

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 281071.0005/21-0
<b>RECORRENTE</b>	- EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0199-01/21-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 15/05/2023

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0131-12/23-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. TRANSFERÊNCIAS DE MEDICAMENTOS ÀS FILIAIS DESTE ESTADO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. CONVÊNIO ICMS 76/94. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. O remetente, 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. Porém, na condição de contribuinte substituto inscrito no Cadastro do Estado da Bahia é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST devido por antecipação tributária na entrada no território deste Estado. Rejeitadas as preliminares de nulidade e acolhida a prejudicial de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 1ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0199-01/21-VD - que julgou procedente em parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2021 contra o estabelecimento do contribuinte localizado no Município de Fortaleza (CE), inscrito no Cadastro do Estado da Bahia como contribuinte “SUBSTITUTO / RESPONSÁVEL ICMS DESTINO”, para exigir o imposto de R\$ 1.285.402,84, relativo aos meses de janeiro de 2014 a janeiro de 2017, sob a acusação de:

*“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 contribuintes localizados no Estado da Bahia”*,

Consta, ainda, como descrição dos fatos 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 Nº. 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 devido por antecipação tributária na entrada no território deste Estado, nos termos da Portaria nº. 270/93 ou outra que viesse a substitui-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 nº. 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 [...]*

A Decisão de piso julgou procedente em parte o Auto de Infração, no valor de R\$ 1.235.498,54, após exclusão do valor de R\$ 49.904,30 exigido no mês de janeiro de 2017, por não compreender do Auto de Infração anterior anulado, diante das seguintes considerações:

**VOTO**

[...]

*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 Nº 0020-11/20, cuja ementa reproduzo abaixo:*

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 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. CONVÉNIO 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.*

[...]

*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.*

[...]

*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.*

[...]

*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 substitui-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 n° 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.

[...]

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.

[...]

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 inexiste 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, cuja 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.

Inconformado com a Decisão proferida pela 1ª JJF, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 303 a 331 dos autos, onde aduz que o lançamento em questão é mera tentativa de resgate do lançamento anterior efetuado por meio do Auto de Infração nº 281071.0013/18-2, declarado nulo por meio do Acórdão CJF nº 0020-11/20, que reconheceu que a impugnante não era parte legítima para figurar no polo passivo do referido lançamento.

Assim, com base em tal fato, em sua impugnação, arguiu como primeiro vício da autuação o fato de, sob o pretexto de realizar um lançamento substitutivo, o autuante acabou indevidamente alargando o período objeto da fiscalização originária, incluindo o exercício de 2017 (janeiro), enquanto a autuação originária referia-se apenas aos exercícios de 2014 a 2016.

Diz que o fato de a Decisão recorrida reconhecer a impossibilidade de ser alargado o período da autuação, limitou-se a excluir da autuação o valor relativo ao período alargado (janeiro/2017), medida que, segundo a apelante, não representa a melhor técnica aplicável à espécie, sendo assim nula de plena direito, pois, agindo assim, o julgador acabou por alterar o próprio lançamento sem, todavia, permitir a abertura de novo prazo de impugnação, o que representa afronta ao devido processo legal.

Alega ainda que, não bastasse tais vícios, o julgador permitiu que as falhas repetidas em relação à autuação anterior fossem mantidas, ignorando já haver decisão transitada em julgado no âmbito administrativo, que declara ilegítima a autuada para esta modalidade de autuação, mantendo indevidamente como sujeito passivo de uma autuação com conteúdo semelhante.

Por consequência lógica, o lançamento anulado com base na ilegitimidade do contribuinte não poderia sequer ser objeto de lançamento substitutivo, pois a perquirição acerca da legitimidade de um determinado particular para figurar como contribuinte não encerra relação formal/fática, mas sim uma relação jurídico-tributária própria de direito material/substancial, pois, tal hipótese não está entre aquelas previstas na legislação tributária (art. 149 do CTN) que autorizam o lançamento substitutivo.

Diz que, mesmo que fosse possível refazer o lançamento, a autoridade fiscal não poderia se valer da regra do art. 173, II do CTN, porque tal dispositivo só se aplica aos casos em que o lançamento pretérito tenha sido anulado por vício formal, o que não é o caso que envolve anulação por erro de natureza eminentemente material (sujeição passiva de determinado contribuinte), o que implica a aplicação do art. 150, § 4º do CTN para reconhecimento da decadência do lançamento de ofício.

O recorrente aduz que tal argumento não foi também analisado e refutado em sua integralidade pela Decisão recorrida, que se limitou a defender que o procedimento de relançamento assiste ao direito da Fazenda Pública, sem citar parâmetros legais aplicáveis à espécie.

Alega que o lançamento não merece prosperar pois replica as mesmas nulidades e improcedências já verificadas quanto ao lançamento originário, a saber: ausência de clareza e precisão quanto às informações constantes na peça acusatória e malferimento à ampla defesa e ao contraditório, como também inocorrência da infração imputada, cujos fatos serão objetos recursais.

Em seguida passa a tecer considerações sobre razões que apontam para a nulidade do lançamento, tipo:

- Alargamento do período objeto do auto de infração original, configuração de novo lançamento e não lançamento substitutivo, alteração do lançamento pela autoridade julgadora e nulidades, ao não permitir a abertura de novo prazo de impugnação, afrontando ao devido processo legal, como também por se tratar de um novo e autônomo lançamento não se enquadra na regra do art. 173, II do CTN.
- Autuação originária anulada por ausência de legitimidade do sujeito passivo. Novo lançamento que insiste em autuar o mesmo contribuinte. Persiste a ilegitimidade e consequente nulidade, eis que a autuação tem o mesmo suporte fático e motivação da autuação anterior anulada, a qual foi lavrada contra o mesmo sujeito passivo e pelos mesmos motivos declinados, logo, persiste a ilegitimidade do autuado, do que requer para replicar tais argumentos já declarados.
- Impossibilidade de se efetuar lançamento substitutivo no caso concreto, eis existência de vício material e não formal no lançamento originário, sendo inaplicáveis os arts. 149 e 173, II do CTN, pois não há dúvidas que a declaração de nulidade baseada no afastamento da sujeição passiva específica de determinado contribuinte reveste-se de natureza material, já que intrinsecamente ligado à própria constituição do tributo, do que cita Parecer PGNF/CAT nº 278/2014, no sentido de que há vício formal quando tenha ocorrido erro de fato na identificação do sujeito passivo e, na presente autuação, também arrola o mesmo contribuinte do lançamento anterior, logo, afastada a natureza de lançamento substitutivo, mas um novo lançamento e, portanto, não sujeito à regra decadencial ínsita no art. 173, II do CTN, estando a maior parte da autuação atingida pela decadência, com base no art. 150, § 4º do CTN. Cita doutrina e jurisprudência.
- Ausência de clareza e precisão nas informações constantes na peça acusatória, pois, no caso concreto, o auditor fiscal, quando da elaboração das Informações Complementares que serve de escora à presente autuação não descreveu de forma clara e precisa a origem do PMC considerado nos casos em que a tabela da ABCFARMA não especifica tal dado, a exemplo dos “medicamentos liberados”. Tampouco 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, o que impossibilitou a prática de uma defesa eficaz por parte do contribuinte, do que cita exemplos (BENEGRIP CPD//20 – NF-e 8590985 ...).

Em outra vertente, o recorrente passa a tecer considerações acerca das razões que apontam para a total improcedência da autuação, tipo:

- Da inocorrência de infração imputada, pois, em nenhum momento efetuou recolhimento a menor de ICMS, sendo o lançamento fruto do equívoco do autuante ao considerar diversos medicamentos comercializados como sendo submetidos a Preço Máximo ao Consumidor – PMC, quando, em verdade, não se submetem a tal critério, já que se encontram classificados no grupo de “Liberados”, a exemplo de homeopáticos, fitoterápicos (Resolução CMED nº 5/2003), medicamentos de notificação simplificadas, anestésicos locais e injetáveis odontológicos e os polivitamínicos (Resolução CMED nº 3/2010). Logo, em relação a eles, não é possível aplicar a norma prevista no caput da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, segundo a qual a base de cálculo do ICMS-ST incidente sobre as suas operações deve ser o valor correspondente ao PMC, mas, como base de incidência a MVA prevista no § 4º, do art. 8º da LC nº 87/96 e não o PMC, a exemplo do produto ADDERA D3 50.000UI CPD/4, no qual se identifica gritante variação entre a MVA, de R\$ 114,20, e o valor PMC/CMED de R\$ 251,73, ou seja, superior a 100% do valor. Cita manifestação do STF no julgamento da ADI 1851, no sentido de que é desejável que a base de cálculo do ICMS-ST se aproxime ao máximo da realidade e ACÓRDÃO CJF nº 0129-12/18, para em seguida a recorrente concluir que, aplicando-se tal procedimento, desaparecerá a autuação, do que requer prova pericial, em respeito ao princípio da verdade material.

Na assentada de julgamento desta 2ª CJF, ocorrida em 31/08/2022, foi decidido encaminhar o PAF à

PGE/PROFIS para emissão de parecer jurídico, quanto à matéria e às razões recursais apresentadas, de modo a responder:

- “1) A nulidade do Auto de Infração nº 281071.0013/18-2, reconhecida no Acórdão CJF 0020-11/20, por ilegitimidade passiva, é vício de natureza formal ou material para os fins do disposto no art. 173, inciso II, do CTN?
- 2) Por consequência, o lançamento formalizado pelo presente Auto de Infração nº 281071.0005/21-0 contemplou períodos de apuração decaídos? Se sim, quais seriam?
- 3) O fato de se tratar o presente Auto de Infração nº 281071.0005/21-0 de um “refazimento da ação fiscal” (por força do que foi decidido no Acórdão CJF nº 0020-11/20) implica limitação do objeto da ação fiscal ora em exame, de modo a inviabilizar a inclusão de outros períodos de apuração (jan/2017), conforme decidido pela 1ª JJF?
- 4) Em não se tratando de uma limitação ao objeto da ação fiscal, é cabível, por hipótese, o reexame da matéria em segundo grau, a despeito de não haver presentemente recurso de ofício interposto nos autos (em razão da alcançada recursal)? Se sim, qual seria o fundamento para a revisão?
- 5) Se o julgamento, ocorrido através do Acórdão CJF 0020-11/20, fez coisa julgada material em relação ao contribuinte, de modo a impossibilitar a manutenção da exigência em relação ao período de julho a dezembro de 2016?”

Em atenção ao solicitado, às fls. 341 a 352 dos autos, foi exarado o Parecer PGE nº 2022178370-0, da lavra do Procurador Dr. José Augusto Martins Junior, no qual, após transcrever pronunciamento dos juristas Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martínez López, como também didática decisão do CARF sobre a questão, assim como transcreve Parecer PA-CMG-92-2009, da lavra da Dr.<sup>a</sup> Cláudia Magalhães Guerra, então assessora especial do Procurador Geral do Estado, ao entender ter absoluta pertinência à hipótese tratada nestes autos, do que finaliza o ilustre Procurador, conforme a seguir:

*Dentro do quanto exposto, forçoso se faz a conclusão de que o vício referente a identificação do sujeito passivo da relação obrigacional se encarta na seara dos vícios materiais, como no caso em epígrafe, maculando o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento.*

*Logo, o erro na concreção do polo passivo da obrigação tributária, fixado em pessoas jurídica não responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST, trata-se, de forma evidente, de vício material, aplicando-se o quanto disposto no art. 173 do CTN.*

É o parecer, encaminhe-se o presente à Procuradora Assistente do PGE/PROFIS/NCA para análise.

Às fls. 353 dos autos, consta despacho subscrito pela Procuradora Assistente do NCA/PROFIS para revisão de processos submetidos ao controle de legalidade, tendo sido consignado que:

*“... acompanho os termos das conclusões exaradas pelo i. Procurador José Augusto Martins Junior no Parecer PROFIS-NCA-JAM, que, pautando-se nas orientações da jurisprudência administrativa e reportando-se ao entendimento por mim manifestado em parecer originário do Gabinete do então Procurador Geral do Estado, apreciou a natureza jurídica do vício que impôs a invalidação do lançamento tributário em questão para, enfim, explicitar qual deve ser a regra aplicável aos casos de anulabilidade por vício material.*

*Desse modo, acolho as conclusões do i. Procurador no sentido de que, no caso concreto, em se tratando equívoco na indicação do polo passivo da obrigação tributária, por apontar pessoa jurídica não responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, a respectiva norma individual e concreta veiculada no lançamento tributário encontra-se eivada de vício material,*

*Devendo, por conseguinte, ser aplicada a regra prevista no art. 173, I, do CTN.”*

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, proferida através do Acórdão JJF nº 0199-01/21-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado para exigir o valor de R\$ 1.285.402,84, sob acusação do estabelecimento remetente, localizado no Estado do Ceará, proceder a retenção e o recolhimento a menor do ICMS, na

qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia de mercadorias previstas no Convênio ICMS 76/94, nos meses de janeiro de 2014 a janeiro de 2017.

Consta, ainda, da acusação fiscal que o 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 nº 281071.0013/18-2, tendo sido também incluído o exercício de 2017.

O referido refazimento do Auto de Infração nº 281071.0013/18-2 decorreu do fato de a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, de ofício, julgar NULO por ilegitimidade passiva o aludido Auto de Infração, nos termos do Acórdão CJF Nº 0020-11/20, por concluir que o remetente, na condição de atacadista, não seria responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST, cuja sujeição passiva, prevista na cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94 é para o estabelecimento importador ou industrial fabricante.

Tal voto condutor, de minha relatoria, estaria correto se o remetente, localizado no Município de Fortaleza, à época dos fatos geradores, não estivesse inscrito no Cadastro do Estado da Bahia na condição de contribuinte “SUBSTITUTO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO-CS”, fato não observado no julgamento e sequer destacado, para efeito de sustentação e consolidação da acusação fiscal, o que, certamente, contribuiu para o erro da decisão realizada através do Acórdão CJF Nº 0020-11/20.

Diante desta circunstância, a título de refazimento do Auto de Infração anulado **por suposta** ilegitimidade passiva, foi lavrado o presente Auto de Infração tendo o sujeito passivo interposto Recurso Voluntário alegando, inicialmente, como prejudicial de mérito, a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores de janeiro de 2014 a junho de 2016, tendo em vista a ciência deste Auto de Infração ter ocorrido em 02/07/2021 (fl. 189), em função do quanto determina o art. 150, § 4º do CTN, eis que no caso concreto, houve nulidade por víncio material e não formal no lançamento originário, já que intrinsecamente ligado à própria constituição do tributo, sendo inaplicável o art. 173, II do CTN, do que cita Parecer PGNF/CAT 278/2014, no sentido de que há víncio formal quando ocorre erro de fato na identificação do sujeito passivo e, na presente autuação, arrola o mesmo contribuinte do lançamento anterior, o que caracteriza novo lançamento.

Portanto, para o deslinde da questão, se faz necessário qualificar se a nulidade por ilegitimidade passiva é de víncio formal ou material, pois, reconhecido o víncio formal do lançamento, há a incidência de uma causa interruptiva do prazo decadencial, cujo termo inicial passa a ser a decisão que anulou o lançamento equivocado.

Conceitualmente **víncio formal** é aquele relacionado ao modo de constituição da obrigação tributária, ou seja, que diz respeito ao procedimento de formalização do lançamento. Por sua vez, **víncio material** é aquele relacionado à norma tributária em si considerada, podendo se ater às questões do fato jurídico tributário ou ainda à relação jurídica dele decorrente.

O víncio **formal**, portanto, diz respeito a uma má aplicação das normas procedimentais do lançamento. Já o víncio **material** decorre de um equívoco na aplicação das normas referentes ao direito material, ou seja, um erro na aplicação da regra de incidência do tributo lançado.

No caso concreto, é válido ressaltar ser *incontroverso* que, certa ou errada, a motivação ínsita no Acórdão CJF nº 0020-11/20 para anular o Auto de Infração **foi o suposto erro de sujeição passiva**, na medida em que foi incluído no polo passivo da obrigação tributária pessoa jurídica que não seria responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST, como prevista na cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, sendo inegável ter sido esta a motivação: ilegitimidade passiva!

Porém, diante do parecer jurídico da PGE nº 2022178370-0, de que:

*“Logo, o erro na concreção do polo passivo da obrigação tributária, fixado em pessoas jurídica não responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST, trata-se, de forma evidente, de víncio material, aplicando-se o quanto disposto no art. 173 do CTN.”*

Cuja conclusão obteve anuência da Procuradora Assistente do NCA/PROFIS, nos termos a seguir:

*"Desse modo, acolho as conclusões do i. Procurador no sentido de que, no caso concreto, em se tratando equívoco na indicação do polo passivo da obrigação tributária, por apontar pessoa jurídica não responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, a respectiva norma individual e concreta veiculada no lançamento tributário encontra-se eivada de vício material, devendo.*

*Devendo, por conseguinte, ser aplicada a regra prevista no art. 173, I, do CTN."*

Acolho a alegação recursal de que operou a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores de janeiro/2014 a junho/2016, consoante art. 150, § 4º do CTN, cujo termo inicial de contagem do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador, entendimento ratificado no Incidente de Uniformização PGE 2016.194710-0 e na Súmula nº 12 do CONSEF, tendo em vista: *i)* a ciência do Auto de Infração ter ocorrido em 02/07/2021, conforme se comprova à fl. 189 dos autos; *ii)* haver lançamento e recolhimento para homologação e *iii)* não se constatar ocorrência de dolo, fraude ou simulação, devendo, portanto, excluir os valores respectivos, remanescendo a exigência no montante de R\$ 193.790,09, conforme a seguir:

Data Ocorrência	Data Venctº.	B. Cálculo	Alíq.	Multa	Valor ICMS
31/07/16	09/08/16	438.910,22	18%	60%	79.003,84
31/08/16	09/09/16	453.969,78	18%	60%	81.714,56
30/09/16	09/10/16	68.809,50	18%	60%	12.385,71
31/10/16	09/11/16	5.926,39	18%	60%	1.066,75
30/11/16	09/12/16	70.858,94	18%	60%	12.754,61
31/12/16	09/12/17	38.136,78	18%	60%	6.864,62
<b>TOTAIS:</b>					<b>193.790,09</b>

Adentrando na nulidade do Auto de Infração sob alegação de que persiste a ilegitimidade e consequente nulidade, eis que a autuação foi lavrada contra o mesmo sujeito passivo, *há de ressaltar* que o estabelecimento remetente, localizado no Estado do Ceará, com atividade de comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, efetivamente, nos termos previstos na Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, não se configura na condição de importador ou industrial fabricante para a sujeição passiva por substituição tributária das operações interestaduais com medicamentos.

Contudo, no presente caso, não há que se falar em nulidade por ilegitimidade passiva, visto que o lançamento de ofício em questão foi realizado corretamente, pois o estabelecimento remetente estava sim na condição de sujeito passivo legítimo no período objeto da autuação para assim figurar no Auto de Infração. Isso porque, em 03/10/2002, foi inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia na condição de contribuinte "SUBSTITUTO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO", sob nº 58.294.921 CS, assumindo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST devido por antecipação tributária na entrada no território deste Estado, nas operações de transferências para suas filiais varejistas, em conformidade com o art. 8º, inciso VII da Lei nº 7.014/96, o qual estipula a condição de sujeito passivo por substituição ao contribuinte autorizado mediante regime especial de tributação, significando dizer que o autuado, em todo período objeto da autuação, estava sim na condição de sujeito passivo legítimo para figurar no polo passivo do Auto de Infração.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida de ilegitimidade passiva.

Inerente à arguição de nulidade sob o fundamento de que o fato de a Decisão recorrida reconhecer a impossibilidade de ser alargado o período da autuação e excluir o valor relativo ao período alargado, acabou por alterar o próprio lançamento sem, todavia, permitir a abertura de novo prazo de impugnação, o que representa afronta ao devido processo legal, *vislumbro* não haver prejuízo ao contribuinte a adequação do lançamento decorrente do acolhimento de sua própria alegação.

Portanto, não há de ser reconhecida a pretensão recursal uma vez que não há nulidade sem prejuízo (princípio *pas de nullité sans grief*), pois, para que o ato seja declarado nulo é preciso

haja, entre a sua imperfeição ou atipicidade e o prejuízo às partes, um nexo efetivo e concreto. Se, a despeito de imperfeito, o ato atingiu o seu fim, sem acarretar-lhes prejuízo, não há cuidar-se de nulidade, cujo princípio os tribunais superiores brasileiros entendem pertinente.

A respeito da alegação de existência de falhas repetidas em relação à autuação anterior, ignorando já haver decisão transitada em julgado no âmbito administrativo que declara ilegítima a autuada, entendo prejudicada diante da análise anterior da prejudicial de mérito da decadência, assim como por não ter sido apontadas as supostas falhas ou se tratam das analisadas no parágrafo seguinte.

No tocante à alegação de que o lançamento não merece prosperar pois replica as mesmas nulidades e improcedências já verificadas quando do lançamento originário, a saber: ausência de clareza e precisão quanto às informações constantes na peça acusatória e malferimento à ampla defesa e ao contraditório, *há de registrar* que melhor sorte não coube ao recorrente, pois, verifica-se que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, cuja acusação fiscal foi descrita com clareza e fundada em demonstrativo analítico, entregue ao sujeito passivo, no qual identificam-se todos os dados necessários para a apuração da exação, a exemplo de: período, data e número da NF, código do produto, fornecedor e sua origem, alíquota interna e de origem, diferença entre o ICMS-ST com base no PMC e o ICMS-ST efetivamente recolhido pelo autuado. Em consequência, inexiste o alegado cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, até porque as razões recursais demonstram pleno exercício de tal direito, citando inclusive produtos específicos.

Quanto ao mérito, a recorrente limita-se a alegar que a exigência fiscal decorre do equívoco de considerar diversos medicamentos, classificados no grupo de “Liberados”, como sendo submetidos a Preço Máximo ao Consumidor – PMC, previsto no caput da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, pois a base de cálculo do ICMS-ST incidente sobre tais operações deve ser a MVA prevista no § 4º, do art. 8º da LC nº 87/96, do que cita exemplos.

Em relação a tal alegação, verifica-se que a questão a ser dirimida se relaciona ao critério a ser adotado para apuração da base de cálculo nas operações interestaduais com medicamentos oriundos do Estado do Ceará e destinados ao Estado da Bahia.

É importante destacar que o § 2º, do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 dispõe que a base de cálculo nas operações sujeitas a substituição tributária será calculada com base no preço máximo a consumidor final, conforme abaixo.

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

[...]

§ 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”.

Nesse mesmo sentido dispôs o CONFAZ, mediante o Convênio ICMS 76/94, na cláusula segunda:

“Cláusula segunda 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.

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o caput a base de cálculo será obtida, tomando-se por base o montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete e/ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, de um dos percentuais indicados nas tabelas a seguir apresentadas: (...)”

Portanto, como se depreende da norma, somente se admite a utilização da MVA (tese recursal) na hipótese de inexistência de preço máximo de venda ao consumidor, conforme estabelece o § 1º, da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, consoante termos firmados no voto vencedor do próprio Acórdão CJF nº 0129-12/18, invocado como paradigma pelo recorrente, cabendo aos



estabelecimentos destinatários do contribuinte, porventura, *comprovada* a efetiva prática de preços nas operações subsequentes em montante menor à base de cálculo do ICMS-ST, utilizar-se das ferramentas próprias para resarcimento da retenção, outrora realizada a mais, a exemplo do previsto no art. 300 do Decreto nº 13.780/12.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDEnte EM PARTE, no valor de R\$ 193.790,09, em razão da exclusão dos valores relativos aos fatos geradores de janeiro/2014 a junho/2016, por ter ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDEnte EM PARTE** o Auto de Infração nº **281071.0005/21-0**, lavrado contra **EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 193.790,09**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de abril de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS