

PROCESSO Nº 0251712017-0

ACÓRDÃO Nº 0152/2022

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: J REIS & CIA LTDA

Recorrida: GERÊNCIA EXECUCUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: FRANCISCO ILTON PEREIRA MOURA

Relatora: Cons.<sup>a</sup>. MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

DECADÊNCIA. CARACTERIZADA EM PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS-ST RETIDO A MENOR. MEDICAMENTOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. NÃO APLICAÇÃO DO PREÇO MÁXIMO DE VENDA AO CONSUMIDOR - PMC. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Reconhecida a decadência dos lançamentos relativos aos períodos de 1º/1/2012 a 16/03/2012, por força do disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.
- Constatada a redução da retenção e do ICMS-ST a pagar devido pela Autuada, estabelecida no estado do Rio Grande do Norte, ao estado da Paraíba, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de medicamentos para contribuintes paraibanos, em virtude da utilização da base de cálculo minorada.
- Apesar de diversas alegações na peça recursal, o sujeito passivo não trouxe aos autos provas elidentes da acusação inicial.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

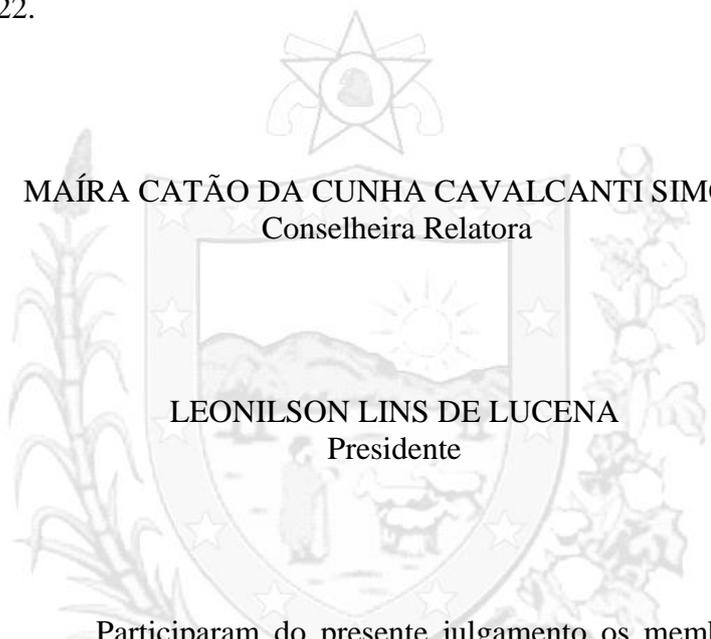
A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso de voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito pelo seu *desprovidimento*, alterando, de ofício, quanto ao valores, a sentença exarada na instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.0000268/2017-35 (fls. 5 a 10), lavrado em 22/02/2017, contra a empresa J REIS & CIA LTDA., inscrita no CCICMS/PB, sob n.º 16.900.485-6, devidamente qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no montante de R\$ 238.943,74 (duzentos e trinta e oito mil, novecentos e quarenta e três reais e setenta e quatro centavos) sendo R\$ 119.471,87 (cento e dezenove mil, cento e quinze reais e setenta e sete centavos) de ICMS, por infringência aos arts. art. 395 c/c os arts. 397, II e 399, todos do RICMS/PB e R\$

119.471,87 (cento e dezenove mil, quatrocentos e setenta e um reais e oitenta e sete centavos) de multa por infração, nos termos do artigo 82, V, “g”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o *quantum* de R\$ 20.494,98 (vinte mil, quatrocentos e noventa e quatro reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 10.247,49 (dez mil, seiscentos e três reais e cinquenta e nove centavos) de ICMS e R\$ 10.247,49 (dez mil, duzentos e quarenta e sete reais e quarenta e nove centavos) de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

**P.R.I.**

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 29 de março de 2022.



**MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES**  
Conselheira Relatora

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ (SUPLENTE), LEONARDO DO EGITO PESSOA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, LARISSA MENESES DE ALMEIDA E THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA.

**SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA**  
Assessor

PROCESSO Nº 0251712017-0  
TRIBUNAL PLENO  
Recorrente: J REIS & CIA LTDA  
Recorrida: GERÊNCIA EXECECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS  
FISCAIS - GEJUP  
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1  
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA  
Autuante: FRANCISCO ILTON PEREIRA MOURA  
Relatora: Cons.<sup>a</sup>. MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

DECADÊNCIA. CARACTERIZADA EM PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS-ST RETIDO A MENOR. MEDICAMENTOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. NÃO APLICAÇÃO DO PREÇO MÁXIMO DE VENDA AO CONSUMIDOR - PMC. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Reconhecida a decadência dos lançamentos relativos aos períodos de 1º/1/2012 a 16/03/2012, por força do disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.
- - Constatada a redução da retenção e do ICMS-ST a pagar devido pela Autuada, estabelecida no estado do Rio Grande do Norte, ao estado da Paraíba, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de medicamentos para contribuintes paraibanos, em virtude da utilização da base de cálculo minorada.
- Apesar de diversas alegações na peça recursal, o sujeito passivo não trouxe aos autos provas elidentes da acusação inicial.

## RELATÓRIO

Em análise neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais o recurso voluntário, interposto nos moldes do art. 77 da Lei nº 10.094/2013, contra a decisão monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000268/2017-35 (fls. 6 a 10), lavrado em 22 de fevereiro de 2017, que denuncia a empresa, acima identificada, pelo cometimento da irregularidade abaixo transcrita, observadas nos períodos de janeiro de 2012 a maio de 2016, *ipsis litteris*:

- ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS) (PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00) >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o sujeito passivo por substituição, contrariando dispositivos legais,

vendeu mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com o imposto retido a menor.

**Nota Explicativa:**

ESTE CONTRIBUINTE NAS SUAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MEDICAMENTOS COM O ESTADO DA PARAÍBA NO CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DEVE UTILIZAR O PREÇO MÁXIMO DE VENDA AO CONSUMIDOR (PMC) DIVULGADO PELA ANVISA (AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA) OU PELA ABCFARMA (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO COMÉRCIO FARMACÊUTICO) NA BASE DE CÁLCULO DESTES TRIBUTOS. NO LEVANTAMENTO DE SUAS OPERAÇÕES, DE 2012 A 2016, CONSTATAMOS QUE ESSE EMPRESA ADOTOU SEU PRÓPRIO PMC E O FEZ IDÊNTICO AO PREÇO UNITÁRIO POR ELA PRATICADO PARA SEUS PRODUTOS. QUANDO UTILIZAMOS O PMC DIVULGADO PELA ABCFARMA VERIFICAMOS QUE ESTE CONTRIBUINTE HAVIA RECOLHIDO ICMS ST A MENOR EM 2012, R\$ 58.779,73, em 2013 R\$ 47.632,53, EM 2014 R\$ 18.262,85, EM 2015 R\$ 4.544,49 E EM 2016, R\$ 500,63. NESTES CASOS O CONTRIBUINTE INFRINGIU O ART. 2º DO DECRETO Nº 17.417/95 E CLÁUSULA 2º DO CONVÊNIO ICMS Nº 76/94 O QUE NOS LEVOU A LAVRATURA DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO. OS VALORES DO ICMS ST A RECOLHER ACIMA MENCIONADOS ESTÃO DEMONSTRADOS NAS PLANILHAS DE CÁLCULO ANEXAS AO PAT.

Considerando infringido o art. 395, c/c o art. 397, II, e art. 399, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, bem com, os constantes em nota explicativa, o agente fazendário, por lançamento de ofício, constituiu crédito tributário no importe de R\$ 259.438,72 (duzentos e cinquenta e nove mil, quatrocentos e trinta e oito reais e setenta e dois centavos), sendo R\$ 129.719,36 (cento e vinte e nove mil, setecentos e dezenove reais e trinta e seis centavos), de ICMS, e R\$ 129.719,66 (cento e vinte e nove mil, setecentos e dezenove reais e sessenta e seis centavos), de multa por infração, com arrimo no art. 82, V, “g”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios, planilhas demonstrativas da auditoria realizada nas notas fiscais, anexos às fls. 6 a 12, e Mídia Digital à fls. 11, dos autos.

Regularmente cientificado da lavratura do auto de infração em análise, por via postal, com Aviso de Recebimento – AR (fls. 18), recepcionado em 16/3/2017, o sujeito passivo apresentou peça reclamatória (fls. 20 a 23), e anexos (fls. 25 a 38), protocolada em tempo hábil em 11/04/2014 (fl. 19).

Na reclamação, em breve síntese, o contribuinte apresenta os seguintes argumentos em sua defesa:

- Que a acusação está alicerçada apenas em suposições, o que fere os princípios da legalidade estrita, da ampla defesa, além do devido processo fiscal, os quais obrigam todos os entes públicos e seus agentes;
- A impugnante não possui quaisquer obrigações legais de fazer a retenção de ICMS substituto, nos termos do Convênio 74/96, como também, a legislação Paraibana não o faz;

- Que os dispositivos ditos como infringidos são por demais genéricos causando, repita-se, cerceamento a ampla defesa;

Ao final, requer sejam acatadas as preliminares de nulidade e seja julgado nulo o feito fiscal.

Caso ultrapassadas as preliminares, requer, com amparo nos princípios da legalidade, ampla defesa e do devido processo legal, que seja julgado improcedente o auto de infração.

Com informação da inexistência de antecedentes fiscais (fl. 168), os autos foram conclusos e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, onde o julgador fiscal, Christian Vilar de Queiroz, decidiu pela parcial procedência do auto de infração em comento, condenando o contribuinte ao crédito tributário de R\$ 241.736,82, sendo R\$ 120.868,41 de ICMS e R\$ 120.868,41 de multa por infração, em conformidade com a sentença acostada às fls. 42/57, cuja ementa reproduzo abaixo, *litteris*:

**DECADÊNCIA PARCIAL DOS CRÉDITOS FISCAIS. REGRA DO ART. 150, §4º DO CÓDIGO TRIBUNAL NACIONAL. BASE DE CÁLCULO INDEVIDA. MEDICAMENTOS. DÉBITO DE RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CALCULADO E RECOLHIDO A MENOR. CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO.**

- Com relação à decadência aplica-se o art. 150, §4º, do CTN. Cientificação ao sujeito passivo ocorreu após prazo regulamentar de constituição do crédito tributário, restando decaídos os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos de 01 de janeiro até 28 de fevereiro de 2012.
- Constatada a redução da retenção e do ICMS-ST a pagar devido pela Autuada, estabelecida no estado do Rio Grande do Norte, ao estado da Paraíba, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de medicamentos para contribuintes paraibanos, em virtude da utilização da base de cálculo minorada.

**AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**

Cientificada da decisão proferida pela instância prima em 22/11/2019 e inconformada com os termos da sentença, a autuada interpôs, em 20 de dezembro de 2019, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba (fls. 63 a 71), ocasião em que reitera o pedido de nulidade do feito fiscal, acrescentando os seguintes pontos:

- Que a fiscalização juntou apenas um relatório com o cálculo do imposto supostamente recolhido a menor;
- Que o Convênio nº 76/94 trata de substituição tributária de medicamentos, porém nem todo produto comercializado pela recorrente para os seus clientes na Paraíba estão nominados no citado convênio, tais como suplementos alimentares, leites, produtos de higiene e toucador, entre outros;
- Que a fiscalização utilizou o valor das notas fiscais e estipulou um novo valor de base de cálculo, sem identificar quais os produtos

teriam ou não o PMC, e lançou a suposta diferença no auto de infração;

iv) Afirma que não existe uma única prova material da infração cometida pela recorrente, apenas planilhas e cálculos com o lançamento de suposta diferença de tributo;

v) Que a Cláusula Primeira do citado Convênio define como responsável pela retenção do ICMS ST nas operações com medicamentos apenas o importador ou industrial fabricante. Assim, por ser distribuidor de medicamentos, nos termos do Convênio 76/94, não está obrigada a fazer a retenção do ICMS nas suas saídas para a Paraíba;

vi) Por sua vez, o parágrafo terceiro da mesma cláusula determina que o varejista que receber os produtos nominados no aludido convênio sem a retenção, fica obrigado a efetuar o recolhimento do imposto incidente sobre sua própria operação no prazo estabelecido pela legislação estadual;

vii) Declara que se por hipótese o ICMS substituído retido e passado pela recorrente ao erário estadual tenha sido menor que o previsto, cabe ao Fisco da Paraíba, conforme determina o §3º da cláusula primeira do Convênio nº 76/94, cobrar do adquirente e não da recorrente, pois não cabe a esta o ônus do tributo;

viii) Que o STF decidiu de forma definitiva que o tributo deve ser recolhido com base no preço final praticado quando da venda ao consumidor final, ou seja, os varejistas é que devem suportar o ônus ou ser ressarcido de eventual diferença do imposto a recolher.

Por fim, requer, a nulidade do feito fiscal.

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora, estes foram distribuídos a esta relatoria, na forma regimental, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

## VOTO

Em exame o *recurso voluntário* interposto contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000268/2017-35, lavrado em 22/02/2017, em desfavor da empresa em epígrafe.

Versam estes autos a respeito de falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista que o sujeito passivo por substituição, contrariando dispositivos legais, vendeu mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com o imposto retido a menor.

Segundo nota explicativa contida no libelo basilar, a retenção a menor do ICMS – ST se deu porque a ora recorrente não utilizou na sua base de cálculo o Preço Máximo de Venda ao Consumidor (PMC), violando, assim, o art. 2º do Decreto Estadual nº 17.417/95 e artigos 395, ART. 397, II; art. 399, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.

Importa, inicialmente, declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido protocolado dentro do prazo previsto no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Impõe-se declarar que o lançamento de ofício em questão está de acordo com as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que este observa as especificações previstas na legislação de regência (art. 142 do CTN), inclusive no que concerne aos elementos necessários à perfeita identificação da natureza da infração: *falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária por haver vendido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária com o imposto retido a menor.*

Portanto, sob o aspecto formal, revela-se regular o lançamento de ofício em tela. Distintamente do que é aventado pela recorrente, não vislumbro causa de nulidade do auto de infração em apreço, uma vez que ainda estão meridianamente determinados a pessoa do infrator, a natureza da infração e os dispositivos regulamentares infringidos, em conformidade com a legislação de regência, logo não há que se falar em cerceamento ao exercício do direito de defesa.

#### DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

Antes de analisarmos as preliminares de nulidade e as questões meritórias, mister se faz necessário tratar da questão da decadência tributária, que embora já tratada com maestria pela instância prima, deve esta relatora analisar o posicionamento da instância prima, que afastou os lançamentos inerentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2012.

Cabe esclarecer que a espécie tributária do ICMS se caracteriza por este ser atrelado ao lançamento por homologação, tratando-se de tributo em que a legislação remete ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, conforme disciplinado no caput do art. 150 do CTN, abaixo reproduzido:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Com efeito, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo, sem qualquer interferência da autoridade administrativa, apura, informa e paga a parcela

correspondente à obrigação tributária, que posteriormente será aferida pelo Fisco. Dessa forma, o lançamento por homologação se materializa quando esta atividade é confirmada, pelo sujeito ativo, de forma expressa (por ato formal), ou tácita (por decurso do prazo legal estipulado no § 4º da norma supracitada).

Logo, havendo a antecipação do pagamento ou a entrega da declaração pelo contribuinte, o Fisco disporá de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para lançar de ofício qualquer diferença apurada. Passado este prazo, sem qualquer providência por parte da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, perecendo o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

No caso em exame, houve a entrega, por parte da autuada, de declarações de informações fiscais à Secretaria de Estado da Receita da Paraíba. Sendo assim, em consonância com o art. 22, § 3º<sup>1</sup>, da Lei nº 10.094/2013, não resta dúvida de que o prazo decadencial para a constituição do crédito submete-se à regra imposta pelo § 4º do art. 150 do CTN, acima citado, e não a do art. 173, I, do CTN<sup>2</sup>.

Neste norte, verifico que a ciência do Auto de Infração em tela ocorreu em 16/03/2017 (fls. 27). Assim, considerando, para o caso em questão, o prazo decadencial tem como referência a ocorrência do fato gerador, verifico que este se contaria a partir de 17/03/2012, devendo ser excluído da autuação, portanto, os fatos geradores anteriores a esta data, ou seja, o período de 1º/1/2012 a 16/03/2012, e não apenas os meses de janeiro e fevereiro de 2012 como entendeu o julgador monocrático.

Assim, devem ser excluídos os créditos tributários lançados de ofício referentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2012, bem como a parcela do mês de março de 2012, corresponde aos dias 1º a 16, conforme quadro resumo ao final, cuja diferença a cobrar se extrai da planilha de cálculo do ICMS-ST, elaborada pela fiscalização, em mídia CD à fl. 11.

Após análise da decadência tributária, passo, então, a analisar as questões suscitadas no recurso voluntário.

### RAZÕES MERITÓRIAS

A recorrente requereu a nulidade do auto de infração, alegando o uso de prova genérica pela fiscalização como também a falta de observância ao devido processo legal.

No entanto, estas alegações não se sustentam, primeiro porque a composição do crédito tributário partiu do exame das notas fiscais eletrônicas (NF-e)

<sup>1</sup> **Art. 22.** Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

(...)

<sup>3</sup> Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador.

<sup>2</sup> **Art. 173.** O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

emitidas pelo próprio contribuinte, em que há campo próprio no qual a emitente informa o Preço Máximo ao Consumidor – PMC. Todavia, o PMC não foi utilizado pela recorrente para base de cálculo do ICMS – ST, como determina a legislação tributária, logo não há que se falar que o auditor fiscal atribuiu o PMC meras suposições, vez que o PMC é anotado na NF-e pela própria recorrente.

Examinando-se os arquivos originais das NF-e, emitidas pela ora recorrente, conforme cópia gravada em mídia CD inserta às fl. 11, percebe-se facilmente a anotação do PMC como também esta informação encontra-se na própria NF-e constante no Portal da Nota Fiscal Eletrônica e no Sistema ATF desta Secretaria, ou seja, isto revela a origem lícita da informação oriunda do sujeito passivo, a qual foi empregada pelo auditor fiscal no seu ofício, que consiste no exame dos documentos fiscais e constituição do crédito tributário, quando verificado o recolhimento do imposto a menor, como no caso dos autos.

Dessa narrativa, concluo que a fiscalização não atribuiu nenhum preço aleatório nos cálculos do ICMS-ST, como cogitou a recorrente em suas razões, mas sim utilizou PMC em conformidade com a legislação vigente. Já a utilização de MVA na composição da base de cálculo, nos casos de inexistência do PMC é subsidiário e apenas se mostra aplicável quando inexistentes os preços de que tratam o caput do artigo 2º do Decreto nº 17.417/95, como veremos adiante.

Com relação à falta de observância ao devido processo legal, este argumento não merece acolhida nesta Corte de Justiça Fiscal, vez que foi assegurada a manifestação do contribuinte nas duas instâncias administrativas de julgamento, segundo previsto na Lei nº 10.094/2013, que dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário – PAT no Estado da Paraíba.

No tocante a presente acusação, vemos que a fiscalização autuou a ora recorrente pela ausência de recolhimento do ICMS Substituição Tributária em virtude da falta de retenção do imposto estadual, do qual era substituto tributário, referente às operações subsequentes dos produtos consignados nas notas fiscais relacionadas no demonstrativo analítico constante da Mídia CD à fl. 11, cujos valores estão sintetizados no demonstrativo sintético – conforme relatórios anexos às fls.12 e 13.

Conforme demonstrado no auto de infração, a impugnante desempenhando o Comércio Atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, CNAE nº 46.443-01, como atividade econômica única e principal, que ora se denomina de contribuinte substituto, realizou indicação incorreta (a menor) do valor do PMC (Preço Máximo ao Consumidor), assim como, indicou incorretamente a base de cálculo e o valor do ICMS/ST retido dos contribuintes substituídos quando da realização de operações interestaduais destinadas ao Estado da Paraíba, infringindo a legislação tributária deste estado.

O sujeito passivo por substituição é o contribuinte substituto (fabricante ou fornecedor) a quem está atribuída à responsabilidade de calcular e recolher o ICMS relativo a todas as operações que, de forma presumida, ocorrerão até o produto chegar ao consumidor final.

O contribuinte autuado é estabelecido no estado do Rio Grande do Norte e inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste estado como substituto tributário.

No que tange às disposições jurídicas relativas à acusação, entende-se que é instituto – a substituição tributária – já contemplado nas disposições constitucionais, autorizando a cobrança antes mesmo da ocorrência do fato gerador.

Esse regime especial de tributação, sendo objeto de emenda constitucional, estapeou qualquer discussão a respeito da legalidade dessa cobrança antecipada do ICMS. No nosso ordenamento local, a autorização para a cobrança está prevista o artigo 390 do RICMS:

Art. 390. Nas operações internas e interestaduais com os produtos constantes do Anexo 05, adotar-se-á o regime de substituição tributária, obedecendo-se os percentuais nele fixados como índices mínimos de taxa de valor acrescido (TVA).

§ 1º A substituição tributária far-se-á mediante a retenção do imposto devido em função de operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes sujeitas a esse regime de tributação.

[...]

O próprio RICMS/PB prescreve o prazo dentro do qual o recolhimento do tributo deve ser feito, sob pena de infração à legislação. No seu artigo 399, estabelece em que espaço de tempo deverá o contribuinte adimplir sua obrigação com a Fazenda estadual. Vejamos:

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

I - no momento da entrada do produto no território deste Estado, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipada;

II - até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador:

a) nas operações procedentes de outra unidade da Federação, sem retenção antecipada, destinadas a contribuintes que possuam Regime Especial concedido pelo Secretário de Estado da Receita;

b) nas operações internas com retenção, promovidas por estabelecimento industrial, comércio atacadista, distribuidor e/ou depósito;

c) nas prestações de serviços de transporte com retenção, realizadas por contribuintes inscritos no CCICMS;

III – REVOGADO

IV - nas operações com cimento será observado o seguinte:

a) se internas com retenção, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador;

b) se interestaduais:

1. com retenção, no prazo previsto em legislação específica;

2. sem retenção, no prazo estabelecido neste Regulamento;

V - relativamente a fato gerador ocorrido antes da entrada da mercadoria ou do serviço prestado ao sujeito passivo por substituição até o 5º (quinto) dia útil do mês subsequente àquele em que ocorrer a respectiva entrada;

VI - até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos demais casos não previstos neste artigo.

Portanto, em regra, por determinação legal, a responsabilidade pelo recolhimento é atribuída ao contribuinte substituto, na condição de proceder à retenção e ao recolhimento para o Estado de destino, como bem sabido de todos que militam no âmbito do direito tributário. Assim, são esclarecedores os artigos 395 e 397 do próprio RICMS, especialmente quando falamos sobre base de cálculo e forma de recolhimento da exação, assim como esclareceu a fiscalização ao descrever os dispositivos dados como infringidos.

Quanto à base de cálculo do débito por substituição tributária, consoante o art. 8º, §§ 2º e 3º, da Lei Complementar nº 87/96 e alterações estabelecem as seguintes regras:

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

(...)

§2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao 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. (Grifei).

Examinando-se os autos, percebemos que o ato infracional denunciado, encontra respaldo na legislação tributária tanto no Convênio ICMS nº 76/94 como no Decreto nº 17.417/95, que recepcionou a norma convencional neste Estado, vez que estes normativos estabelecem a base de cálculo do ICMS – ST, conforme se extrai da leitura dos dispositivos legais, abaixo transcritos, *litteris*:

Decreto nº 17.417/1995

Art. 2º - 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 esse valor, 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 incluído 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 do percentual de: (Decreto nº 17.417/95).

Convênio ICMS nº 76/94

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. (Grifou-se).

Da exegese das normas acima citadas, sabe-se que a base de cálculo do ICMS – ST é formada pelo Preço Máximo de Venda a Consumidor e na sua falta pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, acrescido do IPI, frete e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário adicionada a parcela da Margem de Valor Agregada – MVA, conforme estabelecido na legislação.

No caso em tela, a fixação da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para a venda do consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, que no caso dos autos será o PMC publicado pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) ou pela ABCFARMA.

Reforço que a legislação estabelece de forma inequívoca a existência de um PMC para fins de determinação efetiva base de cálculo do ICMS/ST, e que tem por objetivo fazer com que a base de cálculo estimada esteja em consonância com os valores usualmente praticados ao consumidor final. Ou seja, o PMC espelha a realidade do preço de comercialização do produto.

Destarte, o PMC sugerido pelos estabelecimentos industriais é tornado público por meio de Resoluções expedidas pela CMED ou ABCFARMA, consoante Lei nº 10.742/03, com apoio da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA).

Ademais, o próprio Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, no seu artigo 395 determina a base de cálculo do ICMS Substituição Tributária, como se observa na transcrição que segue, determinando que o preço final ao consumidor, único ou máximo, deve ser respeitado, senão vejamos:

Art. 395. 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 subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) valor da operação ou prestação própria realizada pelo sujeito passivo por substituição ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete, impostos e outros encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes ou tomadores de serviço não sendo admitidos descontos condicionados ou não;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao 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, a base de cálculo será este preço.

(...)

§ 7º Em relação a operações com produtos farmacêuticos, inexistindo o preço a que se refere o § 2º ou § 3º, o valor inicial para o cálculo do imposto retido será o preço praticado pelo distribuidor ou atacadista, quando o estabelecimento industrial não realizar operações diretamente com o comércio varejista. (Grifei).

Neste caso, compete à fiscalização verificar a aplicação do Preço Máximo de Venda ao Consumidor nas operações com produtos farmacêuticos, sendo indispensável a cobrança da parte faltante, quando adotado preço inferior, que implique em retenção a menor do ICMS – ST, como no caso dos autos.

No tocante ao pedido da ora recorrente acerca da imputação de responsabilidade ao contribuinte substituído pelo recolhimento do ICMS ST, é notório que legislação tributária do Estado da Paraíba autoriza a presente cobrança tanto do contribuinte substituto como do substituído, conforme dispositivo regulamentar infracitado, litteris:

Art. 41. São responsáveis pelo pagamento do imposto devido e seus acréscimos legais na condição de sujeito passivo por substituição:

(...)

§ 4º. Nas entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, sujeitas ao regime de substituição tributária, o destinatário é solidariamente responsável com o remetente substituto pelo recolhimento do imposto relativo às operações e prestações subsequentes. (RICMS/PB)

Isto posto, não vislumbro razões legais para exclusão da responsabilidade da ora recorrente.

Tal entendimento já foi objeto de decisão desta Corte, a exemplo do recente Acórdão nº 285/2020, de relatoria do nobre Cons.º Petrônio Rodrigues Lima, cuja ementa transcrevo a seguir:

PROCESSO Nº 1017172015-6

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: NORDESTE POTIGUAR FARMACÊUTICA LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA.

Autuante: FRANCISCO ILTON PEREIRA DE MOURA

Relator: Cons.º. PETRONIO RODRIGUES LIMA

DECADÊNCIA. CARACTERIZADA EM PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS-ST RETIDO A MENOR. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. NÃO APLICAÇÃO DO PREÇO MÁXIMO DE

VENDA AO CONSUMIDOR – PMC. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA, DE OFÍCIO, A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Reconhecida a decadência dos lançamentos relativos aos períodos de 1º/1/2010 a 18/8/2010, por força do disposto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

-O ICMS Substituição Tributária referente aos produtos farmacêuticos possui legislação própria, vigente à época dos fatos geradores, cuja inobservância, em virtude da falta de aplicação do Preço Máximo de Venda a Consumidor – PMC nas operações pertinentes, gerou retenção do imposto a menor, configurando ato infracional.

Apesar de diversas alegações na peça recursal, o sujeito passivo não trouxe aos autos provas elidentes da acusação inicial.

Diante disso, entendo acertada, em parte, a decisão monocrática, uma vez que não existem nos autos provas aptas a modificar o crédito tributário legalmente constituído, ressalvando apenas a parte a ser excluída pelo alcance da decadência tributária (1º/01/2012 a 16/03/2012), acima comentada, que após as correções, deve o crédito tributário ser constituído em conformidade com o quadro resumo abaixo:

| INFRAÇÃO   | PERÍODO    |            | ICMS     | MULTA    | TOTAL     |
|--|------------|------------|----------|----------|-----------|
| ICMS –<br>SUBSTITUIÇÃO<br>TRIBUTÁRIA<br>RETIDO A MENOR<br>(OPERAÇÕES<br>INTERESTADUAIS<br>) (PERÍODO A<br>PARTIR DE<br>28.12.00) | 01/01/2012 | 31/01/2012 | -        | -        | -         |
|  | 01/02/2012 | 29/02/2012 | -        | -        | -         |
|  | 01/03/2012 | 31/03/2012 | 1.529,06 | 1.529,06 | 3.058,12  |
|  | 01/04/2012 | 30/04/2012 | 2.970,53 | 2.970,53 | 5.941,06  |
|  | 01/05/2012 | 31/05/2012 | 3.359,37 | 3.359,37 | 6.718,74  |
|  | 01/06/2012 | 30/06/2012 | 3.603,07 | 3.630,07 | 7.260,14  |
|  | 01/07/2012 | 31/07/2012 | 3.664,50 | 3.664,50 | 7.329,00  |
|  | 01/08/2012 | 31/08/2012 | 6.613,58 | 6.613,58 | 13.227,16 |
|  | 01/09/2012 | 30/09/2012 | 5.931,98 | 5.931,98 | 11.863,96 |
|  | 01/10/2012 | 31/10/2012 | 6.917,15 | 6.917,15 | 13.834,30 |
|  | 01/11/2012 | 30/11/2012 | 4.110,80 | 4.110,80 | 8.221,60  |
|  | 01/12/2012 | 31/12/2012 | 9.805,21 | 9.805,21 | 19.610,42 |
|  | 01/01/2013 | 31/01/2013 | 5.051,19 | 5.051,19 | 10.102,38 |
|  | 01/02/2013 | 28/02/2013 | 1.850,57 | 1.850,57 | 3.701,14  |
|  | 01/03/2013 | 31/03/2013 | 4.810,67 | 4.810,67 | 9.621,34  |
|  | 01/04/2013 | 30/04/2013 | 4.929,04 | 4.929,04 | 9.858,08  |
|  | 01/05/2013 | 31/05/2013 | 5.663,73 | 5.663,73 | 11.327,46 |
|  | 01/06/2013 | 30/06/2013 | 4.877,61 | 4.877,61 | 9.755,22  |
|  | 01/07/2013 | 31/07/2013 | 3.102,33 | 3.102,33 | 6.204,66  |
|  | 01/08/2013 | 31/08/2013 | 2.641,61 | 2.641,61 | 5.283,22  |
|  | 01/09/2013 | 30/09/2013 | 5.347,79 | 5.347,79 | 10.695,58 |
|  | 01/10/2013 | 31/10/2013 | 3.307,50 | 3.307,50 | 6.615,00  |
|  | 01/11/2013 | 31/11/2013 | 4.200,90 | 4.200,90 | 8.401,80  |
|  | 01/12/2013 | 31/12/2013 | 1.849,60 | 1.849,60 | 3.699,20  |
|  | 01/01/2014 | 31/01/2014 | 3.247,53 | 3.247,53 | 6.549,06  |
|  | 01/02/2014 | 28/02/2014 | 1.988,70 | 1.988,70 | 3.977,40  |
|  | 01/03/2014 | 31/03/2014 | 2.767,10 | 2.767,10 | 5.534,20  |
|  | 01/04/2014 | 30/04/2014 | 1.618,46 | 1.618,46 | 3.236,92  |
|  | 01/05/2014 | 31/05/2014 | 2.028,90 | 2.028,90 | 4.057,80  |

|            |            |                   |                   |                   |
|------------|------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| 01/06/2014 | 30/06/2014 | 1.344,82          | 1.344,82          | 2.689,64          |
| 01/07/2014 | 31/07/2014 | 1.220,66          | 1.220,66          | 2.441,32          |
| 01/08/2014 | 31/08/2014 | 928,13            | 928,13            | 1.856,26          |
| 01/09/2014 | 30/09/2014 | 1.043,34          | 1.043,34          | 2.086,68          |
| 01/10/2014 | 31/10/2014 | 578,30            | 578,30            | 1.156,60          |
| 01/12/2014 | 31/12/2014 | 1.468,91          | 1.468,91          | 2.937,82          |
| 01/01/2015 | 31/01/2015 | 1.303,73          | 1.303,73          | 2.607,46          |
| 01/02/2015 | 28/02/2015 | 308,11            | 308,11            | 616,22            |
| 01/03/2015 | 31/03/2015 | 776,91            | 776,91            | 1.553,82          |
| 01/04/2015 | 30/04/2015 | 167,48            | 167,48            | 334,96            |
| 01/05/2015 | 31/05/2015 | 404,15            | 404,15            | 808,30            |
| 01/06/2015 | 30/06/2015 | 124,09            | 124,09            | 248,18            |
| 01/07/2015 | 31/07/2015 | 1.068,36          | 1.068,36          | 2.136,72          |
| 01/08/2015 | 31/08/2015 | 106,68            | 106,68            | 213,36            |
| 01/09/2015 | 30/09/2015 | 135,30            | 135,30            | 270,60            |
| 01/10/2015 | 31/10/2015 | 149,76            | 149,76            | 299,56            |
| 01/01/2016 | 31/01/2016 | 485,36            | 485,36            | 970,72            |
| 01/05/2016 | 31/05/2016 | 15,28             | 15,28             | 30,56             |
|            |            | <b>119.471,87</b> | <b>119.471,87</b> | <b>238.943,74</b> |

Com esses fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito pelo seu *desprovemento*, alterando, de ofício, quanto ao valores, a sentença exarada na instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.0000268/2017-35 (fls. 5 a 10), lavrado em 22/02/2017, contra a empresa J REIS & CIA LTDA., inscrita no CCICMS/PB, sob n.º 16.900.485-6, devidamente qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no montante de R\$ 238.943,74 (duzentos e trinta e oito mil, novecentos e quarenta e três reais e setenta e quatro centavos) sendo R\$ 119.471,87 (cento e dezenove mil, cento e quinze reais e setenta e sete centavos) de ICMS, por infringência aos arts. art. 395 c/c os arts. 397, II e 399, todos do RICMS/PB e R\$ 119.471,87 (cento e dezenove mil, quatrocentos e setenta e um reais e oitenta e sete centavos) de multa por infração, nos termos do artigo 82, V, “g”, da Lei n.º 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o *quantum* de R\$ 20.494,98 (vinte mil, quatrocentos e noventa e quatro reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 10.247,49 (dez mil, seiscentos e três reais e cinquenta e nove centavos) de ICMS e R\$ 10.247,49 (dez mil, duzentos e quarenta e sete reais e quarenta e nove centavos) de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

Tribunal Pleno. Sessão realizada por meio de videoconferência, em 29 de março de 2022.

Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões  
Conselheira Relatora

