realização de levantamentos e pesquisas de mercado. Confira-se o trecho citado no voto:

“De qualquer modo, sublinhe-se que a criação do modelo de antecipação e a escolha, pelo legislador, da fase preliminar não pode ser aleatória nem arbitrária; a escolha só pode recair em eventos que apresentem, no plano fático, algum tipo de vinculação com o fato tributável, a ocorrer posteriormente, e em determinado grau que permita prever, com razoável certeza, sua ocorrência (elemento de adequação) e na dimensão então prevista (elemento proporcionalidade ou proibição do excesso).

(...)

O terceiro é o conceito de proporcionalidade ou proibição do excesso, segundo o qual a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

deve ser proporcional à dimensão final que resultaria da ocorrência do fato tributável. Daí, em certas legislações, estarem previstos levantamentos, pesquisas de mercado etc. com instrumentos para esta aferição que permita manter a proporcionalidade” (Recurso Extraordinário nº 213.396, Relator Ministro ILMAR GALVÃO, DJ de 1º/12/2000)

162. Mais recentemente, decidiu o E. STF, no caso envolvendo a restituição do ICMS-ST recolhido em valor superior ao efetivamente devido, que os Estados e o Distrito Federal devem, sempre, empreender mecanismos para aproximar o valor da operação presumida ao valor da operação real.

163. Confira-se, por oportuno, trecho do parecer do Parquet quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849, citado e analisado pelo Exmo. Ministro Relator EDSON FACHIN:

“Com base nisso, parece-nos irretocável a opinião técnica emitida pelo Parquet quanto ao ponto:

“A praticidade constitui a ratio essendi da norma inscrita no §7º do art. 150 da CF. Não se pode por mecanismo de simplificação de arrecadação tributária deixar em segundo plano os direitos e garantias dos contribuintes. A ordem é diametralmente oposta: a praticidade somente se sustenta enquanto não violados direitos e garantias dos contribuintes. A padronização não pode se distanciar muito da realidade, de modo a criar distorções como nesta. A diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, quando apartada sobremaneira da realidade a que lhe empresta, gera distorções no tributo, alterando o seu aspecto material. Daí não ser possível se ter como definitiva a base de cálculo arbitrada por critérios de estimativa (presunção relativa e não absoluta)” (fl. 368)

(...)

Em relação à vedação ao enriquecimento ilícito, seja do Estado, seja do contribuinte, a relação jurídico-tributária deve estar constantemente aberta ao factual, porquanto o modo de raciocinar “tipificante” não deve ser intransponível ao pensamento problemático, o qual por muitas vezes se queda mais próximo da justiça fiscal.

(...)

Noutras palavras, na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção juris et de jure, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico.”

164. Partindo da noção de que a base de cálculo do ICMS-ST deve se aproximar da realidade, o E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA tem se pronunciado pela invalidade de critérios jurídicos de apuração do imposto que se mostrem comprovadamente inadequados.

165. Com efeito, em **caso emblemático** e envolvendo a cobrança de ICMS-ST na revenda de medicamentos com base no Preço Máximo ao Consumidor (“PMC”), a C. 2ª Turma do E. STJ, por unanimidade, concluiu pela ilegalidade da exigência fiscal justamente em virtude da comprovação, **em perícia judicial**, de que o PMC não era seguido pelos revendedores.

166. De fato, consoante voto do Exmo. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, “a ‘simples alegação’ de ilegalidade da utilização do Preço Máximo ao Consumidor não é suficiente para afastar a utilização de tal critério”. Consignou ainda que, naquele caso concreto, “a parte autora comprovou que a base de cálculo do ICMS (fixada com base no Preço Máximo ao Consumidor) é ‘muito superior’ ao preço efetivamente praticado



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

no comércio varejista” (Recurso Especial nº 1.519.034/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, 2ª Turma, j. em 15/08/2017)¹¹.

167. Bem por isso, a partir da posição fixada pelo E. STF, no sentido de que a base de cálculo do ICMS-ST, independentemente da possibilidade de restituição do valor recolhido em montante superior ao devido (quando comprovada essa diferença), deve, sempre, se aproximar o máximo possível da realidade, o próprio E. STJ vem dando concretude a este mandamento mediante a correta interpretação da legislação infraconstitucional, fazendo o papel de fiscalizar a observância da Lei Complementar nº 87/96, a corroborar o quanto vem sendo sustentando pela **Manifestante**.

Do caso concreto envolvendo a “MVA” de 30% e da sua adequação e razoabilidade

168. A respeito do TARE nº 107/2005, por meio do qual se atribuiu à **Manifestante** a condição de responsável tributária pelo ICMS devido pelos seus franqueados e se estabeleceu a “MVA” a ser aplicada em 30%, o MPJTCDf alega que “há indícios de que a criação do Termo de Acordo de Regime Especial para definição da Margem de Valor Agregado implicou a redução da arrecadação de recursos de ICMS quando comparada ao regime anteriormente aplicado”.

169. O Parquet não menciona qual seria a “MVA” a ser adotada, nem por que o percentual de 30% teria ocasionado prejuízo ao Erário. Na verdade, limita-se a fazer ilações que não se sustentam.

170. Isso fica muito claro quando se analisa o conteúdo do Inquérito Civil nº 08190.128488/17-91, em cujo bojo o Ministério Público do Distrito Federal formulou uma série de indagações ao Distrito Federal e, a partir de uma leitura bastante incorreta das respostas fornecidas, enumerou recomendações para “reparar” o suposto prejuízo ocasionado pela celebração do TARE nº 107/2005.

171. Partindo de uma visão equivocada, o Ministério Público concluiu que a inexistência de norma estabelecendo a “MVA” no âmbito do Distrito Federal tornaria qualquer percentual previsto em regime especial automaticamente um “benefício fiscal” disfarçado.

172. Nada mais incorreto!

173. Ora, como se constata da análise da LC nº 87/96, a “MVA” é um percentual que deve ser aferido a partir da realidade econômica revelada pelos preços efetivamente praticados. Isso significa que a “MVA” pode (e, na verdade, deve) variar caso a caso (por exemplo, em razão do modelo de negócios empregado, perfil socioeconômico dos consumidores finais, entre outros aspectos), para o fim de refletir com precisão eventuais modificações na economia de dada localidade.

174. Partindo-se desse pressuposto, é evidente que a melhor forma de conferir ao ICMS-ST uma proximidade maior com a realidade, quando possível, é definir “MVAs” para cada contribuinte, levando em consideração modelo de negócios, tipo de mercadoria comercializada, ou seja, as peculiaridades próprias daquela operação. O que não se pode admitir é

¹¹ **Nota de rodapé nº 9 do original.** Esse acórdão, frise-se, transitou em julgado. Inclusive, o recurso extraordinário interposto nos autos do referido processo também já foi julgado pelo E. STF, tendo a respectiva decisão também transitado em julgado.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

justamente que haja um percentual fixo, arbitrariamente definido, de “MVA” para urna ampla gama de contribuintes, desconsiderando as particularidades da atividade econômica.

175. Assim, a utilização dos regimes especiais como instrumento de definição de “MVA” é, a rigor, a melhor forma de se assegurar que a base de cálculo presumida esteja o mais próximo possível da realidade, viabilizando que o ICMS-ST recolhido esteja em conformidade com o imposto efetivamente devido.

176. Para o caso concreto, a Manifestante, quando requereu a concessão de regime especial, trouxe ao conhecimento do Distrito Federal dados e informações que permitiram com que a Secretaria de Fazenda definisse uma “MVA” adequada à revenda das mercadorias, de modo a **(a)** impedir a superestimação da base de cálculo do ICMS-ST e, por outro lado, **(b)** garantir que não houvesse qualquer tipo de prejuízo ao Erário.

177. Com efeito, no momento da celebração do TARE nº 107/2005, a “MVA” de 30% era absolutamente adequada às operações da **Manifestante**, inclusive porque próxima (embora superior) ao percentual utilizado pelo Estado de São Paulo (25%), e representava exatamente a mesma “MVA” empregada por Minas Gerais (30%).

178. Repita-se: as operações realizadas nestas unidades da Federação representavam em torno de 30% e 10%, respectivamente, do faturamento da **Manifestante** naquela época. Portanto, essas eram as melhores referências e os mais adequados dados técnicos para fins de definição da “MVA” a ser aplicada no Distrito Federal diante das particularidades do modelo de negócios da **Manifestante**, notadamente o canal de franquias.

179. Não por outra razão, reitere-se: a **Manifestante** teve o zelo de apresentar estes elementos técnicos no próprio pedido de concessão de regime especial, oferecendo assim aos órgãos da Administração Tributária distrital bases reais, praticadas nos mercados nacionais mais relevantes, para que fosse determinada a aplicação de “MVA” razoável e compatível com a realidade econômica de então.

180. Após analisar os documentos apresentados, inclusive relacionados à instalação de um centro de distribuição e à margem média de agregação sofrida pelos produtos adquiridos da **Manifestante** do estabelecimento localizado no Estado do Paraná (de 57%), bem como analisar as informações/dados relativos à época, a Secretaria de Fazenda do Distrito Federal deferiu o regime especial, estabelecendo o seguinte:

- (I) em vez da agregação média de 57% nas aquisições da **Manifestante**, esse percentual passaria a ser, agora, de **70%** (incrementando a arrecadação do ICMS devido na operação própria); e
- (II) a adoção de uma “MVA” de 30% para o cálculo do ICMS-ST.

181. Note-se que a “MVA” de 30% **era condizente com a realidade**. A rigor, considerando a incipiência do mercado do Distrito Federal àquela altura, sobretudo por se tratar de um local de industrialização tardia e forçada, poder-se-ia dizer, com alguma segurança, que a “MVA” de 30% era, inclusive, superior à margem de agregação efetivamente sofrida pelas mercadorias na revenda para consumidores finais.

182. Mais do que isso: pelos documentos relacionados ao pedido de concessão de regime especial, fica claro que o Distrito Federal, claramente atento ao interesse público que deve nortear seus atos, elaborou projeções



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

de arrecadação caso deferisse o requerimento, tendo chegado à conclusão de que a “MVA” de 30% era adequada para o cálculo do ICMS-ST devido, algo que foi preponderante para o crescimento da **Manifestante** e da própria arrecadação de tributos.

183. Ademais, pela leitura da peça do Ministério Público, parece intuir o Parquet que eventual definição da “MVA” por lei traria o requisito de validade do percentual, para o fim de orientar o cálculo do ICMS-ST.

184. Ora, não é porque uma “MVA” genérica está prevista em lei que seu percentual se mostra adequado. Pelo contrário: muitas são as situações em que isso **não** ocorre.

185. Até por isso, os contribuintes têm reiteradamente buscado, como autoriza a legislação, a celebração de regimes especiais, para, por meio deles, demonstrar que a “MVA” estabelecida não se adequa às suas operações, corrigindo-se assim o equívoco do valor do ICMS presumido na etapa subsequente. Não há nada de ilegal ou inválido nisso (ao revés: somente por meio deste ajuste é que se pode alcançar o ICMS mais “próximo possível da realidade”, como determinam os Tribunais Superiores).

186. Enfim, embora o Ministério Público trate a discussão com certo simplismo, como se esta se resumisse ao confronto entre a previsão em lei ou não, o regime de substituição tributária, por seu próprio mecanismo, demanda a formalização de regimes especiais para definição das “MVAs” a serem utilizadas pelos contribuintes sujeitos a ele.

F. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ITEM 55 DO ANEXO VII DO RICMS

187. Em reunião ocorrida em 11/09/2019 entre a Ilma. Promotora de Justiça Maria Elda Fernandes Melo e o Ilmo. Secretário de Fazenda André Clemente Lara de Oliveira, dentre outros, noticiada nos autos do Inquérito Civil nº 08190.1284888/11-91, a primeira manifestou algumas das razões que a levaram a expedir as recomendações que conduziram, posteriormente, à instauração da Representação perante este E. Tribunal de Contas.

188. Com efeito, segundo transcrição da reunião, a Ilma. Promotora de Justiça entende que “o (sic) MVA foi fixado em 30% (trinta por cento), quando a legislação relativa a empresas de cosméticos prevê o (sic) MVA de 50%”.

189. Essa afirmação contém alguns graves equívocos.

190. Em primeiro lugar, o fato de a legislação supostamente prever uma “MVA” de 50% não significa que esse seja o percentual de agregação adequado a qualquer contribuinte. Como já demonstrado no tópico anterior, o Ordenamento Jurídico brasileiro trouxe uma série de requisitos objetivos para aferição do preço praticado, sendo que a mera previsão normativa de um percentual não é suficiente para conferir-lhe validade, demandando-se sempre a análise de cada caso a partir da margem prevista na legislação.

191. Na verdade, considerando a própria necessidade de que a base de cálculo do ICMS-ST se aproxime o máximo possível da realidade, a definição de “MVAs” específicas para determinados setores da economia ou produtos é mais do que legítima: é absolutamente recomendável. Não é porque a “MVA” é inferior àquela prevista genericamente na legislação que se trata de um benefício fiscal; há de se averiguar as razões objetivas que levaram à autorização para utilização de outro percentual, as quais



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

hodiernamente estarão relacionadas às próprias especificidades do contribuinte que solicitou a concessão de regime especial.

192. *Superado esse ponto, cabe observar que a “MVA” de 50% mencionada pelo Parquet no Inquérito Civil, a bem da verdade, não se trata de “MVA”, mas sim de percentual de lucro, arbitrado pela autoridade fiscal sempre que (a) o contribuinte não exiba ao agente da Fazenda Pública os elementos necessários à comprovação do valor tributável da operação, (b) os registros efetuados pelo contribuinte não estejam baseados em documento idôneo ou (c) a operação ou prestação tiver sido realizada sem documentação fiscal.*

193. *E isso foi enfaticamente destacado pelo Distrito Federal em suas manifestações no Inquérito Civil.*

194. *Confira-se os dispositivos regulamentares:*

“Art. 42. Quando o cálculo do imposto tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que presentes as circunstâncias previstas no art. 356, obedecidos, para fins do arbitramento, os seguintes critérios: (NR)

(...)

III - fixação de percentuais de lucro, em razão da mercadoria ou da atividade exercida pelo contribuinte, definidos conforme Anexo VII a este Regulamento, observado, no que couber, o disposto no § 5º do art. 34;”

“Art. 356. O valor tributável de determinada operação ou prestação, ou de operações ou prestações realizadas em determinado período, pode ser arbitrado pela autoridade fiscal, nas seguintes circunstâncias: (NR)

I – não exibição ao agente da Fazenda Pública dos elementos necessários à comprovação do respectivo valor;

II – quando os registros efetuados pelo sujeito passivo não se basearem em documentos idôneos;

III – quando a operação ou a prestação tiver sido realizada sem documentação fiscal.”

“ANEXO VII DO DECRETO Nº 18.955, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1997.

PERCENTUAIS DE LUCRO

(a que se referem os arts.42 e 352, § 1º deste Regulamento)

(...)

55. Produtos de beleza, cosméticos e perfumaria 50%”

195. *Ou seja, nas hipóteses em que o contribuinte não conseguir comprovar o valor pelo qual ocorreu a operação, ou quando os registros estejam fundados em documentos inidôneos ou a operação não tiver sido realizada com a emissão de documentos fiscais, a autoridade fiscal pode presumir que o valor real da operação é 50% maior do que o declarado.*

196. *Note-se, por relevante, como, em casos semelhantes ao narrado, eventual correspondência entre o valor real da operação e aquele declarado é deixado de lado. Não há qualquer embasamento na aplicação do percentual de 50%, uma vez que a autoridade fiscal não busca aferir o valor real da operação. Há, na verdade, um arbitramento como forma de desestimular práticas desse tipo, aplicando-se a todas as operações lastreadas em documentos inidôneos o elevado percentual de 50%, independentemente de a operação em questão ter ocorrido com um percentual de 10% ou 20% superior ao valor declarado.*



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

197. Isso é muito diferente de “MVA”, pois, no regime de substituição tributária, não se está a falar em infrações à legislação - como é o caso das operações que se sujeitam ao arbitramento -, mas sim em situações para as quais se torna necessário aferir o preço praticado em operações presumidas (e futuras), apurando-se o percentual a ser agregado ao valor da mercadoria por ocasião de sua comercialização ao consumidor final.

198. Assim, evidente que não se poderia falar em “benefício fiscal” na utilização de “MVA” de 30% em detrimento do percentual de lucro de 50%, uma vez que esse percentual somente é aplicado para operações que não merecem fé da Administração Tributária.

199. Por outro lado, cabe enfatizar que as Portarias nºs 386/99 e 171/2011, que disciplinam as “operações que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta” e que se socorrem do percentual de lucro previsto no item 55 do Anexo VII do Decreto nº 18.955/99 para utilizá-lo como a “MVA”, não se aplicam à Manifestante, uma vez que definem a “MVA” de 50% apenas para as operações que destinem mercadorias a revendedores que efetuem exclusivamente a venda porta-à-porta - o que não é o caso da Manifestante.

200. Enfim, por qualquer ângulo que se analise, fica claro que **(a)** a “MVA” de 30% não é benefício fiscal e **(b)** não estava prevista na legislação qualquer “MVA” de 50% a ser aplicada nas operações praticadas pela **Manifestante**.

G. NÃO OCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

201. No bojo do Inquérito Civil nº 08190.128488/17-97, o Parquet, para justificar as “recomendações” que, depois, deram ensejo à formulação da Representação, consignou que “a utilização de TARE para fixação de MVA’s na apuração do ICMS-ST confere tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, acabando por malferir o princípio da isonomia tributário (art. 128, II, da LODF)”

202. Na verdade, o estabelecimento de “MVA” via regime especial configura medida tendente justamente a dar completude e concretude ao princípio da isonomia tributária, não fazendo qualquer sentido a alegação do Ministério Público nesse quesito.

203. Com efeito, de acordo com o princípio da isonomia tributária, a lei deve conferir tratamento desigual a contribuintes que se encontram em situação desigual, na medida de sua desigualdade. Ou seja, diferentemente da “igualdade” pura e simples, busca-se, pela isonomia, igualar contribuintes que estejam em situações diferentes.

204. É justamente isso o que pretendeu o Distrito Federal ao celebrar os TAREs com a Manifestante.

205. Como salientado ao longo desta manifestação, o ICMS-ST, na modalidade “para frente”, incide sobre uma base de cálculo ficta, formada pelo valor da operação praticada pelo substituto tributário, acrescida de um percentual que tem por objetivo refletir a margem de agregação que, presume-se, a mercadoria sofrerá nas etapas subsequentes da circulação da mercadoria. Grosso modo, presume-se qual será a margem de lucro experimentada pelo contribuinte substituído.

206. Para viabilizar que a base de cálculo busque refletir com maior fidedignidade a realidade, a legislação dotou o Fisco de instrumentos capazes de aferir, em média, o preço praticado pelo contribuinte substituído.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

207. Evidentemente, ao definir uma “MVA” para um conjunto de mercadorias, sem levar em consideração marca, público atingido, capilaridade da revenda, concorrência etc., as Unidades da Federação buscam alcançar um valor médio (sempre razoável e proporcional) da operação futura, podendo eventualmente beneficiar um contribuinte com um percentual menor do que aquele que seria agregado aos seus produtos em uma específica operação, como também prejudicar outros (com um percentual de agregação maior do que o praticado).

208. A rigor, portanto, é a definição da “MVA” para uma gama considerável de produtos, sem levar todos esses fatores em consideração, que acarreta distorções no princípio da isonomia tributária. De fato, pode-se dizer que o princípio da igualdade (tratamento igual independentemente da capacidade contributiva) seria respeitado nesse caso, mas não o princípio da isonomia (tratamento desigual, na medida da desigualdade, com respeito à capacidade contributiva).

209. Ao, todavia, possibilitar a adoção de “MVAs” específicas para cada contribuinte, considerando sua situação distinta (marca, público atingido, capilaridade da revenda etc), por meio de regimes especiais, as Unidades da Federação não só dão cumprimento à legislação do ICMS (viabilizando a utilização base de cálculo que se aproxime da realidade), como dão concretude ao princípio da isonomia.

210. Ora, para os produtos distribuídos pela **Manifestante** é possível se constatar que a margem de agregação seja diferente daquela acrescida às mercadorias revendidas por seus concorrentes ou por empresas que atuem em outro modelo de negócios. É intuitivo que a margem de agregação não será a mesma entre essas mercadorias, pois cada marca/produto busca atingir um público, uma classe socioeconômica etc.

211. Dessa forma, quando o Distrito Federal definiu que a **Manifestante** utilizasse uma “MVA” de 30%, é evidente que levou em consideração a margem de agregação sofrida pelos produtos “o Boticário”, e o contexto do mercado de Brasília e cidades satélites. A isonomia está justamente aí: não seria legítimo que a Manifestante utilizasse uma “MVA” geral, cuja inclusão na base de cálculo do ICMS-ST poderia tornar o tributo pago não condizente com a realidade.

212. Por outro lado, cabe sempre observar que o regime especial firmado pela **Manifestante** também prevê que essa considere uma margem de lucro mínima de 70% quando da saída dos produtos adquiridos do estabelecimento industrial do Estado do Paraná.

213. Não há qualquer obrigatoriedade de percentual desse tipo na legislação, que foi estabelecido justamente para tornar o ICMS (incidente na operação própria e devido por substituição tributária) o mais adequado possível, impedindo prejuízos ao Erário e à própria Manifestante.

214. Ou seja, sobre o valor aquisição de dado produto, antes de se aplicar a “MVA”, já era acrescido uma margem de lucro mínima de 70%.

215. Curiosamente, o Ministério Público não questiona a existência dessa margem de lucro mínima de 70%, dando a entender apenas que a **Manifestante** estaria em uma situação mais favorecida do que seus concorrentes por ter sido autorizada a adotar uma “MVA” de 30%. Há de se analisar o todo, não apenas partes pinçadas da realidade!



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

216. Bem por isso, considerando o todo exposto neste tópico, está devidamente demonstrado que o princípio da isonomia tributária foi respeitado pelos TAREs firmados entre o Distrito Federal e a **Manifestante**.

V. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 14 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

217. Ainda de acordo com a Representação nº 21/2019-G3P, o regime de substituição tributária adotado pela Manifestante teria descumprido o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, dado que teria criado um benefício fiscal, na forma de renúncia de receita, sem a devida estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício e em desacordo com o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

218. Referido entendimento, contudo, destoa por completo da lógica da substituição tributária e do próprio conceito de renúncia de receita, como se evidenciará a seguir.

219. Com efeito, como bem descrito por LEANDRO PAULSEN, “a substituição tributária existe para atender a princípios de **racionalização e efetividade** da tributação, ora simplificando os procedimentos, **ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento**. Cuida-se de instituto que dá maior **praticabilidade** à tributação”¹². Em especial, no caso da substituição “para frente”, o que se verifica é uma antecipação do pagamento relativamente a uma obrigação que surgirá em momento posterior, o que impõe a necessidade de se presumir a base de cálculo do futuro fato gerador antes mesmo da sua ocorrência.

220. Como se sabe, é apenas com a ocorrência do fato gerador que a obrigação tributária nasce, tanto que o artigo 114 do Código Tributário Nacional, o conceitua como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência [i.e., da obrigação principal]”. Dessa forma, nos casos de substituição progressiva, tributa-se um fato que ainda não aconteceu, mas que, presume-se, ocorrerá no futuro.

221. Para se materializar a renúncia fiscal, todavia, é necessário que tenha havido a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária, quando, então, será concedido o perdão da dívida tributária¹³ (parcial ou total). Tal entendimento é endossado por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, veja-se:

“Já a remissão é o perdão lega do direito tributário. E, na terminologia do Código Tributário Nacional, uma causa extintiva do crédito tributário (art. 156, IV). Faz desaparecer o tributo já nascido e só pode ser concedida por lei da pessoa política tributante. (...)”

A remissão – se for total – faz desaparecer o objeto do tributo (o pagamento), pondo termo, assim, à obrigação tributária. Tornamos a repetir que esta figura se distingue da isenção, que, como referimos, evita o nascimento da própria obrigação tributária (pelo menos na hipótese contemplada na lei isentiva)¹⁴.

¹² **Nota de rodapé nº 10 do original.** Curso de Direito Tributário Completo. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 165.

¹³ **Nota de rodapé nº 11 do original.** AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 486.

¹⁴ **Nota de rodapé nº 12 do original.** Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 828-829.

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

222. É fato indiscutível que a previsão de uma “MVA” não se confunde com um benefício fiscal atribuído ao contribuinte, até porque o percentual estabelecido leva em consideração aspectos próprios relacionados ao produto comercializado, modelo de negócios, canal de venda etc. É dizer, a “MVA” tem por objetivo adequar a base de cálculo do ICMS-ST à realidade futura. Não há nada que sobeja ou que seja renunciado. Ela fixa o valor sobre o qual será aplicada a alíquota que redundará no montante do tributo a ser pago na operação futura.

223. Tanto é assim que, em resposta ao Ofício nº 422/2018-MPDFT/PDOT, a Coordenação de Fiscalização Tributária, ligada à Secretariada Fazenda do Distrito Federal, constatou que os TAREs celebrados pela **Manifestante** propiciaram **um aumento exponencial da arrecadação próximo a 158%**. O mesmo consignou categoricamente que os TAREs não constituem “benefício fiscal, pois não há concessão de crédito presumido ou redução de alíquota nas saídas internas, mas sim, como esclarecido, **preveem a exata medida da base de cálculo da operação futura**.”

224. Por não haver renúncia fiscal ou remissão ao contribuinte (muito ao contrário), não faz o mínimo sentido a realização da estimativa do impacto orçamentário-financeiro prevista no artigo 14 da Lei de Responsabilidade, o qual não se aplica ao presente caso, a demonstrar inexistência de irregularidades dos TAREs.

225. Vale registrar, por fim, o entendimento de ROQUE ÂNTONIO CARRAZZA contrário à própria constitucionalidade do mencionado artigo 14. De acordo com o autor, embora tal dispositivo vise a coibir a multiplicação, sem critério, de benefícios e incentivos, ele não pode alcançar a competência para isentar, que não pode ser anulada nem mesmo pela União ou por lei complementar. Ao assim dispor, a Lei de Responsabilidade Fiscal revela um espírito centralizador e contrário ao princípio federativo e atinge prerrogativas constitucionais das pessoas políticas¹⁵.

226. Assim, ainda que, para fins argumentativos, se cogitasse da concessão de um benefício à **Manifestante**, ele teria sido conferido com fundamento na competência tributária emanada diretamente do artigo 155, § 2º, XII, “b”, da CF, e em consonância com a legislação aplicável, isto é, o artigo 24, § 2º, da Lei distrital nº 1.254/1996, que prevê que a atribuição de responsabilidade por substituição tributária deve ser implementada na forma do regulamento, que se trata do Decreto nº 18.955/7997, o qual dispõe sobre o tema em seu artigo 327¹⁶.

227. Fica evidente, portanto, que, como o Poder Legislativo distrital tem competência para instituir o ICMS, poderia, igualmente, conceder remissões, sem que houvesse qualquer ilegalidade na medida. Também fica igualmente demonstrada a improcedência da afirmação feita na Representação, de acordo com a qual o poder Executivo teria criado uma renúncia sem regular apreciação do Poder Legislativo local, eis que foi

¹⁵ **Nota de rodapé nº 13 do original.** Curso de Direito Constitucional Tributário, op. cit., pp 621-622.

¹⁶ **Nota de rodapé nº 14 do original.** “Art. 327. A Secretaria de Fazenda e Planejamento poderá celebrar Termo de Acordo com contribuintes, independentemente da existência de convênio ou protocolo, para retenção e recolhimento antecipado do imposto, condicionado à anuência da unidade federada em que se localizar o contribuinte substituto”.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

justamente este que delegou àquele o estabelecimento de normas de regência da substituição tributária.

228. *Destarte, por qualquer prisma que se olhe resta claro que a conduta da **Manifestante** foi irrepreensível, seja porque o recolhimento da exação na qualidade de substituta permitiu um expressivo aumento das receitas aos cofres do Distrito Federal, não havendo que se falar em qualquer remissão, seja porque, caso fosse hipótese de renúncia, esta poderia ter sido prevista na lei distrital, a qual não pode restar esvaziada pelas previsões da Lei de Responsabilidade Fiscal.*

VI. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO. BENEFÍCIOS AUFERIDOS PELO DISTRITO FEDERAL

229. *Em diversos trechos da Representação dirigida a este Tribunal de Contas, o Ministério Público de Contas faz menção à ocorrência de suposto prejuízo aos cofres públicos distritais, como no excerto em que menciona que “a renúncia de receita sem a observância dos requisitos legais contribuiu para o desequilíbrio das contas públicas, evidenciando a falta de compromisso com o princípio do equilíbrio, afastando-se do objetivo almejado da gestão responsável”.*

230. *Como forma de desnudar a improcedência do argumento, já foi demonstrado nesta Manifestação que a substituição tributária é prática adotada por todos os Estados da federação, os quais adotam percentuais de “MVA” não destoantes do aplicado no Distrito Federal, o que demonstra não haver qualquer excepcionalidade ou má-conduta no âmbito de tal ente federado.*

231. *Em reforço ao argumento, importa rememorar, ainda que a instalação da **Manifestante** no Distrito Federal em agosto de 2004 permitiu agregar uma margem média de 57% de arrecadação de ICMS próprio sobre suas aquisições do Estado do Paraná. A partir da adoção do regime de substituição tributária referido percentual foi elevado para 70%, o que permitiu um incremento considerável da arrecadação. É importante asseverar que esse percentual incide sobre todas as operações inclusive as interestaduais, sobre as quais não há que se falar em substituição, o que aumenta a vantagem da alteração ocorrida.*

232. *Nesse ponto, importante notar que os TAREs questionados foram importante mecanismo para viabilizar a instalação do centro de distribuição da **Manifestante** no Distrito Federal, o que, conforme será avaliado mais adiante, implicou grande agregação de valores aos Cofres Públicos distritais. Com efeito, deve-se considerar que sem os TAREs não haveria centro de distribuição da Manifestante no Distrito Federal e, por consequência, não haveria toda a agregação de valores por ele proporcionada.*

233. *Assim, já se nota que a comparação feita pelo Parquet não deveria ser entre os cenários da substituição tributária segundo os TAREs versus sua não aplicação, mas sim entre os cenários considerando a celebração do TARE e a inexistência do centro de distribuição. Tal fato foi identificado no Relatório do Núcleo de Substituição Tributária do ICMS, acostado às fls. 58 a 64 do Processo 125.000.180/05 (**doc. 05**), mencionado na Representação.*

234. *Ademais, há que se aclarar a inadequação do argumento do Ministério Público do Distrito Federal de que o percentual de “MVA” deveria estar*

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

*fixado em lei, sob pena de gerar prejuízos. Como bem ponderado na Nota Técnica SEI-GDF nº 98/2019 (doc. 04), elaborada pelo Grupo de Trabalho instituído pela Portaria nº 313/2019, da Secretaria de Estado de Economia, o marco normativo que rege o assunto estipula apenas que os **critérios** para a fixação da “MVA” devem estar previstos em lei, o que não abrange o percentual em si, justamente conforme previsto no artigo 8º, § 4º¹⁷ da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir).*

235. *Em atendimento às previsões da Lei Kandir, a Lei distrital nº 1.254/1996 previu os parâmetros para o estabelecimento da “MVA” em seu artigo 6º, § 4º¹⁸, o que demonstra que os verdadeiros ditames do marco de regência da questão **foram seguidos**, ao contrário do considerado pelo Parquet.*

236. *Adicione-se, ainda, que a estipulação da “MVA” em 30% seguiu o regramento estipulado pela lei local e foi precedida do devido estudo, elaborado pelo Núcleo de Substituição Tributária do ICMS, integrante da então chamada Secretaria da Fazenda distrital (fls. 58/64 do Processo nº 125.000180/2005), que comparou as operações a serem realizadas no Distrito Federal com aquelas ocorridas nos Estados de São Paulo e Minas Gerais, além de ter considerado o contexto vigente à época, como o volume de operações internas e interestaduais, alíquotas aplicadas em cada operação, a eficiência das operações, dentre outros aspectos igualmente essenciais. Registre-se que tais apurações embasaram a negativa à proposta inicial da **Manifestante** de fixação da “MVA” em 25%, percentual considerado insuficiente.*

237. *Assim, como concluído pelo Grupo de Trabalho da Secretaria da Economia, a alteração do acréscimo da margem de lucro de 57% para 70% nas operações próprias e a previsão de uma “MVA” de 30% para o cálculo do ICMS-ST equivale, se hipoteticamente mantido os 57% na operação própria, a um incremento da arrecadação da ordem de 40,76%.*

238. *Igualmente importantes para demonstrar a inoccorrência de prejuízos são os elementos presentes no Memorando nº 02/2017 (doc. 06), elaborado pelo Núcleo de Processos Especiais (NUPES) da então Secretaria da Fazenda, que rebateu a ilação contida no Parecer nº 69/2007-NUPES/GEJUC/DITRI/SUREC/SEF, no sentido de que a queda nos valores recolhidos de ICMS em 2006, quando comparado com os números*

¹⁷ **Nota de rodapé nº 15 do original.** 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: (...) c) margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes. (...) § 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.**

¹⁸ **Nota de rodapé nº 16 do original.** § 4º A margem de valor agregado, a que se refere o número 3 da alínea “b” do inciso VII do caput deste artigo, será estabelecida por ato do Poder Executivo, com base em preços usualmente praticados no mercado do Distrito Federal, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, observados, em relação à pesquisa: **I** - as principais regiões econômicas do Distrito Federal; **II** - as diversas fases de comercialização da mercadoria ou serviço; **III** - os preços à vista da mercadoria ou serviço, praticados no mesmo período de levantamento pelos contribuintes substituto e substituído.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

registrados em 2005, sugeriria que a cláusula quarta do TARE nº 107/2005 não estaria sendo cumprida.

239. Para comprovar a inocorrência efetiva de queda na arrecadação de ICMS em 2006, o NUPES demonstrou que o cálculo feito pelo parecerista para chegar àquela conclusão partiu da errada premissa de que 100% das vendas feitas pela **Manifestante** em 2005 eram internas. Na realidade, do faturamento de R\$ 52.559.000,00 registrado em 2005, R\$ 14.908.000,00 (28,4%) se referiam a **operações internas**, enquanto R\$ 37.651.000,00 (71,6%) eram relativos a operações interestaduais, não abrangidas pelo TARE e sujeitas a alíquotas menores (12%), quando comparadas às alíquotas nas operações internas (17%).

240. Vale notar, ainda, que o TARE viabilizou a agregação e operações interestaduais da **Manifestante** a partir do Distrito Federal que, já naquela época, possuíam volumes financeiros relevantes. Frise-se que atualmente a **Manifestante** vem mantendo uma média de 35% a 40% de faturamento para outros Estados a partir de seu centro de distribuição.

241. Como se vê, todas as alegações de ocorrência de prejuízos foram devidamente combatidas pelos órgãos integrantes do governo do Distrito Federal, que para tanto se valeram de números e estatísticas seguras para demonstrar o aumento da arrecadação de tributos, os quais, todavia, não foram suficientes para demover o Parquet da sua obstinada (e equivocada) busca pela decretação da ilegalidade dos TARE's.

242. Vale recordar, ainda, que a proposta de substituição tributária dos franqueados da rede foi opção da **Manifestante**, que, com isso, buscou evitar a lavratura de diversos autos de infração em face daqueles.

243. A esse respeito, conforme bem identificado pelo Auditor Fiscal da Receita do DF no complemento de resposta ao ofício nº 422/2078-MPDFT/PDOT (fl. 449 verso do Inquérito civil nº 08190.128488117-91-doc. 07), antes da concessão do TARE 107/2015, nos anos de 2002 e 2003 todas as lojas franqueadas do "O Boticário" haviam sido fiscalizadas, resultando na lavratura de diversos autos de infração por omissão de receitas. Isso demonstra como a dificuldade de fiscalização de várias lojas acabava gerando reflexos negativos à imagem das marcas - além de prejudicar o próprio Erário Distrital.

244. É de se notar que, apesar da noticiada lavratura de diversos autos de infração, a recuperação do ICMS evadido gerava custos para o Distrito Federal, que tinha de dispende relevantes recursos para promover trabalhos de fiscalização, lavrar autos de infração, provavelmente enfrentar o extenso contencioso tributário deles decorrentes, tudo para recuperar valores que, se considerados de forma global podem ser altos, mas se mostram relativamente baixos quando considerados de forma pulverizada em diversos contribuintes.

245. Destarte, dentre das opções possíveis, a Manifestante optou por aquela que traria maiores benefícios não somente a si, mas também ao Distrito Federal, que não só aumentou sua arrecadação, como também passou a receber de forma antecipada os valores à título de ICMS.

246. Finalmente, importa destacar novamente as conclusões da Nota técnica SEI-GDF nº 98/2019-SEEC/GAB/AJL (doc. 04), elaborada pelo Grupo de Trabalho, de acordo com a qual:



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

*“(…) restou demonstrado que **os TAREs trouxeram vantagens para o DF, pois propiciaram a manutenção do Centro de Distribuição do Grupo Boticário no DF**, com regras que levaram a um ganho de receita maior do que o anterior, em face dos ajustes avançados, o que proporcionou o já mencionado incremento do ICMS recolhido pelo acordante dos TAREs, na ordem de 158%, além do **ganho de eficiência fiscalizatória no combate à sonegação fiscal, haja vista que o Fisco passou a fiscalizar/monitorar o cumprimento da obrigação tributária principal de apenas um grande contribuinte, a distribuidora, ao invés de dezenas de contribuintes varejistas**”.*

247. O trecho em destaque acima apresenta mais um elemento claro quanto às vantagens proporcionadas ao Distrito Federal pelos TAREs: **eles tornaram a fiscalização muito mais rápida e eficaz**. Caso os termos não tivessem sido celebrados, em vez de se concentrar os esforços de fiscalização apenas na **Manifestante**, seria necessário fiscalizar cada uma das lojas franqueadas, buscando assegurar a arrecadação tributária de forma pulverizada, o que também tornaria imprescindível a contratação de um número enormemente superior de funcionários para realizarem as atividades fiscalizatórias, onerando ainda mais o caixa do ente público, sem a garantia de resultado semelhante.

248. Além disso, a ausência dos TAREs também contribuiria para o aumento do número de franqueadas aderentes ao regime simplificado de tributação (SIMPLES Nacional), o qual, por conferir condições mais favoráveis aos contribuintes, teria reduzido sensivelmente a arrecadação do Distrito Federal.

249. A esse respeito, como já asseverado, em 2005, das 50 lojas franqueadas “O Boticário” no Distrito Federal, 12 delas eram enquadradas em tal regime.

250. Num contexto geral, como visto, o número de empresas enquadradas neste regime tributário aumentou exponencialmente desde 2007 até 2019, partindo de 35 mil empresas para mais de 254 mil, o que certamente reflete negativamente na arrecadação tributária do Distrito Federal.

251. Por todo exposto, restou demonstrado que os TAREs proporcionaram um aumento na arrecadação de tributos próprios da **Manifestante** de 57% para 70%, como também permitiram maior **certeza, eficiência e rapidez** na arrecadação dos tributos que seriam devidos pelas franqueadas a partir de sua substituição. Além disso, desoneraram o Distrito Federal, ao tornar despicienda a manutenção de ampla equipe fiscalizatória, além de permitir a aplicação de uma única alíquota interna (o que antes não ocorria em virtude das adesões ao SIMPLES Nacional).

VII. DO ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DOS ATOS ADMINISTRATIVOS – LEGALIDADE DOS TERMOS CELEBRADOS

252. Como sobejamente demonstrado nos tópicos antecedentes da presente manifestação, os TAREs celebrados entre a **Manifestante** e a então existente Secretaria da Fazenda do Distrito Federal foram precedidos da devida análise técnica e de estudos de mercado, ambos feitos por órgãos integrantes da estrutura do Poder Executivo, tiveram respaldo em leis e regulamentos e objeto lícito e determinado.

253. Por esse prisma, vê-se que todos os atos produzidos para estruturar o regime de substituição tributária adotado pela **Manifestante** seguiram, na

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

integralidade, os requisitos exigidos para a validade dos atos administrativos.

254. *Conforme ensina JOSÉ CRETELLA JR., o ato administrativo é “a manifestação de vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa.”¹⁹ Assim sendo, em uma concepção ampla, pode-se classificar como atos administrativos todos aqueles praticados no exercício da função administrativa e que podem ser agrupados sob um regime jurídico comum, por possuírem traços genéricos semelhantes, como os contratos, os atos unilaterais gerais e os atos unilaterais concretos, o que por certo abrange os TAREs celebrados.*

255. *Segundo a orientação clássica consagrada no direito administrativo brasileiro, os cinco elementos essenciais dos atos administrativos são enumerados de forma indireta no artigo 2º da Lei 4.717/1965²⁰, que trata da competência, da forma, do objeto, do motivo e da finalidade. Para que os atos sejam considerados válidos, cada um desses elementos deve se revestir de certas características, a seguir dispostas.*

256. *A competência é atributo relativo ao sujeito, que é aquele a quem se atribuiu a prática do ato, classificado por MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO como o “conjunto de atribuições das pessoas jurídicas, órgãos e agentes, fixadas pelo direito positivo”²¹.*

257. *A forma, por sua vez, é entendida como o modo de exteriorização do ato jurídico e tem por fim precípua garantir a segurança jurídica. Assim, a observância das formalidades previstas em lei que precedem a edição do ato administrativo são condições intrínsecas para sua validade. A importância da forma é considerada ainda maior no campo do direito administrativo, eis que constituiu garantia jurídica para o administrado perante a Administração Pública e permite o controle dos atos pelos próprios destinatários.*

258. *Já o objeto, também denominado de conteúdo, pode ser entendido como aquilo que é determinado ou executado pela Administração Pública. À semelhança do direito privado, é essencial que os atos administrativos tenham objeto lícito possível, certo e moral.*

259. *O motivo, a seu turno, é entendido como o pressuposto de fato e de direito que fundamenta o ato administrativo. Segundo MARÇAL JUSTEN FILHO, trata-se de uma representação intelectual que o sujeito que pratica o ato realiza quanto ao mundo externo. Por essa razão, o motivo não se confunde com a motivação, eis que esta se relaciona à forma do ato administrativo e consiste na exposição formal do motivo, que assim é*

¹⁹ **Nota de rodapé nº 17 do original.** *Do ato administrativo.* São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 79.

²⁰ **Nota de rodapé nº 18 do original.** “Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de: a) incompetência; b) vício de forma; c) ilegalidade do objeto; d) inexistência dos motivos; e) desvio de finalidade”.

²¹ **Nota de rodapé nº 19 do original.** *Direito Administrativo.* Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 251.

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

exteriorizado, deixando de ser mero processo interno ao agente que pratica o ato²².

260. Por último, a **finalidade** se refere ao resultado que a Administração pretende alcançar com determinado ato. Conforme bem esclarece MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO, ela se distingue do motivo, porque este antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levaram à Administração a praticar o ato, já aquela sucede a prática do ato, pois corresponde a algo que a Administração quer alcançar com a sua edição²³. Em outras palavras, pode-se entender que o motivo é a causa do ato, ao passo que a finalidade é a consequência por ele almejada.

261. Assim, sob o prisma da doutrina administrativista, pode-se resumir que um ato administrativo será considerado válido e hígido quando **(a)** proferido por sujeito competente, **(b)** seguir as formalidades previstas em lei, **(c)** tiver objeto lícito, possível, certo e moral, **(d)** precedido de uma escolha consciente do sujeito, baseado em fatos reais e concretos que demonstrem a relação entre o motivo com a decisão e **(e)** realizado com o objetivo de atender o interesse público, sem desvio ou abuso de poder.

262. Transpondo tais conceitos para o caso concreto sob análise, é fácil ver que os TAREs celebrados se revestem de todas as qualidades necessárias para sua mais estrita validade, como representado de forma clara no seguinte quadro:

Elemento do ato administrativo	Exteriorização
Sujeito competente	Termos celebrados entre a Secretaria da Receita do DF, órgão integrante do Poder Executivo, e a Manifestante .
Forma prevista em lei	A atribuição de responsabilidade por substituição tributária por meio de Termo de Acordo tem respaldo no art. 150, § 7º, da Constituição Federal; art. 6º, da LC 87/1996; artigo 24, da Lei distrital nº 1.254/1996; art. 327, do Decreto nº 18.955/1997; art. 99, Decreto nº 33.269/2011.
Objeto lícito, possível, certo e moral	Estabelecimento da condição de substituta tributária passiva à Manifestante .
Motivo	Instalação da Manifestante no DF e a emissão de autuações fiscais em face de suas franqueadas em virtude de falhas no processo de recolhimento dos tributos devidos.
Finalidade	Deter total controle sobre a arrecadação das diversas franqueadas e maior eficiência; permitir o correto recolhimento de ICMS no DF e aumentar a arrecadação.

²² Nota de rodapé nº 20 do original. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: RT, 2014, pp. 404-405.

²³ Nota de rodapé nº 21 do original. Direito Administrativo, op. cit., p. 270.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

263. Como se vê, não há qualquer fundamento para que os TAREs celebrados sejam considerados ilegais, e, portanto, para que a Administração Pública proceda à sua anulação ou revogação, baseada no poder de autotutela previsto na súmula 473 do Supremo Tribunal Federal²⁴.

264. Pela mesma razão, também não se justifica o controle do Poder Judiciário e do Tribunal de Contas de tais atos, haja vista que estes órgãos não podem imiscuir-se no juízo de conveniência e oportunidade feito pelo Administrador Público, mas tão somente anular os atos administrativos **quando manifestamente ilegais**. A respeito do tema, vale colacionar excerto extraído da doutrina de MARÇAL JUSTEN FILHO²⁵, que bem demonstra os limites do controle dos atos da Administração Pública:

“O controle-fiscalização envolve a verificação da regularidade do exercício da competência, inclusive discricionária, atribuída por lei. **Mas o órgão controlador não é investido na titularidade da competência cujo exercício está sujeito à sua fiscalização. Não é possível o órgão fiscalizador substituir-se ao titular da competência para realizar avaliações e estimativas no tocante à oportunidade, à consistência ou à finalidade de providências de natureza discricionária.**

(...) **A fiscalização poderá examinar os requisitos externos de regularidade da atuação discricionária, o que significa verificar se todos os requisitos legais procedimentais foram respeitados e se autoridade administrativa atuou visando à realização dos direitos fundamentais, com observância dos valores democráticos.** Não se admite que o juízo de conveniência e oportunidade, inerente à atividade administrativa, seja revisado pelo órgão de fiscalização. Mas isso não impede a invalidação de atos por defeitos formais: assim, não se pode invocar a competência discricionária para defender ato produzido com infração do devido processo legal.

(...) Em última análise, aplica-se o princípio da proporcionalidade. O ato é reconhecido como defeituoso por se demonstrar que a decisão era inadequada ou desnecessária à produção do fim visado”

265. O posicionamento exposto no excerto acima prevalece na doutrina e na jurisprudência dos Tribunais Superiores²⁶, que igualmente entendem que o controle judicial dos atos administrativos, bem como o exercido pelo

²⁴ **Nota de rodapé nº 22 do original.** Súmula 473: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou, revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

²⁵ **Nota de rodapé nº 23 do original.** Curso de Direito Administrativo, op. Cit., p. 1.122

²⁶ **Nota de rodapé nº 23 do original.** PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. PROCESSO DISCIPLINAR. APOSENTADORIA. CASSAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. ATO COMPLEXO. DECADÊNCIA. ANÁLISE. MANDADO DE SEGURANÇA. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. CONTROLE JURISDICIONAL. APLICAÇÃO DA PENA. PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. DISCRICIONARIEDADE PARA O ADMINISTRADOR. AUSÊNCIA. (...) **6. No controle jurisdicional do processo administrativo, a atuação do Poder Judiciário limita-se ao campo da regularidade do procedimento, bem como à legalidade do ato, não sendo possível nenhuma incursão no mérito administrativo a fim de aferir o grau de conveniência e oportunidade**, de maneira que se mostra inviável a análise das provas constantes no processo disciplinar para adotar conclusão diversa da fixada pela autoridade administrativa competente.

(...) 9. Ordem denegada. (MS 22.289/DF, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/09/2018, DJe 25/10/2018)

**TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL**SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

Tribunal de Contas, devem se voltar aos casos de ilegalidade manifesta e irregularidade formal.

266. Com efeito, em toda a decisão de invalidação, a autoridade administrativa ou judicial deve fazer uma ponderação dos interesses na pronúncia do vício. A invalidação deve ser pronunciada somente como solução indispensável para a garantia de valores jurídicos fundamentais e quando for a solução menos lesiva ao conjunto de interesses em jogo²⁷.

267. Nesse sentido, o artigo 20, parágrafo único da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro ("LINDB"), admite a preservação até mesmo de atos administrativos inválidos quando o seu desfazimento for potencialmente apto a gerar danos irreparáveis.

268. Destarte, não havendo no presente caso qualquer ilegalidade ou vício nos TAREs celebrados, fica clara a improcedência da presente representação.

VIII. LIMITE TEMPORAL PARA ATUAÇÃO DO PARQUET

269. Como já amplamente asseverado, a Representação em debate decorre de inquérito civil público instaurado no ano de 2017 para averiguar supostas ilegalidades dos TAREs nº 107/2005 e 014/2012, ou seja, regime especiais firmados, respectivamente, nos anos de 2005 e 2012.

270. Nesse sentido, entende o Parquet que os TAREs em questão teriam resultado em perda de arrecadação tributária, em prejuízo ao Erário Distrital. Ocorre que tal postura, neste momento, acaba por ofender o princípio da segurança jurídica, bem como esbarrar em regras de decadência e prescrição.

271. A esse respeito, esclarece-se que a segurança jurídica é um dos mais importantes princípios da Constituição Federal, irradiando-se em diversos de seus dispositivos, bem como da legislação infraconstitucional, de forma a estabelecer uma série de garantias para a estabilidade das relações jurídicas.

272. No presente caso, tem-se que desde 2005 a **Manifestante** opera no Distrito Federal sob o regime de substituição tributária instituído por meio de tais TAREs. Desde a primeira solicitação feita pela **Manifestante**, que resultou no TARE nº 107/2005, até as suas sucessivas renovações e posterior concessão do TARE nº 014/2012, as autoridades fiscais realizaram todas as diligências e análises fiscais necessárias, concluindo pela regularidade do regime pleiteado, atribuindo-lhes verdadeira presunção de legalidade.

273. De fato, com base em tal presunção, a **Manifestante** vem atuando por quase 15 (quinze) anos, pautando suas condutas nos referidos TAREs.

274. Contudo, após 12 (doze) anos de produção de efeitos dos TAREs, o Parquet resolve questionar a sua legalidade, atribuindo-lhe a pecha de causador de dano ao Erário Distrital, dano este que remontaria a mais de uma década, sendo, na sua visão, necessário repará-lo (leia-se, recolher mais de 10 anos de imposto supostamente devido).

275. Ora, deve-se atentar para o fato de que, no que se refere à atividade administrativa e a seus procedimentos, a Constituição Federal brasileira traz alguns direitos e balizas para administrados que influenciam a questão ora analisada, especialmente em seu art. 37, § 5º ("a lei estabelecerá os **prazos**

²⁷ Nota de rodapé nº 25 do original. JUSTEN FILHO, Marçal. Curso..., op. cit., pp. 369-370.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário”).

276. Não se pode olvidar que o tempo é um fator importante para o exercício da atividade da Administração Pública. Com efeito, o poder punitivo do Estado, seja na seara penal, seja em âmbito administrativo, não pode pesar eternamente sobre quem infringe as leis penais, as leis civis, as normas administrativas ou as normas tributárias.

277. De fato, se até a imposição de penas em face do consentimento (sic) de crimes se sujeita a um lapso temporal de ação, conforme previsto no art. 109 do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/1940), o que não dizer do direito de o Parquet questionar a legalidade dos TARE's em questão?

278. Assim, o que se passa a demonstrar é que a legislação impõe duas relevantes balizas para a atuação do MPJTCDF, a saber: (a) impossibilidade de se revogar os TAREs nº 107/2005 e 014/2012; e (b) impossibilidade de se exigir valores tributários, a pretexto de reparação do suposto dano, em relação aos fatos ocorridos anteriormente aos últimos cinco anos.

A. IMPOSSIBILIDADE DE ANULAÇÃO DOS TARES

279. O art. 54 da Lei nº 9784/1999, cujas disposições são aplicáveis ao processo administrativo no âmbito do Distrito Federal (conforme art. 7º da Lei Distrital nº 2.834/2001), estabelece que “o direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé”.

280. Tal dispositivo traduz na forma de lei o princípio da segurança jurídica, na medida em que, por um lado, admite a revisão de atos administrativos, mas, por outro lado, limita tal revisão após o prazo de cinco anos, de forma a estabilizar os efeitos jurídicos dos atos praticados ao amparo do ato administrativo.

281. A única exceção admitida para o prazo quinquenal é a comprovada má-fé. A esse respeito, é de se notar que no caso em análise não houve, ou sequer foi cogitado por parte do MPJTCDF, a prática de má-fé na concessão dos TAREs.

282. Ao contrário, o que se discute é verdadeira divergência na interpretação da legislação quanto à possibilidade de instituição do regime de substituição tributária. Isso se comprova quando se avaliam as diversas e sólidas manifestações das autoridades fazendárias, assim como os termos desta manifestação, no sentido de que os TAREs possuem embasamento legal.

283. Pois bem. Os TARE's ora discutidos foram celebrados nos anos de 2005 e 2012, tendo regularmente produzido seus efeitos e norteados a atuação da **Manifestante**. Nessa medida, tem-se que, em face do art. 54 da Lei nº 9784/1999, já não mais seria possível anular os TAREs nº 107/2005 e 014/2012, de forma a exigir os tributos que seriam devidos se não existissem.

284. Esta é, portanto, a primeira baliza impeditiva da atuação do Parquet, tendo em vista que o direito de anulação dos TARE's em questão se encontra precluído.

285. Ainda que se entenda que os TAREs podem ser anulados, de forma a viabilizar a reparação dos supostos danos, é certo que somente se poderia cogitar em reparação de danos ocorridos nos últimos cinco anos.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

B. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

286. Vale notar, ademais, que, ainda que se entenda que a **Manifestante** tenha deixado de recolher tributos, o procedimento adequado para a sua reclamação seria mediante a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

287. Tal norma determina que “compete privativamente à **autoridade administrativa** constituir o crédito tributário pelo **lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador** da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

288. Contudo, ainda nesse caso, o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, estabelece que, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (como é o caso do ICMS), a autoridade fiscal possui o prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, para revisar a apuração feita pelo contribuinte e, não concordando com ela, proceder ao lançamento complementar dos valores que entenda devido, salvo comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

289. Residualmente, o art. 173, I, do Código Tributário Nacional, estabelece o prazo decadencial de constituição do crédito tributário de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

290. Seja como for, é certo que qualquer cobrança tributária deve respeitar um prazo quinquenal de decadência, cabendo avaliar as circunstâncias para se determinar qual regra se aplica, se a do art. 150, § 4º ou do art. 173, I. Assim, de uma forma ou de outra, somente seria possível cogitar a reparação do suposto dano tributário em relação aos últimos cinco anos.

291. Pelo que se verifica, o Ordenamento Brasileiro possui barreiras claras para impedir que pretensões como a manifestada pelo Ministério Público - que pretende a reparação de um suposto dano praticado ao longo de 15 (quinze) anos - sejam levadas a efeito.

292. Por qualquer ângulo que se analise (tributário ou administrativo), não há como se conceber que a Manifestante seja obrigada a reparar um pretenso dano sobre fatos ocorridos há 15 (quinze) anos! Simplesmente é inadmissível que se possa sequer cogitar dessa hipótese!

293. Permitir que o Parquet venha a agir neste momento para exigir tributos decorrentes de fatos que ocorreram há quase 15 (quinze) anos seria tornar letra morta os prazos legais que regulam a atividade de cobrança, desestabilizando a segurança jurídica preconizada pela Constituição Federal.

(...)

(grifos adicionados)

ANÁLISE

MPJTCDF

10. Após receber informações do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios – MPDFT (peça 4), o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Distrito Federal – MPJTCDF (peça 3) representou pela irregularidade dos Termos de Acordo de Regime Especial – TARE nº 107/2005 e nº 014/2012, celebrados pela



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

então Secretaria de Estado de Fazenda – SEF (atual Secretaria de Estado de Economia – SEEC) com as declaradas empresas CÁLAMO Distribuidora de Produtos de Beleza S.A, INTERBELLE Comércio de Produtos de Beleza Ltda. e “Quem disse, Berenice?”, ditas integrantes da franquia “O Boticário”, em razão da falta de Convênio autorizativo para aplicação da Substituição Tributária do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS-ST) a estabelecimentos que funcionam no regime de franquias; bem assim, e ainda, pela impossibilidade de se definir Margem de Valor Agregado - MVA por meio de tal instrumento (TARE).

SEEC

11. A Secretaria de Estado de Economia – SEEC se pronunciou pela legalidade dos TARE, inexistência de prejuízo ou renúncia de receita (benefício fiscal), e correta aplicação da MVA de 30% para efeito de definição da Base de Cálculo, remetendo a esta c. Corte por intermédio do Ofício nº 1442/2019 - SEEC/GAB (fls. 1/3, peça 19), o Despacho nº 133/2019 - NUPES/GEESP/COTRI/SUREC/SEE (fls. 9/16, peça 19) que, além de juntar cópia do Processo nº 00040-00026806/2019-05 (associado aos autos no e-TCDF), trouxe à lume a Nota Técnica - NT nº 98/2019 - SEEC/GAB (fls. 10/16, peça 19), exarada pelo Grupo de Trabalho - GT criado pela Portaria nº 313/2019, publicada no DODF em 24/09/2019 e republicada em 07/10/2019; bem assim, em complemento, por meio do Ofício nº 125/2020 – SEEC/GAB (fls. 1/2, peça 25), encaminhou a NT nº 162/2019 – SEEC/GAB/AJL (fls. 4/20, peça 25), subscrita pelo GT instituído pela Portaria nº 356, de 22/11/2019, em resposta aos Ofícios nº 2066/2019/PGJ/MPDFT e nº 682/2019-MPDFT/PDOT (fls. 38/39, peça 26), este último, juntado aos autos por meio do Ofício nº 4/2020 – G3P (fl. 1, peça 26).

12. Consideramos que as informações prestadas inicialmente pela SEEC (peça 19) abordaram os temas das Recomendações do MPDFT (peça 4), incorporadas à inicial (peça 3), afastando os seus fundamentos de aplicação pela exposição de argumentos que demonstram a legalidade dos TARE nº 107/2005, nº 014/2012 e nº 08/2018, a possibilidade (legal) de fixação da MVA de 30%, bem como elidem a pecha de causar prejuízo, apresentando, ao contrário, aumento na arrecadação de impostos.

13. Consideramos também que os atos reportados e as informações prestadas pela jurisdicionada posteriormente (peça 25) se mostraram satisfatórios quanto à realização de estudos técnicos que reforçaram os argumentos expendidos (peça 19) sobre o incremento na arrecadação tributária com a instituição de regime especial, além da própria comprovação do aumento de arrecadação (vide levantamento de fls. 63/187, peça 25), afastando a hipótese de ocorrência de prejuízo; bem assim, quanto à legalidade (não carecendo de Convênio a lhe suportar) e à vantagem - fosse pela facilitada fiscalização, fosse pelo incremento na arrecadação -; além do entendimento de se tratar de regime especial - não de benefício fiscal (renúncia de receita) – e de que não se aplicava o percentual de 50% às operações internas, como é o caso.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

CÁLAMO

14. Suscitada, as empresas CÁLAMO e INTERBELLE (peça 20) se manifestaram pela regularidade dos TARE nº 107/2005, nº 014/2012 e nº 08/2018.

15. Em sede de preliminares (**I. CONSIDERAÇÕES INICIAIS**), enfatizaram as empresas que a Representação nº 21/2019 - GPDA decorre da investigação objeto do Inquérito Civil nº 08190.128488/17-91, patrocinado pelo MPDFT, que tramita **desde 2017**, sem que tenham sido intimadas para quaisquer atos, inclusive prestar esclarecimentos.

16. Com respeito, verificamos que ainda não se formaram autos (judiciais) – se é o que serão -, consoante pesquisa no sítio eletrônico do Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios – MPDFT²⁸.

17. Ademais, salientaram se tratar a “Quem disse, Berenice?” de marca de produtos que comercializam; não de Pessoa Jurídica – PJ (empresa); fatos que servem de esclarecimento e motivariam emendas à inicial, mas não a alteram em essência.

18. Adiante (**II. OBJETO DA REPRESENTAÇÃO**), alegaram que apenas a CÁLAMO figuraria como destinatária dos TARE, sendo as demais empresas objeto de Substituição Tributária (substituídas) – destinatárias indiretas (e não diretas) -, razão pela qual entendem ser essa a única responsável apta a se manifestar.

19. Relatou que, ao tempo que requereu o regime especial, contava com Centro de Distribuição nesta Unidade da Federação - UF, o que, entende, já era bastante significativo para a arrecadação tributária do Distrito Federal, pois àquela época fazia incidir sobre o valor das mercadorias advindas do Estado do Paraná um acréscimo médio de 57% (cinquenta e sete por cento) de margem de lucro, na redistribuição às revendedoras (franqueadas), que representavam 28% (vinte e oito por cento) de sua operação – os 72% (setenta e dois por cento) restantes se referiam às operações interestaduais (externas) – frisando que a ST se restringiria àquelas operações internas.

20. Com isso, cremos que a manifestante tencionava ressaltar a importância da localização do Centro de Distribuição para a arrecadação tributária; bem assim, a contrário senso, o que representaria a sua saída do DF. Apesar de não reconhecida formalmente, há uma guerra fiscal entre as UF, o que impele a observância, sob pena de, não o fazendo, se surpreender com a mudança de alguma empresa ou grupo econômico para onde lhe sejam mais vantajosas as condições. Em última análise, entendemos que informalmente essa questão deve ter perpassado as negociações durante as tratativas e análise do pedido de aplicação do regime especial para a celebração do TARE, ainda que não se pudesse declinar.

21. Demais disso, a manifestante ressaltou que, ao buscar a atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por suas franquias, teve o claro objetivo de não só viabilizar o seu modelo de negócios no âmbito do DF - que tornava imprescindível a concentração das obrigações fiscais com a Manifestante -, mas, também, de facilitar a própria fiscalização por parte do Distrito Federal,

²⁸ <http://www.mpdft.mp.br/transparencia/index.php?item=consultaFeitos>



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

que veria, ainda, substancial incremento da arrecadação do ICMS, além de vir a ser recolhido de forma antecipada.

22. De fato, com o regime especial se concentram as operações e, assim, se facilita a fiscalização. Antes, a fiscalização devia atuar sobre um universo de agentes pulverizados na rede de franqueados; com a ST, bastou fiscalizar um sujeito passivo somente!

23. Demais, como vemos nesse tópico e mais adiante (**III. DA AGREGAÇÃO DE VALOR NO DISTRITO FEDERAL**), é fato que a arrecadação aumentou, pois sobre as mercadorias adquiridas do Estado do Paraná se passou a aplicar margem de lucro de 70% – antes era de 57% – e sobre os novos preços, uma MVA de 30%, o que representa uma majoração final de 46,9%, maior que a alíquota praticada sobre mercadorias idênticas, mas sem ST²⁹.

24. Registrou ainda que a celebração do TARE “(...) viabilizou que o centro de distribuição da Manifestante continuasse operando em território distrital, incrementando fortemente a arrecadação do ICMS (...)” (grifamos); o que indica que um estava condicionado ao outro: a manutenção do Centro de Distribuição da empresa CÁLAMO em território distrital teria se dado em razão do regime especial.

25. Em suma, neste tópico III de sua manifestação, alinhou vários argumentos econômicos a fim de demonstrar a vantajosidade do TARE para o DF, mormente pela maior, e mais facilitada, arrecadação aos cofres distritais, bem como na simplificação da fiscalização, também facilitada pela concentração no substituto tributário.

26. No tópico seguinte (**IV. LEGALIDADE DOS TERMOS DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL - TARE**), pugnou pela legalidade dos TARE sob o argumento legal das normas inscritas nos arts. 150, § 7º, e 155, § 2º, XII, “b”, da Constituição Federal³⁰, no art. 6º da Lei Complementar – LC nº 87/1996 (Lei Kandir)³², no art. 128

²⁹ Anteriormente sobre o valor da mercadoria advinda do Paraná – preço - incidia a margem de lucro de 57%; com o TARE, passou-se a 70%: diferença de 13%. Assim, após a aplicação da margem teríamos um valor majorado em 13%: 1,13 x preço. Com a aplicação da MVA de 30%, o valor final da mercadoria passa a 1,469 x preço (1,13 x 1,30 x preço); restando portanto, em relação ao que antes se praticava, um aumento de 46,9%.

³⁰ **Constituição Federal.**

Art. 150. (...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

³¹ **Idem.**

Art. 155. (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII - cabe à lei complementar: (...)

b) dispor sobre substituição tributária;

³² **Lei Complementar nº 87/1996. Lei Kandir.**

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.

§ 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



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN)³³, no art. 24, II, combinado com § 2º do mesmo artigo, ambos da Lei nº 1.254/1996³⁴, no art. 74 do revogado Decreto nº 16.106, de 30 de novembro de 1994³⁵ e no art. 99, I, do Decreto nº 33.269, de 18 de outubro de 2011³⁶ (que revogou o Decreto nº 16.106/1994).

27. Em complemento à norma do art. 24, § 2º, II, da Lei nº 1.254/1996³⁷, aduziu que suas mercadorias se encontram na lista do Anexo único da citada lei, conforme se vê na Seção VI da NBM/SH (Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - NBM, substituída pela Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, ambas baseadas no Sistema Harmonizado – SH), que compreendem os produtos cosméticos, de perfumaria, higiene pessoal e de toucador.

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.

³³ **Lei nº 5.172/1966. Código Tributário Nacional.**

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

³⁴ **Lei nº 1.254/1996.**

Art. 24. Fica atribuída a responsabilidade, na condição de substituto tributário, ainda que situado em outra unidade federada, a: (...)

II - produtor, fabricante, extrator, engarrafador, gerador, inclusive de energia elétrica, industrial, distribuidor, importador, comerciante, adquirente em licitação pública de mercadoria importada do exterior apreendida ou abandonada, prestadores de serviço de transporte ou de comunicação ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações subsequentes;

(...)

§ 2º A atribuição de responsabilidade por substituição tributária será implementada na forma do regulamento, e:

I - poderá ser atribuída a qualquer das pessoas citadas neste artigo;

³⁵ **Decreto nº 16.106, de 30/11/1994. (Revogado em 19/10/2011 pelo Decreto nº 33.269/2011)**

Art. 74 - A adoção de regime especial de emissão e escrituração de documentos fiscais e de apuração e recolhimento de obrigação tributária poderá ser autorizada, mediante requerimento do interessado, com o objetivo de facilitar o cumprimento das obrigações fiscais previstas nos Regulamentos específicos de cada tributo.

³⁶ **Decreto nº 33.269/2011.**

Art. 99. A adoção de regime especial de emissão e escrituração de documentos fiscais e de apuração e recolhimento de obrigação tributária poderá ser autorizada, mediante requerimento do interessado: I – para atender às peculiaridades do interessado no que se refere às operações ou prestações envolvidas, relacionadas a tributo do qual seja contribuinte, inscrito no Cadastro Fiscal do Distrito Federal, ou pelo qual seja responsável;

³⁷ **Idem.**

Art. 24. (...)

§ 2º A atribuição de responsabilidade por substituição tributária será implementada na forma do regulamento, e:

(...)

II - dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos na lista do Anexo Único desta Lei.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

28. Ainda à título da legalidade, destacou o art. 327 do Decreto nº 18.955, de 22/12/1997 - Regulamento do ICMS/DF³⁸, que se refere ao art. 24, § 2º, da Lei nº 1.254/1996.

29. Demais disso, para afastar a pecha da falta de Convênio a autorizar a aplicação do TARE a estabelecimentos que funcionam em regime de franquias, asseverou que não existe irregularidade na imposição da substituição tributária em relação às operações internas, as ditas realizadas no território do Distrito Federal; diferentemente do que ocorreria quanto às operações externas, as interestaduais, que aí sim exigem acordo específico celebrado pelos Estados interessados, consoante a norma do art. 9º, *caput*, da Lei Kandir³⁹.

30. Destarte, compulsada a legislação referendada, compreendemos não haver ilegalidade na celebração do regime especial de substituição tributária em tela.

31. Quanto à definição da MVA, a manifestante ponderou a falta de consideração, pela representante, da fixação de uma margem de lucro mínima de 70%, a se aplicar às mercadorias oriundas do Estado do Paraná, definida (imposta) por meio dos mesmos TARE que fixaram a MVA em 30%.

32. Demais, destacou que se deve levar em conta a realidade esperada com a ST ao fixar a Base de Cálculo sobre a qual incidirá, conforme a previsão do art. 8º da Lei Kandir⁴⁰, replicada em parte na legislação local (art. 6º, § 4º, da Lei

³⁸ **Decreto nº 18.955, de 22/12/1997.**

Art. 327. A Secretaria de Fazenda e Planejamento poderá celebrar Termo de Acordo com contribuintes, independentemente da existência de convênio ou protocolo, para retenção e recolhimento antecipado do imposto, condicionado à anuência da unidade federada em que se localizar o contribuinte substituto.

³⁹ **Lei Complementar nº 87/96.**

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

⁴⁰ **Idem.**

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 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 subsequentes.

(...)

§ 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.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

nº 1.254/1996⁴¹), e, destacou ainda, com critérios de apuração da MVA detalhados pelo Convênio ICMS nº 70/97⁴², do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, afastando-se a presumida MVA de 50%, que, a seu sentir, se aplicaria em casos diversos.

33. Salientara, ademais, que só o estabelecimento do Centro de Distribuição, com recolhimento de imposto nas transações interestaduais, já era motivo de maior arrecadação no DF, não havendo que se falar em prejuízo ou renúncia de receita se esta mesma receita fez aumentar, mormente com a celebração do TARE, por meio do qual se substituiu aos vários franquados, em sua maioria optantes do SIMPLES⁴³, o que, além de facilitar a fiscalização, deu causa à ampliação da arrecadação tributária concentrada na manifestante.

34. Consideramos pertinente a argumentação, bem assim que não há que se falar em prejuízo ou renúncia de receita tomando-se em conta, além da MVA, a fixação da margem de lucro mínima em 70%, bem assim o efeito da substituição tributária de sujeitos passivos optantes por sistemas de tributação que geravam menor arrecadação ao fim e ao cabo.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

⁴¹ **Lei nº 1.254/1996.**

Art. 6º.

§ 4º A margem de valor agregado, a que se refere o número 3 da alínea “b” do inciso VII do caput deste artigo, será estabelecida por ato do Poder Executivo, com base em preços usualmente praticados no mercado do Distrito Federal, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, observados, em relação à pesquisa:

I - as principais regiões econômicas do Distrito Federal;

II - as diversas fases de comercialização da mercadoria ou serviço;

III - os preços à vista da mercadoria ou serviço, praticados no mesmo período de levantamento pelos contribuintes substituto e substituído.

⁴² **Convênio ICMS nº 70/97.** *Dispõe sobre a margem de valor agregado na fixação da base de cálculo do ICMS para efeito de determinação do imposto devido por substituição tributária nas operações subsequentes.* (https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV070_97)

⁴³ O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006. (<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documents/Pagina.aspx?id=3>)



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

35. Não obstante a conclusão de que não houve renúncia de receita, a manifestante, subsidiariamente, teceu argumentos pela inaplicabilidade ao caso da LC nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (**V. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 14 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**), asseverando que a renúncia fiscal só se verificaria no caso de perdão da obrigação tributária, o que implicaria no seu nascimento (da obrigação tributária) com a ocorrência do fato gerador, caso que não se coadunaria com a realidade.

36. Compreendemos, assim como exposto, que não pode ter havido renúncia sem a constituição do crédito tributário, razão pela qual concluímos assistir razão à manifestante no ponto.

37. Ademais, partindo da premissa de que não houve renúncia de receita e portanto não poderia ter havido prejuízo como representado, a manifestante se pronunciou novamente (**VI. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO. BENEFÍCIOS AUFERIDOS PELO DISTRITO FEDERAL**), aduzindo que os cenários a serem comparados pelo *Parquet* para se analisar a sua ocorrência deveriam considerar o estabelecimento do Centro de Distribuição nesta Unidade da Federação.

38. Consideramos que a realidade se impõe na fala da manifestante apesar de não poder a Administração se pautar em situações hipotéticas, como a mudança do estabelecimento para outra UF, mas que também não poderiam ser ignoradas. Fato é que o Centro de Distribuição é peça chave neste caso quando se avalia a arrecadação dos impostos com os franqueados que operam no DF. Não há como não se considerar o aumento na arrecadação com a continuidade da localização do Centro em território distrital.

39. Portanto, ao largo de toda argumentação jurídica, compreendemos que houve, e há, um acréscimo considerável de arrecadação com a presença do Centro de Distribuição no Distrito Federal; não havendo que se falar em prejuízo ao erário, mormente com os termos dos TARE por meio do qual se estabeleceu a Substituição Tributária, evitando-se a evasão por meio do SIMPLES adotado pelas franqueadas, com a fixação de MVA, e fixação de margem de valor mínima de 70%, condizente com a realidade [ST (– SIMPLES) + MVA + margem de lucro de 70%].

40. Na sequência, a manifestante retomou a questão da legalidade (**VII. DO ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DOS ATOS ADMINISTRATIVOS – LEGALIDADE DOS TERMOS CELEBRADOS**), discorrendo sobre os requisitos dos atos administrativos, e sua observância no caso, além de considerar que não se justificaria o controle exercido pelo Poder Judiciário (MPDFT) e pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal – TCDF (MPJTCDF), pois não lhes seria dado se imiscuir em juízo de conveniência e oportunidade da celebração dos TARE.

41. Nesse ponto, discordamos da manifestante tendo em conta o viés do controle, focado na verificação da legalidade e da economicidade (prejuízo) dos atos, atinentes à esfera de atuação tanto do MPDFT, quanto do MPJTCDF e do TCDF.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

42. Ao fim, a manifestante questionou sobre a prescrição da fiscalização dos atos praticados (**VIII. LIMITE TEMPORAL PARA ATUAÇÃO DO PARQUET**), alegando que não se respeitaria ao Princípio da Segurança Jurídica com os questionamentos (Representação), decorridos quase 15 (quinze) anos da firma do primeiro Termo; bem assim, subsidiariamente, a decadência tributária a que se sujeitaria a possível cobrança do crédito tributário que viesse a se constituir.

43. Nesse ponto, nos escusamos de exarar juízo de valor sobre os bons argumentos coligidos em razão da falta de definição melhor que a calcada no art. 37, § 5º, da Constituição Federal⁴⁴ que prevê a imprescritibilidade das ações de ressarcimento por ilícitos que causem prejuízo ao erário; razão pela qual permanecemos com interpretação vigente nesta Casa a despeito de considerarmos que existem bons motivos para a discussão do tema.

CONCLUSÃO

44. Em face de todo o exposto, consideramos improcedente a Representação nº 21/2019 – GPDA, tendo em conta que tanto as informações prestadas pela jurisdicionada (peças 19 e 25), como pela CÁLAMO (peças 20/21), se prestam a esclarecer os questionamentos sobre legalidade dos TARE (Convênio), prejuízo, renúncia fiscal, observância da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, e aplicação de Margem de Valor Agregado - MVA.

45. Sendo assim, concluímos que não há indícios ou provas que maculem a legalidade dos TARE nº 107/2005, nº 14/2012 e nº 08/2018, celebrados sem a necessidade de Convênio a lhes servir de suporte, não havendo que se falar em benefício fiscal, com renúncia de receita, ou prejuízo, mas tão somente de regime especial de Substituição Tributária (para frente – sobre as operações subsequentes), tampouco em irregularidade na definição da Base de Cálculo pela aplicação da Margem de Valor Agregado de 30%.

SUGESTÕES

46. Dessa forma, sugerimos ao e. Plenário que:

- I. tome conhecimento das informações prestadas:
 - a. pela Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal – SEEC/DF por meio dos Ofícios nº 1442/2019 - SEEC/GAB (fls. 1/3, peça 19), que juntou cópia dos autos do Processo nº 00040-00026806/2019-05 (associados aos autos no e-TCDF), e nº 125/2020 – SEEC/GAB (peça 25);
 - b. pelas empresas CÁLAMO Distribuidora de Produtos de Beleza S/A. e INTERBELLE Comércio de Produtos de Beleza Ltda. (peça 20);

⁴⁴ **Constituição Federal.**

§ 5º A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE
PRIMEIRA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DA GESTÃO PÚBLICA, INFRAESTRUTURA E MOBILIDADE

- c. pela 3ª Procuradoria do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Distrito Federal – G3P/MPJTCDf que encaminhou, por meio do Ofício nº 4/2020 – G3P (fl. 1, peça 26), cópia dos Ofícios nº 651 e nº 683/2019 – MPDFT/PDOT (fls. 2/39, peça 26), da 2ª Promotoria de Justiça de Defesa da Ordem Tributária do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios – PDOT/MPDFT;
- II. considere atendido o item II da Decisão nº 3.704/2019;
- III. julgue improcedente a Representação nº 21/2019;
- IV. dê ciência da decisão que vier a ser adotada ao Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Distrito Federal – MPJTCDf, à Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal – SEEC/DF e às empresas CÁLAMO Distribuidora de Produtos de Beleza S/A. e INTERBELLE Comércio de Produtos de Beleza Ltda.;
- V. autorize o retorno dos autos à Segem para arquivamento.

À superior consideração.

Brasília (DF), 15 de junho de 2020.

Assinado Eletronicamente

VAGNER DA SILVA LIMA

ACE 638-6