

**A. I. N°** - 140764.0001/13-9  
**AUTUADO** - GBI FARMA COM. DE MEDICAMENTOS E PRODUTOS HOSPITALARES LTDA.  
**AUTUANTE** - ETEVALDO NONICO SILVA  
**ORIGEM** - INFAC GUANAMBI  
**INTERNET** - 04/10/2013

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0237-03/13**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Ficou comprovado o cometimento da infração, de acordo com o demonstrativo elaborado pelo autuante, apurando que houve recolhimento a menos do imposto. **b)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NA FRONTEIRA. ESTABELECIMENTO QUE NÃO POSSUI CREDENCIAMENTO. É devida a antecipação do ICMS nas entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nas aquisições interestaduais para comercialização, por estabelecimento não credenciado, considerando-se correta a utilização dos preços máximos de venda a consumidor, constantes nas listas publicadas por revistas de entidades farmacêuticas, que estão à disposição dos consumidores e da fiscalização para as necessárias conferências. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 26/03/2013, refere-se à exigência de R\$62.914,31 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Procedeu a 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 julho, setembro e outubro de 2010. Valor do débito: R\$44.771,14.

Infração 02: Deixou de proceder a retenção 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 novembro e dezembro de 2010; janeiro, fevereiro, julho, agosto, outubro e dezembro de 2011. Valor do débito: R\$18.143,17.

O autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 133, apresentou impugnação às fls. 111 a 132 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa; reproduz os fatos narrados no Auto de Infração e diz que a matéria tratada na autuação é complexa, e que a substituição tributária progressiva vem sendo amplamente discutida. Que a recente jurisprudência do STJ, é no sentido de não se admitir a aplicabilidade do regime de pauta fiscal para a cobrança do tributo (ICMS) em questão.

Alega que o autuante laborou em equívoco na interpretação da lei que rege a espécie, ao utilizar para a constituição da base de cálculo do imposto o “odioso e ilegal regime de pauta fiscal”. Transcreve os arts. 150, § 7º e 155, inciso II, § 2º, inciso XII, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal; art. 128 do Código Tributário Nacional e art. 6º da Lei Complementar nº 87/96.

Faz comentários sobre o Convênio ICMS nº.76/94, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, transcrevendo a sua Cláusula primeira e ementa de um

julgado da Segunda Turma no Recurso Especial nº 1.192.409/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 22 de junho de 2010, publicado em 01 de julho de 2010, com a conclusão de que “Esta Corte admite a utilização dos preços indicados na Revista ABC FARMA na composição da base de cálculo presumida do ICMS na circulação de medicamentos em regime de substituição tributária progressiva”.

Também cita o Recurso Especial nº 1.248.963/SE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 07 de junho de 2011 pela Segunda Turma, transcrevendo a ementa com a informação de que “A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de admitir a utilização dos preços indicados na Revista ABC FARMA na composição da base de cálculo presumida do ICMS na circulação de medicamentos em regime de substituição tributária progressiva”.

Diz que no presente caso, na base de cálculo do ICMS adotada pelo autuante foram utilizados os preços definidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, órgão público do Conselho do Governo da Presidência da República. Afirma que a partir do PMC de cada medicamento e sua respectiva quantidade, constante da nota fiscal, deve-se calcular a base de cálculo para fins da substituição tributária, de cada nota fiscal, reduzindo a mesma para 90% (noventa por cento) do seu valor, multiplicando-se pela alíquota interna de 17%, deduzindo deste resultado o valor do ICMS próprio (ICMS NF) e o valor da substituição tributária paga. Salienta que a regulação do mercado de medicamentos pela Câmara de Regulação de Medicamentos – CMED – que tem competência para estabelecer critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos – destina-se a orientar as empresas produtoras de medicamentos, sendo imprestável para fixar a base de cálculo do ICMS das operações submetidas ao regime de substituição tributária.

Alega que o método de apuração da base de cálculo do ICMS empregado pelo autuante, no regime de substituição tributária, não se amolda à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça exemplificada pelos precedentes colacionados nas razões de defesa. Que se trata, na verdade, da instituição de pauta fiscal, em matéria de medicamentos, prática vedada pela Súmula 431 do Superior Tribunal de Justiça. Nesse sentido, cita decisão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça em matéria semelhante ao presente, por ocasião do julgamento, por unanimidade, do Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo nº 1.359.721/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, em 05 de abril de 2011.

Salienta que é inadmissível a aplicabilidade de pauta fiscal para formação da base de cálculo para efeito de apuração da substituição tributária. Que lamentavelmente o autuante não se alinhou à jurisprudência dominante, cobrando o tributo com base em pauta fiscal, ou seja, valendo-se do PMC. Que a referida cobrança deve ser afastada de plano, porque não encontra agasalho na legislação aplicável com ressonância na jurisprudência citada.

Para ilustrar, diz que no demonstrativo elaborado com base em amostragens mensais a partir das notas de entradas de medicamentos, constatam-se diferenças absurdas entre os preços constantes nos documentos fiscais e a base de cálculo encontrada pelo autuante para a cobrança do imposto substituto. São diferenças estratosféricas, que vão além do imaginário, um verdadeiro confisco, que fere de morte os princípios da razoabilidade, legalidade, proporcionalidade, e, atropela a capacidade contributiva do autuado. Entende que a cobrança não pode atropelar a filosofia do ICMS, ou seja, se não há circulação de mercadorias ou serviços não há incidência do imposto.

O defendente pede a nulidade do Auto de Infração, alegando inaplicabilidade do Convênio ICMS 76/94 para o caso em tela. Diz que os documentos fiscais apontam na direção de que as aquisições de mercadorias foram oriundas dos estados de Minas Gerais, São Paulo e Goiás, que já haviam denunciado o Convênio 76/94, no período objeto da fiscalização.

Frisa que o Estado de São Paulo através do Ato COTEP-ICMS 15/97, afastou as normas contidas no citado Convênio desde 01/11/97. O Estado de Minas Gerais mediante o despacho COTEP nº 05/01, exclui a aplicação das regras insertas no multicitado Convênio a partir de 01/04/01.

Com relação à tese ora esposada, cita a jurisprudência deste Conselho Fazendário, por meio do Acórdão JJF Nº 0056-04/13, transcrevendo a ementa.

Salienta que o balizamento jurídico é condição indispensável para sustentar a autuação. Afirma que o Auto de Infração não pode prosperar, eis que lhe falta sustentação jurídica, por via de consequência fere de morte o princípio da legalidade, e outro destino não terá senão a nulidade absoluta, que requereu. Diz que é correto afirmar que o poder do autuante é vinculado ou regrado, equivalendo dizer que os seus atos terão que estar rigorosamente dentro do que determina a lei, caso contrário, é ato nulo. Quanto a esta matéria, cita ensinamentos de Hely Lopes Meirelles. Diz que a possibilidade de se verificar a realidade dos fatos e não um simples indício de ilegalidade se baseia num dos princípios basilares do processo administrativo, o “princípio da verdade real”. Conclui que a Fazenda Pública Estadual não poderá condenar a Autuada, sem que antes se faça extrair de sua contabilidade, a verdade real dos fatos ocorridos no período fiscalizado.

Finaliza, requerendo a improcedência do presente Auto de Infração. Também requer provar o alegado por todos os meios de provas úteis em direito, mormente, pela juntada de novos documentos e aditamento da defesa.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 140 a 153 dos autos, dizendo que concorda com o autuado quando afirma que o instituto da substituição tributária encontra-se previsto no art. 150, § 7º da Constituição Federal, e que o deficiente também citou o art. 128 do CTN, que trata igualmente da responsabilidade solidária. Diz que através de consenso entre a Bahia e demais Estados da Federação, ficou acordado que medicamentos de uso humano e demais produtos comercializados em farmácia estariam sujeitos ao regime da substituição tributária. Com a assinatura do Convênio 76/94 foi estabelecida a forma de tributação. O mencionado Convênio foi recepcionado no RICMS/BA, conforme art. 353, inciso II, item 13, que transcreveu. Em relação à base de cálculo nas operações com produtos farmacêuticos, informa que o legislador escolheu a modalidade inserida na Cláusula Segunda do Convênio 76/94. Afirma que se trata de uma regra diferente do preço de pauta sugerido pelo autuado, salientando que o preço de pauta é um instrumento legal utilizado pela Administração Fazendária, divulgado por meio de instruções normativas para fixação dos preços de produtos minerais, cerâmicos, agropecuários etc. e, ao contrário do PMC (preço máximo de venda a consumidor), objeto do Convênio 76/94, a pauta fiscal é o preço de referência, uma forma de adequar e ajustar a cobrança do ICMS aos preços correntes no mercado consumidor.

Prosseguindo, o autuante informa como foi realizado o procedimento fiscal, esclarecendo que a primeira irregularidade apurada diz respeito ao recolhimento efetuado a menos do ICMS relativo à substituição tributária, em razão do uso indevido da MVA em lugar do PMC. A segunda infração refere-se à total omissão de recolhimento da mesma obrigação tributária, e o mais agravante é o fato de o autuado ser beneficiário de Regime Especial, a partir de novembro de 2010, fazendo jus à redução da base de cálculo nas operações com medicamentos e produtos de farmácia, conforme previsto no Decreto nº 11.872/09.

Transcreve os arts. 1º e 2º do mencionado Decreto e informa que no demonstrativo às fls. 07/25 dos autos, constata-se que foi utilizado, em primeira instância, a forma convencional prevista no Decreto 11.872/79, para o cálculo do imposto exigido. Diz que foram utilizadas as tabelas da ABCFarma, fornecidas pela SEFAZ/DAT/DPF/GERSU, lista de preços máximo a consumidor da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, Suplemento Lista de Preços (parte integrante da Revista Guia da Farmácia).

Afirma que o deficiente utilizou erradamente a forma prevista no § 1º da Cláusula 2ª do Convênio 76/94 e que esta alternativa somente é válida para o caso em que não exista o preço constante na tabela sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor, ou ainda, o valor do PMC correspondente ao preço máximo de venda a consumidor, sugerido ao público pelo

estabelecimento industrial. Dessa forma, apurou que o autuado recolheu de forma inadequada, parte do ICMS relativo à substituição tributária sobre diversas notas fiscais de medicamentos, utilizando a MVA, quando a Cláusula segunda do Convênio 76/94 determina procedimento diverso.

Assegura que também não encontra guarida a tese defensiva de isenção tributária na aquisição interestadual de medicamentos, pelo fato de os Estados de Minas Gerais, São Paulo e Goiás terem denunciado o Convênio 76/94. Diz que a legislação é bastante clara quando prevê que os medicamentos originados de estados não signatários de acordos devem obedecer a antecipação tributária interna, ou seja, mesmo nesse caso, esses produtos também estão sujeitos ao recolhimento antecipado do tributo, haja vista que o RICMS/BA, no art. 353, inciso II, enquadra os medicamentos no regime de substituição tributária, e não havendo protocolo ou convênio que preveja a retenção do imposto, o adquirente das mercadorias é o responsável pelo pagamento do ICMS devido por antecipação tributária, conforme disposto no art. 371, nos prazos previstos no art. 125, tudo do RICMS-BA/97.

Volta a comentar sobre a base de cálculo do imposto exigido, afirmando que a apuração das diferenças exigidas está em conformidade com as disposições estabelecidas no Convênio ICMS 76/94, e inciso I do § 2º do art. 61 do RICMS/97. Diz que o Acórdão JJF 0056-04/13, citando pelo defensor, não serve ao presente caso, tendo em vista que a infração anulada naquela decisão faz referência à substituição tributária nas operações de vendas de bebidas a contribuintes deste Estado.

O autuante conclui que o autuado deixou de se manifestar em relação aos papéis de trabalho, que o objetivo pretendido pelo defensor é meramente protelatório. Pede a procedência total do presente Auto de Infração.

## VOTO

O defensor suscitou a nulidade do Auto de Infração, alegando inaplicabilidade do Convênio ICMS 76/94 para o caso em tela. Diz que os documentos fiscais apontam na direção de que as aquisições de mercadorias foram oriundas dos estados de Minas Gerais, São Paulo e Goiás, que já haviam denunciado o Convênio 76/94, no período objeto da fiscalização.

Embora seja uma questão relacionada ao mérito da autuação, observo que neste caso, conforme previsto no art. 371 do RICMS/97, “Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação”.

Vale salientar que as mercadorias objeto da autuação estão enquadradas no regime de Substituição Tributária, de acordo com o art. 353, inciso II, item 13 do RICMS-BA/97, ou seja, os produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário especificados no mencionado dispositivo regulamentar, o que está em conformidade com o Convênio ICMS 76/94 e Protocolo ICMS 105/09, e os prazos para recolhimento do tributo encontram-se estabelecidos no art. 125 do referido Regulamento.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento, ficando rejeitada a preliminar suscitada nas razões de defesa.

No mérito, o presente Auto de Infração trata de retenção a menos (infração 01) e falta de retenção do ICMS (infração 02), 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.

As mercadorias foram remetidas por empresas de Minas Gerais, São Paulo, Goiás e Distrito Federal, que não são signatários do Convênio 76/94, e por isso, é devido o imposto pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes, nos prazos previstos no art. 125, c/c o art. 371, do RICMS/97.

Quanto à infração 01, o autuante informou que a irregularidade foi apurada em razão do uso indevido da MVA em lugar do PMC. Afirmou que o defensor utilizou erradamente a forma prevista no § 1º da Cláusula 2ª do Convênio 76/94 e que esta alternativa somente é válida para o caso em que não exista o preço constante na tabela sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor, ou ainda, o valor do PMC correspondente ao preço máximo de venda a consumidor, sugerido ao público pelo estabelecimento industrial. Dessa forma, apurou que o autuado recolheu de forma inadequada, parte do ICMS relativo à substituição tributária sobre diversas notas fiscais de medicamentos, utilizando a MVA, quando a Cláusula segunda do Convênio 76/94 determina procedimento diverso.

Quanto à base de cálculo, questionada pelo defensor, o art. 61, incisos I e II do RICMS-BA/97, estabelece que a base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é: i) o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente; ii) na falta da fixação de preço referida no inciso anterior, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subsequentes, de acordo com o percentual previsto na legislação.

O RICMS/97, no inciso I, do § 2º, do art. 61, estabelece:

Art. 61 (...)

*§ 2º Para efeitos de substituição ou antecipação tributária, nas operações com os produtos a seguir indicados, a determinação da base de cálculo será feita segundo os seguintes critérios:*

*I - produtos farmacêuticos e demais mercadorias especificados no item 13 do inciso II do art. 353, em consonância com o Convênio ICMS 76/94 e suas alterações posteriores, especialmente a introduzida pelo Convênio ICMS 04/95, inclusive quanto à redução da base de cálculo para fins de substituição tributária, em 10%, não podendo resultar em carga de ICMS inferior a 7%;*

Por outro lado, o Convênio ICMS 76/94 determina:

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:

§ 4º A base de cálculo prevista nesta cláusula será reduzida em 10% (dez por cento), não podendo resultar em carga de ICMS inferior a 7% (sete por cento).

De acordo com o § 2º do art. 23 da Lei 7.014/96, “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”. Já o § 3º deste mesmo artigo prevê que “na falta do preço estabelecido pelo órgão competente a que se refere o parágrafo anterior, a base de cálculo para fins de substituição tributária, poderá ser o preço final fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador, se houver, desde que, comprovadamente, seja o preço de venda utilizado pelo contribuinte substituído. Assim, no caso dos medicamentos, o cálculo da substituição tributária é feito com base nos preços sugeridos pelos fabricantes, publicados em listagens, a exemplo daquelas publicadas pela ABIFARMA, ABAFARMA e ABCFARMA, tendo em vista que as citadas listagens estão disponíveis e são utilizadas para as consultas de preços que forem necessárias. Ademais, o preço ao consumidor, consta em diversas notas fiscais, e o defensor demonstrou ter conhecimento das referidas revistas, embora tenha discordado de sua aplicação pelo fisco.

Nos demonstrativos elaborados pelo autuante consta a informação de que se trata de exigência fiscal referente a medicamentos provenientes de Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94, e a base de cálculo foi apurada de acordo com o preço máximo de venda a consumidor – PMC, sugerido pelo estabelecimento industrial.

Vale ressaltar, que tem prevalecido, de forma reiterada, neste órgão julgador, o entendimento de que é correta a utilização dos preços máximos de venda a consumidor, constantes nas listas publicadas por revistas de entidades farmacêuticas, que estão à disposição dos consumidores e da fiscalização para as necessárias conferências, e inexistindo tais preços, é que se deveria adotar o preço do remetente das mercadorias adicionando as despesas e margem de valor agregado, como pretendeu o autuado.

O defensor também alegou que no demonstrativo elaborado com base em amostragens mensais a partir das notas de entradas de medicamentos, constatam-se diferenças absurdas entre os preços constantes nos documentos fiscais e a base de cálculo encontrada pelo autuante para a cobrança do imposto substituto. Entretanto, não foi especificada qualquer nota fiscal ou qualquer inconsistência nos cálculos efetuados no levantamento fiscal.

Em relação ao Acórdão JJF Nº 0056-04/13, citado nas razões de defesa, concordo com a informação do autuante de que a mencionada decisão se refere à substituição tributária nas operações de vendas de bebidas a contribuintes deste Estado, e esta mercadoria tem estrutura de apuração do imposto diferente dos medicamentos.

O valor apurado no pelo autuante está de acordo com a legislação em vigor, conforme transrito neste voto, por isso, concluo que é subsistente o débito na forma como foi apurado no presente lançamento.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 140764.0001/13-9, lavrado contra **GBI FARMA COM. DE MEDICAMENTOS E PRODUTOS HOSPITALARES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$62.914,31**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2013

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR