

A. I. Nº - 281071.0005/21-0
AUTUADO - EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A.
AUTUANTE - CARLOS RAMOS DE MIRANDA FILHO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 17/12/2021

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0199-01/21-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS PARA CONTRIBUÍNTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. O próprio autuado formalizou pedido de celebração de Termo de Acordo no sentido de que procedesse a retenção e recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária na entrada no território deste Estado, nas operações de transferências para suas filiais varejistas. O pedido foi deferido pela Sefaz/BA nos termos do Parecer SAT/DITRI/GECOT Nº. 2745/2002, posteriormente revogado em 03/05/2016, mediante o Parecer nº. 11530/2016, contudo, por meio do mesmo parecer, foi deferido pedido de celebração de Termo de Acordo, significando dizer que o autuado em todo período objeto da autuação estava sim na condição sujeito passivo legítimo para figurar no polo passivo do Auto de Infração, descabendo, desse modo, falar-se em ilegitimidade passiva. No mérito, restou comprovado que o autuado recolheu a menos o ICMS ST devido. Porém, descabe a exigência referente ao período de janeiro de 2017, haja vista que originalmente não constou no Auto de Infração anteriormente julgado nulo por ilegitimidade passiva, não sendo possível legalmente esta inovação. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida a nulidade arguida. Indeferido o pedido de realização de diligência/perícia. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2021, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$1.285.402,84, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia.*

Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado que: *O presente Auto de Infração foi lavrado no cumprimento da Ordem de Serviço no.501905/21, expedida pela IFEP Comércio, que determinou a fiscalização dos exercícios de 2014, 2015 e 2016, como refazimento do Auto de Infração 281071.0013/18-2, tendo sido também incluído o exercício de 2017. A autuada é inscrita no cadastro da SEFAZ/BA como “SUBSTITUTO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO”, com data de inclusão em 03/12/2002. Localizada no Estado do Ceará apresenta como atividade econômica principal a CNAE 4644301 – Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano. Nos exercícios fiscalizados a autuada realizou habitualmente operações de saídas referentes a remessas para as suas filiais varejistas localizadas no território baiano. Tais*

operações foram efetuadas sob o Regime Especial solicitado pela própria autuada e deferido em 2002 pela SEFAZ/BA, com base no Parecer SAT/DITRI/GECOT N°. 2745/2002. Ao firmar Termo de Acordo com o fisco baiano, a autuada assumiu a condição de RESPONSÁVEL COMO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO, pela retenção e recolhimento do ICMS-ST devido por antecipação tributária na entrada no território deste Estado, nos termos da Portaria n. 270/93 ou outra que viesse a substituí-la com a mesma finalidade, nas operações de transferências para suas filiais varejistas de medicamentos e demais produtos farmacêuticos elencados no inciso VII da referida Portaria (Cláusula Primeira). Tal regime somente foi revogado em 02/02/2017 (Parecer SAT/DITRI/GETRI n°. 2816/2017).

Portanto, no período de 01/2014 a 01/2017, a autuada procedeu com habitualidade à retenção e recolhimento do ICMS-ST referente às suas operações de saídas interestaduais para o território baiano, conforme evidenciam os comprovantes de recolhimento (DAE e GNRE) bem como as declarações contidas nas GIA-ST, sendo todos os arquivos eletrônicos anexados ao presente Processo [...].

Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro de 2017.

O autuado, por intermédio de advogada legalmente constituída, apresentou Defesa (fls.191 a 228). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Reporta-se sobre as razões que apontam a nulidade do lançamento.

Alega alargamento do período objeto do Auto de Infração original. Configuração de novo lançamento e não lançamento substitutivo.

Afirma que o lançamento em lide se trata de uma mera tentativa de resgate do lançamento anteriormente efetuado mediante o Auto de Infração n°. 281071.0013/18-2, declarado integralmente nulo por meio do Acórdão CJF N°. 0020-11/20, que reconheceu a sua ilegitimidade passiva para figurar no polo passivo do aduzido lançamento de ofício.

Salienta que tal fato é declarado pelo próprio autuante na descrição contida na peça acusatória, conforme trecho que reproduz.

Salienta que no próprio relato do autuante verifica-se, facilmente, o primeiro vício da autuação, haja vista que este diz estar realizando um lançamento substitutivo, nas suas palavras “refazimento”, visando sanar as nulidades que levaram o cancelamento do Auto de Infração n°. 281071.0013/18-2, contudo acabou alargando indevidamente o período objeto da autuação originária, incluindo o exercício de 2017, enquanto o lançamento anterior referiu-se apenas aos exercícios de 2014 a 2016.

Afirma que tal alargamento de objeto não tem cabimento legal tratando-se de lançamento substitutivo, o que leva à nulidade direta da nova autuação ou à sua configuração como nova autuação autônoma e independente daquela supostamente substituída com aplicação dos consectários daí decorrentes. Neste sentido, invoca e reproduz escólio de Caio Eduardo Zerbeto Rocha, manifestado por ocasião do julgamento do processo n°. 12268.000432/200824 no âmbito da RFB. No mesmo sentido, invoca e reproduz decisão deste CONSEF/BA, Acórdão JJF N°. 0026-04/18.

Conclusivamente, diz que considerando que o lançamento foi lavrado sob o pretexto de tratar-se de um lançamento substitutivo, o que não guarda correlação com a realidade fática, já que lavrado sobre base de cálculo e, portanto, fatos geradores distintos daqueles considerados na autuação originária, resta evidente que a autuação deve ser anulada, dada a sua evidente imprecisão e equivocada premissa/motivação de lançamento.

Consigna que não sendo acatada a alegação de nulidade acima referida, requer que seja afastada a alegada natureza de lançamento substitutivo, considerando-o como um novo e autônomo lançamento e, desse modo, não amparado pela regra do art. 173, II do CTN.

Alega autuação originária anulada por ausência de legitimidade do sujeito passivo. Novo lançamento que insiste em autuar o mesmo Contribuinte. Ilegitimidade e consequente nulidade que persistem.

Observa que se verifica que a presente autuação, mesmo tendo o mesmo suporte fático e motivação da autuação anteriormente anulada, foi lavrada contra o mesmo sujeito passivo e pelos mesmos motivos declinados para a realização do presente lançamento. Ou seja, o autuante insiste em efetuar o mesmo lançamento contra a mesma parte que já havia sido declarada ilegítima no julgamento que declarou a nulidade do Auto de Infração anterior.

Afirma que não tendo havido alteração no novo Auto de Infração acerca dos motivos que levaram à lavratura do Auto de Infração anterior, o Contribuinte que foi declarado parte ilegítima para este, continua o sendo em relação aquele. Sustenta que a sua ilegitimidade persiste. Neste sentido, invoca e reproduz a decisão que declarou a nulidade por ilegitimidade passiva atinente ao Auto de Infração anterior.

Conclusivamente, afirma que permanece a constatação indelével de que o estabelecimento autuado localizado no Estado do Ceará, quando realiza operações para as suas filiais localizadas no Estado da Bahia, não é sujeito passivo por substituição tributária referente às operações interestaduais com medicamentos apontadas na presente autuação, motivo pelo qual deve ser novamente anulada com base em tal constatação, o que requer.

Alega impossibilidade de se efetuar lançamento substitutivo no caso concreto. Existência de vício material e não formal no lançamento originário. Inaplicabilidade dos arts. 149 e 173, II do CTN.

Sustenta que é equivocada a utilização do permissivo constante no art. 173, II do CTN, que considera iniciado o prazo decadencial do lançamento somente após “se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício de forma, o lançamento anteriormente efetuado”, haja vista que no presente caso não ocorreu erro formal, mas sim material. Diz que tal constatação parte da própria análise dos artigos 145, 149, 173, do CTN, cujo teor reproduz.

Observa que os referidos dispositivos legais trazem três requisitos para que seja possível a realização de lançamento substitutivo, ou seja: i) a existência de lançamento anterior com vício formal; ii) a anulação desse lançamento viciado; iii) a realização de outro lançamento dentro do novo prazo de decadência. Saliencia que no tocante ao vício de forma, que é o ponto nodal a ser discutido no presente caso, tomou por base os ensinamentos de Marcelo Caetano, cujo teor reproduz.

Afirma que inexistem dúvidas que a declaração de nulidade baseada no afastamento da sujeição passiva específica de determinado Contribuinte reveste-se de natureza material, haja vista que intrinsecamente ligado à própria constituição do tributo, pois não há tributo lançado se não houver sujeito passivo juridicamente determinado para ele responder. Assinala que no enfrentamento de situação idêntica ao presente caso, o Procurador da Fazenda Nacional Alisson Fabiano Estrela Bonfim emitiu o PARECER PGFN/CAT Nº. 278/2014, no qual faz uma detida distinção entre vício formal e material para o caso de erro na identificação do sujeito passivo, enfrentando o tema exatamente à luz do art. 142 do CTN. Reproduz a ementa do aduzido parecer.

Registra que a 3ª JFJ deste CONSEF deixou claro que *“somente se pode falar em vício formal se o defeito do lançamento toca à competência, à forma e ao procedimento administrativo que culminou com o ato invalidado; se o defeito refere-se à própria exigibilidade do crédito tributário, têm-se um vício material”*.

Conclusivamente, diz que o lançamento em questão não pode prosperar, haja vista que a nulidade formal apontada no Auto de Infração originário não existiu, sendo, desse modo, a presente autuação apenas uma clara e desastrada tentativa de alargamento de prazo decadencial, motivo pelo qual deve o presente lançamento ser extinto peremptoriamente.

Consigna que na eventualidade de não ser acatada a alegação apresentada quanto à nulidade

absoluta da autuação, requer que seja afastada a sua alegada natureza de lançamento substitutivo, considerando-a como um novo e autônomo lançamento e, desse modo, não sujeito à regra decadencial insculpida no art. 173, II do CTN.

Acrescenta que por consequência, afastada a aplicação do que prevê o art. 173, II do CTN, é natural que seja reconhecido que a maior parte da autuação não pode prosperar, haja vista que atingida pela decadência, com base no art. 150, § 4º do CTN.

Alega existência de nova autuação e não de lançamento substitutivo. Inaplicabilidade do art. 173, II do CTN ao caso. Decadência parcial do lançamento. Aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

Salienta que a principal consequência decorrente da constatação de que a presente autuação representa um novo e autônomo lançamento diz respeito à alteração dos marcos temporais relativos à contagem do prazo decadencial de lançamento, o qual se desloca da regra de regência disposta no inciso II do art. 173 do CTN, conclusão esta que possuiu aceitação ampla na jurisprudência do CONSEF/BA, conforme ementas de decisões que reproduz. Acrescenta que o entendimento não é diferente em outros órgãos julgadores tributários, conforme exemplifica com julgamento realizado no âmbito do CARF/RFB, cujo excerto reproduz. Diz ainda que a Doutrina especializada também tem o mesmo entendimento, a exemplo de Luiz Henrique Barros de Arruda, cuja lição reproduz.

Observa que a aplicação da regra decadencial na forma do art. 150, § 4º do CTN e não daquela prevista no art. 173, I do CTN, deve-se ao fato de que o presente caso envolve ICMS, que é tributo sujeito ao lançamento por homologação, o que acaba por demandar a aplicação da regra mais específica ao tipo de lançamento, no caso o art. 150, § 4º.

Consigna que além disso, restou claro que a empresa declarou a ocorrência do fato gerador e lançou o tributo, e mesmo que tenha feito em montante supostamente inferior ao devido, o que cogita a título meramente argumentativo, antecipou o pagamento do valor declarado.

Acrescenta que em tais casos, o próprio Incidente de Uniformização PGE/BA nº. 2016.194710-0 estabelece que, quanto à obrigação principal, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o Contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas. Registra que seguindo o referido Incidente de Uniformização, a jurisprudência do CONSEF/BA também se consolidou em tal sentido, conforme ementa que reproduz.

Salienta que o Auto de Infração alcança as operações realizadas no período de 01/2014 a 01/2017, contudo, considerando que o lançamento em questão se deu no dia 02/07/2021, data em que a empresa foi cientificada da autuação, todos os lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos antes de 02/07/2016, ou seja, cinco anos pretéritos, estão fulminados pela decadência.

Conclusivamente, afirma que cabe a este órgão julgador de primeiro grau decretar de plano a decadência parcial do lançamento, o que requer.

Alega ausência de clareza e precisão nas informações constantes na peça acusatória. Nulidade a ser reconhecida.

Observa que é consabido que o sistema de nulidades se destina a garantir que os atos administrativos não serão praticados de maneira viciada, sendo que as chamadas nulidades absolutas representam a sanção mais vigorosa contra atos que presumidamente resultam em prejuízo ao interesse público.

Diz que referido preceito merece ser destacado, especialmente por tratar do assunto cerceamento do direito de defesa. Neste sentido, invoca e reproduz o art. 18, incisos II e IV, alínea “a” do Decreto nº 7.629/99 [RPAF].

Consigna que o sentido veiculado nos dispositivos acima referidos, entre outras projeções, aponta

para as seguintes afirmações: (i) atos praticados com o cerceamento de quaisquer das garantias processuais constitucionais são absolutamente nulos; (ii) considera-se ocorrida a preterição ao direito de defesa sempre que no curso do processo suceder algo que, de alguma forma, inviabilize o direito ao contraditório e à ampla defesa do autuado.

Ressalta que não só a ampla defesa formal deve ser garantida, mas também a ampla defesa sob uma perspectiva substancial, a exigir que a parte deve dispor da possibilidade real e efetiva de influenciar no convencimento do julgador, o que somente é possível quando o Contribuinte detém amplo, irrestrito e transparente acesso aos elementos comprobatórios arrolados pela acusação fiscal para fundamentar o lançamento.

Assinala que o dispositivo sob comento requer a descrição clara dos fatos concretos que justifiquem o tributo e que os anexos constantes do Auto de Infração devem comprovar, com exatidão, os fatos tidos como infracionais pelo autuante, de modo que o autuado tenha condições de saber do que está sendo acusado.

Alega que nas Informações Complementares o autuante não descreveu de forma clara e precisa a origem do PMC (Preço Máximo ao Consumidor) que foi por ele considerado naqueles casos em que a tabela da ABCFARMA não especifica tal dado, como no caso dos chamados “medicamentos liberados”, que não possuem PMC especificado no referido periódico.

Diz que o autuante não identificou de forma clara quais foram os casos em que a situação acima (PMC com base em preço sugerido pelo estabelecimento industrial) foi aplicada, quais as fontes de preço utilizadas para tanto e muito menos foi apresentado ou disponibilizado o periódico supostamente elaborado pelo estabelecimento industrial para tanto, de modo que permitisse realizar a crítica acerca dos dados considerados no levantamento em questão. Diz, ainda, que do mesmo modo, não constou nos demonstrativos de cálculos a indicação de quando foi utilizado o PMC fornecido pela ABCFARMA e quando foi utilizado aquele supostamente fornecido pela correlata indústria.

Alega que o autuante silenciou, também, quanto à explicitação de qual teria sido a metodologia adotada para aqueles casos dos produtos identificados na revista ABCFARMA como Liberados, ou seja, em relação aos quais não há PMC a ser observado pelo distribuidor/varejista.

Apresenta os exemplos, os quais diz demonstram cabalmente a efetiva ocorrência do problema acima referido.

Afirma que o medicamento com nome comercial “Benegripe” está entre aqueles não sujeitos à fixação de PMC, sendo, desse modo, categorizado como Liberado, conforme imagem que apresenta.

Aduz que tomando por base referido produto, seccionou do relatório da fiscalização um item representado na NF-e 8590985 de 04/06/2016 (BENEGRIPE CPD/20), em que a fiscalização está apontando uma diferença a pagar de R\$ 2,51, mas que ao confrontar o cálculo da Fiscalização com o cálculo da empresa, vê-se que o valor do ICMS ST calculado na planilha do autuante, com base no PMC apresenta um valor de R\$31,70, mas que utilizando a base de cálculo feita a partir da MVA a empresa apurou e recolheu R\$29,20, conforme tabela que apresenta.

Aponta, ainda, outro exemplo referente à Nota Fiscal-e 8442499 de 02/05/2016 (ADEFORTE GTS 15ML), em que a Fiscalização está apontando um valor a pagar de R\$5,19 contra uma diferença a pagar de R\$3,55 apurada pela empresa, conforme tabela que apresenta.

Conclusivamente, diz que em razão de tais fundamentos, não resta opção ao Julgador senão declarar a nulidade do Auto de Infração em questão, por força da presença do inaceitável cerceamento ao direito de defesa, o que requer.

Reporta-se sobre as razões que apontam para a total improcedência da autuação.

Consigna que em homenagem ao princípio da eventualidade, em face as nulidades arguidas, o

lançamento é improcedente, haja vista que não praticou a ilegalidade imputada, tendo recolhido a integralidade daquilo que é efetivamente devido ao Fisco do Estado da Bahia.

Sustenta que não ocorreu a infração imputada. Invoca e reproduz ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello, (*In* X Curso de Especialização em Direito Tributário, São Paulo, Resenha Tributária, 1983, p. 66), sobre a expressa vedação de se considerar antecipadamente qualquer conduta do sujeito passivo como sendo adotada com má-fé. Afirma que não efetuou o recolhimento a menos de ICMS, notadamente em face à lisura e transparência de suas informações contábeis.

Diz que o presente lançamento, na realidade, é fruto apenas do equívoco cometido pelo autuante no sentido de considerar diversos medicamentos comercializados pela empresa como sendo submetidos a Preço Máximo ao Consumidor – PMC, quando, em verdade, não se submetem a referido critério de precificação, haja vista que se encontram classificados no grupo denominado “Liberados”.

Alega que como referidos produtos não se encontram sujeitos ao controle de preços pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, em relação a eles não é possível aplicar a norma prevista no *caput* da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, segundo o qual a base de cálculo do ICMS-ST incidente sobre as suas operações deve ser o valor correspondente ao PMC.

Acrescenta que em verdade, o ICMS-ST incidente com os referidos produtos “Liberados” pela CMED, deverá levar em conta como base de incidência a Margem de Valor Agregado – MVA prevista no § 4º do artigo 8º da Lei Complementar nº. 87/96 e não o PMC.

Ressalta que inexistente conflito sobre as duas formas de se calcular o ICMS-ST incidente nas operações com medicamentos, PMC e MVA, já que ambas estão previstas legalmente, apenas se referindo a situações distintas. Acrescenta que tanto é assim que o próprio Convênio ICMS 76/94, no § 1º da cláusula segunda prevê a metodologia de aplicação de MVA quando não for possível a identificação do PMC previsto no *caput* da mesma norma.

Assevera que as divergências de valores são significativas, haja vista que a listagem da CMED não condiz com a realidade praticada no mercado nacional de medicamentos.

Menciona a título ilustrativo o produto ADDERA D3 50.000UI CPD/4, em relação ao qual se identifica uma gritante variação entre o seu valor -MVA de R\$114,20 e o seu valor PMC/CMED de R\$251,73, ou seja, uma base superior a 100% do valor, o que demonstra de forma inegável que referida diferença é impraticável no mercado e, desse modo, dissociada da realidade.

Assinala que o STF já se manifestou, por ocasião do julgamento da ADI 1851, que é desejável que a base de cálculo sobre a qual incidirá o ICMS-ST, por presumir um fato gerador a ocorrer no futuro, sempre se aproxime ao máximo da realidade, conforme ementa que reproduz e grifa. Menciona, ainda, a tese 210 do STF, no sentido de restituição do valor recolhido a mais do ICMS-ST.

Registra que o procedimento que defende quanto à MVA encontra guarida na própria jurisprudência do CONSEF/BA, conforme exemplo de ementa que reproduz.

Conclusivamente, diz que está certo de que, aplicando-se tal procedimento, desaparecerá por completo a autuação, demonstrando que não praticou a ilegalidade imputada na peça acusatória.

Reporta-se sobre a necessidade de prova pericial. Princípio da verdade material.

Discorre sobre o princípio da verdade material, invocando lições de José Arthur Lima Gonçalves, José Arias Velasco e Susana Albalat.

Alega que conforme apresentado na Impugnação a prova pericial se faz imprescindível para se chegar a verdade material sobre a suposta infração, uma vez que somente por meio de perícia técnica é que se poderá chegar a conclusão sobre os fatos relevantes ali ventilados.

Nesse sentido, apresenta quesitação.

Conclusivamente, requer a realização de perícia técnica, indicando o senhor Marcos Ezequias C. Costa, contador, CRC/CE nº. 008408/0-1, com endereço profissional na Rua Senador Pompeu, 1520, Centro, CEP 60.025-092, Fortaleza – CE.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- a) Que o Auto de Infração seja julgado nulo de pleno direito;
- b) Que não sendo declarada a nulidade, o que cogita apenas a título argumentativo, seja reconhecido que todos os lançamentos perpetrados por meio do presente Auto de Infração e que se refiram a fatos geradores anteriores a 02/07/2016, cinco anos, estão fulminados pela decadência;
- c) Que em relação às operações não atingidas pela decadência, conforme alegado, seja reconhecida a improcedência da autuação, em relação à aplicação do PMC para a fixação da base de cálculo do ICMS-ST, para os produtos “Liberados” pela CMED;
- d) Que recolheu corretamente o ICMS-ST ao utilizar a MVA na situação acima referida;
- e) Que seja realizada perícia/diligência;
- f) Que possa provar as suas alegações ao longo do andamento do processo, inclusive com a juntada de outros documentos e/ou informações ainda não apresentados, bem como sua intimação por ocasião do julgamento;
- g) Que todas as intimações e/ou notificações referentes ao presente feito sejam enviadas aos advogados constantes do instrumento procuratório anexado, no endereço ali indicado, sob pena de nulidade.

O autuante prestou Informação (fls.260 a 270). Discorre sobre a autuação. Diz que o autuado, localizado no Estado do Ceará, é inscrito no cadastro do ICMS da SEFAZ/BA como “SUBSTITUTO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO”, com data de inclusão em 03/12/2002, tendo como atividade econômica principal o CNAE 4644301 – Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano.

Assinala que nos exercícios fiscalizados o autuado realizou habitualmente operações de saídas referentes a remessas para as suas filiais varejistas localizadas no Estado da Bahia, sendo que referidas operações foram realizadas sob o Regime Especial solicitado pelo próprio autuado e deferido em 2002, conforme Parecer SAT/DITRI/GECOT Nº. 2745/2002.

Afirma que ao celebrar Termo de Acordo com o Fisco baiano, o autuado assumiu a condição de responsável, como Contribuinte Substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS-ST devido por antecipação tributária na entrada no Estado da Bahia, nos termos da Portaria n. 270/93 ou outra que viesse com a mesma finalidade, nas operações de transferências para suas filiais varejistas de medicamentos e demais produtos farmacêuticos elencados no inciso VII da referida Portaria.

Esclarece que referido Regime Especial somente foi revogado em 02/02/2017, mediante o Parecer SAT/DITRI/GETRI nº. 2816/2017.

Salienta que desse modo, no período de 01/2014 a 01/2017, o autuado procedeu com habitualidade a retenção e recolhimento do ICMS-ST referente às suas operações de saídas interestaduais para o território baiano, conforme elementos comprobatórios acostados aos autos.

Explica que a cláusula segunda do aduzido Termo de Acordo estabelecia que a base de cálculo do ICMS-ST deveria ser “... o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial”. Explica, ainda, que o parágrafo quarto estabelecia que “... a base de cálculo nas operações com medicamentos classificados nas posições 3003 e 3004 da NCM é a prevista na cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94”.

Salienta que a auditoria foi realizada com base nas informações contidas nas Notas Fiscais eletrônicas referentes às saídas interestaduais de mercadorias efetuadas pelo Contribuinte com destino ao Estado da Bahia, assim como nas informações registradas nos arquivos GIA-ST, DAES e outras constantes nas bases de dados da SEFAZ/BA.

Diz que foram examinados os valores retidos a título de ICMS-ST nos referidos documentos fiscais, tendo sido detectado que, em diversas notas, a retenção e o consequente recolhimento do ICMS-ST foram efetuados a menos, o que ensejou a lavratura do presente Auto de Infração.

Consigna que as retenções a menos do ICMS-ST, identificadas na auditoria, referem-se a mercadorias enquadradas como “Medicamentos”, para as quais constatou que os valores calculados pelo autuado estão menores do que os valores apurados pela Fiscalização quando se considera a base de cálculo de referidos produtos mediante a aplicação do PMC constantes na Tabela de Preços publicada periodicamente na Revista da ABCFARMA.

Discorre sobre a Defesa apresentada pelo autuado. Contesta as alegações defensivas.

De início, esclarece o que ocasionou o refazimento do Auto de Infração nº. 281071.0018/13-2, julgado nulo por ilegitimidade passiva pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Acórdão CJF Nº. 0020-11/20.

Diz que o impugnante reconhecia a sua condição de contribuinte do ICMS-ST, pois do contrário no referido Auto de Infração já teria alegado a ilegitimidade passiva o que não ocorreu. Observa que o impugnante concentrou suas alegações somente quanto ao cerceamento do direito de defesa por uma suposta falta de clareza nas informações nas quais a fiscalização se fundamentara para determinação do valor devido.

Rechaça as nulidades arguidas pelo impugnante afirmando que inexistente vício material ou “ausência de clareza e precisão das informações constantes na peça acusatória”, sendo que todos os elementos apontados nos demonstrativos buscam oferecer máxima transparência aos procedimentos empregados pela fiscalização, visando garantir ao Contribuinte a possibilidade de exercer plenamente o seu direito de defesa.

Quanto ao mérito, reitera que a base de cálculo atendeu ao disposto no *caput* da cláusula segunda do Convênio nº. 76/94.

Manifesta o entendimento que não procede a alegação defensiva quanto ao uso da MVA para os produtos identificados na revista com a sigla LIBF (Liberado pelo Fabricante). Acrescenta que referida expressão “LIBF” refere-se aos medicamentos liberados do monitoramento do Preço Fabricante (PF).

Reproduz trecho da Orientação Interpretativa nº. 02, expedida pela CMED. Diz que a própria CMED esclarece o significado de “Liberado” para os medicamentos constantes de sua lista de preços máximos, a exemplo do documento divulgado em 23/05/2016, cujo teor reproduz.

Aduz que assim sendo, a liberação se refere somente ao monitoramento do Preço Fábrica, desse modo, continuam sendo aplicados aos medicamentos objeto da autuação os valores do PMC divulgados pela Revista ABCFARMA, e considerado pela SEFAZ/BA em sua fiscalização habitual atento as prescrições do Convênio ICMS 76/94. Reproduz a cláusula segunda do referido Convênio.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de infração a legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016 e janeiro de 2017.

Conforme relatado, consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputado ao autuado que: *O presente Auto de Infração foi lavrado no cumprimento da Ordem de Serviço no.501905/21, expedida pela IFEP Comércio, que determinou a fiscalização dos exercícios de 2014, 2015 e 2016, como refazimento do Auto de Infração 281071.0013/18-2, tendo sido também incluído o exercício de 2017. A autuada é inscrita no cadastro da SEFAZ/BA como “SUBSTITUTO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO”, com data de inclusão em 03/12/2002. Localizada no Estado do Ceará apresenta como atividade econômica principal a CNAE 4644301 – Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano. Nos exercícios fiscalizados a autuada realizou habitualmente operações de saídas referentes a remessas para as suas filiais varejistas localizadas no território baiano. Tais operações foram efetuadas sob o Regime Especial solicitado pela própria autuada e deferido em 2002 pela SEFAZ/BA, com base no Parecer SAT/DITRI/GECOT N°. 2745/2002. Ao firmar Termo de Acordo com o fisco baiano, a autuada assumiu a condição de RESPONSÁVEL COMO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO, pela retenção e recolhimento do ICMS-ST devido por antecipação tributária na entrada no território deste Estado, nos termos da Portaria n. 270/93 ou outra que viesse a substituí-la com a mesma finalidade, nas operações de transferências para suas filiais varejistas de medicamentos e demais produtos farmacêuticos elencados no inciso VII da referida Portaria (Cláusula Primeira). Tal regime somente foi revogado em 02/02/2017 (Parecer SAT/DITRI/GETRI n°. 2816/2017).*

Portanto, no período de 01/2014 a 01/2017, a autuada procedeu com habitualidade à retenção e recolhimento do ICMS-ST referente às suas operações de saídas interestaduais para o território baiano, conforme evidenciam os comprovantes de recolhimento (DAE e GNRE) bem como as declarações contidas nas GIA-ST, sendo todos os arquivos eletrônicos anexados ao presente Processo [...].

Inicialmente, antes mesmo de apreciar as preliminares de nulidades arguidas pelo impugnante, considero pertinente consignar que o aludido *refazimento do Auto de Infração 281071.0013/18-2* decorreu do fato de a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal ter julgado nulo por ilegitimidade passiva o referido Auto de Infração, nos termos do Acórdão CJF N° 0020-11/20, cuja ementa reproduzo abaixo:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0020-11/20

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. TRANSFERÊNCIAS DE MEDICAMENTOS, MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ÀS FILIAIS DESTE ESTADO. CONVÊNIO ICMS 76/94. O recorrente, na condição de atacadista, não é sujeito passivo do ICMS-ST, pois, conforme determina o Convênio ICMS 76/94 em sua cláusula primeira, figuram no polo passivo do ICMS-ST o estabelecimento importador ou industrial fabricante. De ofício, Nulo o Auto de Infração por ilegitimidade passiva. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

Verifica-se da leitura da ementa acima reproduzida que o fundamento da decisão considerou que o autuado, na condição de atacadista, não é sujeito passivo do ICMS-ST, em face ao que estabelece o Convênio ICMS 76/94 em sua cláusula primeira, ou seja, o autuado não está no polo passivo do ICMS-ST, mas apenas o estabelecimento importador ou industrial fabricante.

Feito o registro acima, passo a apreciar as nulidades arguidas pelo impugnante.

Alega o impugnante que se verifica, facilmente, o primeiro vício da autuação, haja vista que o autuante diz estar realizando um lançamento substitutivo, nas suas palavras “refazimento”, visando sanar as nulidades que levaram ao cancelamento do Auto de Infração n°. 281071.0013/18-2, contudo acabou alargando indevidamente o período objeto da autuação originária, incluindo o exercício de 2017, enquanto o lançamento anterior referiu-se apenas aos exercícios de 2014 a 2016.

Afirma que tal alargamento de objeto não tem cabimento legal tratando-se de lançamento substitutivo, o que leva à nulidade direta da nova autuação ou à sua configuração como nova autuação autônoma e independente daquela supostamente substituída com aplicação dos

consectários daí decorrentes.

Aduz que não sendo acatada a alegação de nulidade acima referida, requer que seja afastada a alegada natureza de lançamento substitutivo, considerando-o como um novo e autônomo lançamento e, desse modo, não amparado pela regra do art. 173, II do CTN.

O artigo 173, II do Código Tributário Nacional – CTN, mencionado pelo impugnante, estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Apesar de assistir razão ao impugnante no tocante ao impedimento do alargamento, certamente, desassiste razão quanto à nulidade arguida.

Conforme consignado acima, o lançamento de ofício substitutivo em questão decorreu do fato de a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal ter julgado nulo por ilegitimidade passiva o Auto de Infração 281071.0013/18-2, consoante o Acórdão CJF Nº 0020-11/20.

Por certo que não pode o lançamento substitutivo - por se tratar de um refazimento do lançamento anterior anulado por vício de ilegitimidade passiva - inovar, incluir períodos originariamente não constantes do lançamento anteriormente anulado, cabendo, neste caso, apenas a exclusão dos valores indevidamente exigidos, registre-se, no presente caso, exclusivamente o valor de R\$49.904,30 referente ao mês de janeiro de 2017, único mês que não fez parte do período objeto do Auto de Infração 281071.0013/18-2.

Diante disso, não merece prosperar a arguição defensiva de nulidade, haja vista que, indubitavelmente, se trata de um lançamento substitutivo do lançamento anteriormente julgado nulo pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, razão pela qual não acolho a pretensão defensiva.

O impugnante argui a nulidade do lançamento sob o fundamento de que, a autuação originária foi anulada por ausência de legitimidade do sujeito passivo, sendo que o novo lançamento insiste em autuar o mesmo Contribuinte, persistindo, desse modo, a ilegitimidade e, conseqüentemente, a nulidade persiste.

Alega que se verifica que a presente autuação, mesmo tendo o mesmo suporte fático e motivação da autuação anteriormente anulada, foi lavrada contra o mesmo sujeito passivo e pelos mesmos motivos declinados para a realização do presente lançamento. Ou seja, o autuante insiste em efetuar o mesmo lançamento contra a mesma parte que já havia sido declarada ilegítima no julgamento que declarou a nulidade do Auto de Infração anterior.

No que tange a essa arguição de nulidade, verifico que, também, não há como prosperar a pretensão defensiva.

Invariavelmente, a decretação de nulidade do lançamento de ofício por ilegitimidade passiva implica em refazimento do lançamento contra o sujeito passivo legítimo, aliás, conforme acertadamente consignado pelo próprio impugnante.

Entretanto, no presente caso, não há que se falar em nulidade, haja vista que o lançamento de ofício em questão foi realizado corretamente, pois o autuado estava sim na condição de sujeito passivo legítimo no período objeto da autuação para figurar no polo passivo do Auto de Infração.

Isso porque, o próprio autuado formalizou pedido de Regime Especial, deferido em 2002 pela SEFAZ/BA, consoante o Parecer SAT/DITRI/GECOT Nº. 2745/2002, acostado às fls. 20 a 23 dos autos.

Verifica-se, claramente, que no referido Parecer nº. 2745/2002 consta que a empresa EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A, *solicita Regime Especial através de Termo de Acordo que lhe possibilite proceder a retenção e o recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária na entrada no território deste Estado, nas operações de transferências para suas filiais varejistas [...]. Neste sentido, solicita a sua devida inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia.*

Conforme consignado no aduzido Parecer nº. 2745/2002 a empresa EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A, passou a condição de responsável, como contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS-ST devido por antecipação tributária na entrada no território deste Estado, nos termos da Portaria n. 270/93 ou outra que viesse a substituí-la com a mesma finalidade, nas operações de transferências para suas filiais varejistas de medicamentos e demais produtos farmacêuticos elencados no inciso VII da referida Portaria.

Relevante consignar que o referido regime especial foi concedido com fundamento legal, precisamente, em conformidade com o art. 8º, inciso VII, da Lei nº. 7.014/96.

Vale observar, ainda, que o referido Regime Especial foi revogado em 03 de maio de 2016, mediante o Parecer nº. 11530/2016, contudo, por meio do mesmo parecer foi deferido o pedido de celebração de Termo de Acordo, significando dizer que o autuado em todo período objeto da autuação estava sim na condição sujeito passivo legítimo para figurar no polo passivo do Auto de Infração.

Certamente que se esses elementos fossem levados à discussão quando do julgamento do Auto de Infração nº 281071.0013/18-2 a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal não teria decidido pela nulidade por ilegitimidade passiva.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida.

Cabe assinalar que a pretensão do impugnante no sentido de inaplicabilidade das disposições do art. 173, II do CTN e, por consequência, que seja reconhecido que a maior parte da autuação não pode prosperar, haja vista que atingida pela decadência, com base no art. 150, § 4º do CTN, resta afastada em face de tudo o que foi dito linhas acima, ou seja, não se trata de um novo lançamento, mas sim um lançamento substitutivo, sendo aplicável o art. 173, II do CTN.

O impugnante argui a nulidade do lançamento por ausência de clareza e precisão nas informações constantes na peça acusatória.

Observe que melhor sorte não assiste ao impugnante. Na realidade, o Auto de Infração foi lavrado em perfeita sintonia com a legislação tributária, especialmente no que diz respeito ao Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

A conduta infracional imputada ao autuado encontra-se descrita com clareza no Auto de Infração, sendo que o registro adicional da descrição feita pelo autuante afasta qualquer dúvida sobre o motivo e a motivação da autuação.

Os elementos elaborados pelo autuante - planilhas, demonstrativos, 3ª via do Auto de Infração e demais elementos foram entregues ao autuado. Identifica-se, claramente, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o montante do imposto apurado, o sujeito passivo e o período objeto da autuação. As planilhas apontam detalhadamente nas colunas específicas os cálculos efetuados pelo autuante, indicando o exercício, o mês, dia, data de emissão da NF e o seu número, código do produto, CNPJ e nome da empresa fornecedora, UF de origem e alíquota interna e de origem, a diferença entre o ICMS ST com base no PMC e o ICMS ST efetivamente recolhido pelo autuado.

Inexistiu, no caso, qualquer possibilidade de cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, registre-se, exercido plenamente pelo impugnante.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida por ausência de clareza e precisão na descrição das informações, assim como por cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório.

O impugnante requer, ainda, a realização de diligência/perícia, pedido que indefiro com fulcro no artigo 147, I, “a” e II, “a” e “b”, do RPAF/BA/99, pois considero os elementos que compõem o presente processo suficientes para formação do meu convencimento e decisão da lide, bem como por considerar que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos (peritos) e desnecessárias em vista das provas produzidas.

No mérito, o cerne da questão reside em se determinar a quem assiste razão no tocante à aplicação da norma no cálculo dos produtos identificados como “Liberado pelo Fabricante” – LIBF, ou seja, se cabe a aplicação da Margem de Valor Agregado - MVA, no cálculo e recolhimento do ICMS ST, conforme procedido pelo autuado, ou se cabe a aplicação do Preço Máximo ao Consumidor – PMC, conforme procedido pelo autuante, situações controversas que geraram a diferença exigida na autuação.

De início, cabe reiterar o que foi consignado acima no tocante a legitimidade do autuado para figurar no polo passivo da autuação, em face ao disposto no Regime Especial concedido nos termos do Parecer nº. 2745/2002.

O referido parecer estabelece na sua cláusula segunda que *a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.*

O § 4º dessa cláusula segunda dispõe que: *A base de cálculo nas operações com medicamentos classificados nas posições 3003 e 3004 da NCM é a prevista na cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94.*

Já a cláusula oitava do referido parecer dispõe que *se aplicam a este Termo de Acordo as disposições constantes do Convênio ICMS 81/93, que dispõe sobre normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, e do Convênio ICMS 76/94, que dispõe sobre a substituição nas operações com produtos farmacêuticos, assim como o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº. 6284/97.*

A alegação defensiva é de que os medicamentos identificados nas revistas da ABCFARMA com a sigla LIBF (Liberado pelo Fabricante) estariam liberados do monitoramento do PMC, valendo dizer que inexistiria controvérsia quanto à aplicação do PMC estabelecido por Revista ABCFARMA para os demais medicamentos.

O entendimento manifestado pelo autuante é de que a própria Revista ABCFARMA, bem como a Orientação Interpretativa nº 02, de 13 de novembro de 2006, expedida pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, permite que se conclua que se aplica o PMC mesmo para os medicamentos identificados com a sigla LIBF, haja vista que a sigla LIBF diz respeito aos medicamentos liberados do monitoramento do “Preço Fabricante (PF)”.

A análise das normas aduzidas pelo autuante permite constatar que, efetivamente, a sigla LIBF nas informações adicionais da lista de preços da Revista ABCFARMA diz respeito aos medicamentos liberados do monitoramento do Preço Fabricante (PF) enquanto a redação da Orientação Interpretativa nº 02, de 13 de novembro de 2006, expedida pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, diz que Preço Fabricante (PF) é o teto de preço pelo qual um laboratório ou distribuidor de medicamentos pode comercializar no mercado brasileiro um medicamento que produz”, e que “o Preço Máximo ao Consumidor é o preço a ser praticado pelo comércio varejista, ou seja, farmácia e drogarias”.

Assim sendo, considerando que a controvérsia estabelecida se refere à base de cálculo utilizada para se chegar ao valor do ICMS ST devido, em que a Fiscalização acertadamente se fundamenta no *caput* da cláusula segunda do Convênio nº 76/94, ou seja, o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para a venda a consumidor e na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda ao consumidor, sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, cláusula esta cuja redação é a mesma da constante da cláusula segunda do Regime Especial, Parecer nº. 2745/2002, estando a base de cálculo, a alíquota aplicada e o imposto apurado em conformidade com as normas aplicáveis, o recolhimento a menos do ICMS-ST nas operações relacionadas às notas fiscais arroladas na autuação resta comprovado.

Relevante observar que a análise das planilhas elaboradas pelo autuante permite constatar que os medicamentos arrolados no levantamento fiscal têm classificação nas posições NCM 3003 e 3004,

cujas base de cálculo aplicável é a prevista no § 4º da cláusula segunda, ou seja, a prevista na cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, conforme aplicado pelo autuante.

Diante do exposto, com a exclusão do valor de R\$49.904,30 referente ao mês de janeiro de 2017, a infração é parcialmente subsistente no valor de R\$1.235.498,54.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281071.0005/21-0**, lavrado contra **EMPREENHIMENTOS PAGUE MENOS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.235.498,54**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de novembro de 2021.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR