

A. I. N° - 281331.0401/13-9
AUTUADO - MULTILAB INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.
AUTUANTE - CARLOS ROBERTO SOARES SOUZA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 22.11.2013

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF N° 0245-02/13

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (PRODUTOS FARMACÊUTICOS) DERIVADA DE ACORDO INTERESTADUAL (CONVÊNIO ICMS 76/94) REALIZADA POR ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL LOCALIZADO EM ESTADO SIGNATÁRIO DO REFERIDO ACORDO. ESTABELECIMENTO REMETENTE RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES NO ESTADO DA BAHIA. Restou comprovado que o estabelecimento remetente das mercadorias, devidamente inscrito neste Estado, é responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição, porém o fez em valor a menos que o devido. É legal a aplicação do PMC na apuração da base de cálculo do imposto substituto devido conforme determinação contida na LC 87/96 e Convênio ICMS 76/94. Negado o pedido de diligência. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 29/04/2013, para exigência de ICMS no valor de histórico de R\$22.221.879,55, sob acusação do cometimento da seguinte infração:

INFRAÇÃO 01 - 08.15.02 - Procedeu a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de mercadorias realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Conforme demonstrado resumidamente na Tabela I - Quadro Resumo ICMS ST Retido a Menor - (pag. 08) e demonstração analítica nos Relatórios Demonstrativos de Apuração do ICMS ST Retido a Menor 2011 e 2012 (págs. 9 a 35). A fiscalização teve como base os dados obtidos na base corporativa de Nfe da Sefaz-BA, arquivos magnéticos com as informações do PMC - Preço Máximo de Venda ao Consumidor Final da ABCFARMA, e informações eletrônicas do contribuinte constante da base corporativa de dados da Sefaz-BA.

O autuado, folhas 48 a 79, impugna o lançamento tributário, inicialmente, alegando que:

a) o auto de infração não preenche os requisitos (formais) de validade que lhes são inerentes, pois:

- (i) não descreve de forma clara, objetiva e suficiente os fatos considerados como infração e
- (ii) não indica os dispositivos da legislação tributária infringidos, deixando de observar, ao assim proceder, o disposto no art. 129, § 1º, incs. III e V, da Lei Estadual nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) c/c art. 39, incs. III e V, do Decreto nº 7.629/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal);
- b) o critério adotado pelos Auditores Fiscais autuantes para fins de determinação da base de cálculo do ICMS-ST - o valor do Preço Máximo de Venda a Consumidor Final publicado nas

Revistas da ABCFARMA - não pode ser validamente aceito, eis que comprovadamente não reflete a média dos preços praticados pelo mercado varejista (substituído – farmácias e drogarias). É que, de acordo com a autorização legislativa contida no art. 8º, §§ 3º e 6º, da Lei Complementar n. 87/96 (*Lei Kandir*), combinado com a regra prevista no art. 23, § 7º, da Lei Estadual n. 7.014/96, o valor do PMC somente PODERÁ (e não DEVERÁ) ser utilizado para fins de determinação da base de cálculo do ICMS-ST desde que, de fato, reflita a média dos preços usualmente praticados pelo mercado varejista.

Reitera a alegação de insuficiência da descrição da matéria tributável e ausência de indicação dos dispositivos da legislação tributária infringidos, hipótese de nulidade do auto de infração por cerceamento do direito à ampla defesa, transcrevendo o art. 142, do CTN, art. 129, II, § 1º, III e V, arts. 38 e 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (BA), para concluir que o ato de formalização do crédito tributário deve descrever de forma clara, objetiva e suficiente os fatos praticados pelo contribuinte que configuram infração à legislação tributária, indicando precisamente os respectivos dispositivos infringidos, o que não se verifica no caso que ora se examina.

Pergunta: *qual a conduta que a impugnante, na condição de responsável pela retenção e recolhimento do ICMS incidente sobre as operações subsequentes, teria praticado para resultar na retenção a menor do ICMS-ST? Apropriado crédito fiscal indevido de ICMS? Adotado alíquota menor que a prevista para a operação realizada? Utilizado base de cálculo diversa da prevista na legislação?*

Frisa que o auto de infração não responde objetivamente essas questões, não explicitando claramente o motivo que ensejou a sua lavratura, circunstância está que inviabiliza, quiçá torna impossível, o exercício do direito à ampla defesa, constitucionalmente assegurado pelo art. 5º, inc. LV, CF/88, razão pela qual deve ser decretada a nulidade da peça fiscal impugnada.

Transcreve doutrina e jurisprudência de outros tribunais sobre o tema.

No mérito, inicialmente, informa que tem como objeto social a industrialização de produtos farmacêuticos (medicamentos genéricos e similares), com sede no município de São Jerônimo-RS. No exercício de sua atividade econômica, realiza, com frequência e habitualidade, operações de saída (venda) de mercadorias (medicamentos) com destino a clientes (em sua maioria distribuidoras de medicamentos - atacadistas) localizados em diversos Estados da Federação, entre os quais, o Estado da Bahia.

Salienta que o regime de tributação aplicável às operações com medicamentos, tanto no âmbito estadual (ICMS – ex: Substituição Tributária) como federal (PIS e COFINS – ex: Tributação Monofásica) caracteriza-se com um dos mais complexos, em decorrência da adoção generalizada da sistemática de tributação por presunção.

Salienta que por ter plena convicção de que o denominado Preço Máximo a Consumidor Final sugerido pelo fabricante (o PMC) não reflete a média dos preços praticados pelo mercado varejista (farmácias e drogarias- substituído) apurou a base de cálculo do ICMS-ST em relação às operações de venda medicamentos genéricos e similares destinados a clientes (distribuidoras de medicamentos) localizadas no Estado da Bahia, através da aplicação das Margens de Valor Agregado-MVA, cujos percentuais estão previstos no § 1º, da Cláusula Segunda, do Convênio ICMS n. 76/94.

Sustenta que a matéria, contudo, merece aprofundamento, tendo em vista que, como será comprovadamente demonstrado através de Pesquisas de Preços, o valor do Preço Máximo a Consumidor Final sugerido pelo fabricante (PMC) não reflete a média dos preços praticados pelos estabelecimentos varejistas (Substituído Tributário – Farmácias e Drogarias), não podendo, por essa razão, ser validamente utilizado para fins de determinação de base de cálculo do ICMS-ST, de acordo com o entendimento firmado pelos Tribunais pátrios e pela melhor doutrina.

Tece considerações gerais sobre o ICMS, destacando a regra da competência tributária.

Transcreve doutrina e jurisprudência para afirmar que a base de cálculo possível do ICMS, independentemente do regime de tributação (regime de conta gráfica – débito X crédito- ou de substituição tributária) é o valor da operação, pois esta é a única expressão capaz de medir (quantificar) validamente a intensidade da hipótese de incidência descrita na regra de competência tributária disposta no art. 155, inc. II, da vigente Constituição Federal.

Argumenta que estabelecer, mesmo para fins de determinação da base de cálculo do imposto de responsabilidade por substituição tributária, outro valor que, comprovadamente, não corresponda ao valor da operação, como é o caso da utilização do denominado PMC, implica em insuportável desvirtuamento da regra de competência outorgada pela Lei Suprema, assumindo o tributo uma feição nitidamente confiscatória, com total menosprezo ao princípio da capacidade contributiva, ainda mais quando comprovado por meio idôneo (Pesquisa de Preços de Mercado) que o critério estabelecido pela norma impugnada presume, através do critério a ser utilizado para fins de determinação da base de cálculo do ICMS-ST (PMC) que uma farmácia (substituído tributário/varejista) praticaria margens de lucro exorbitantes na comercialização de medicamentos genéricos ou similares, ou seja, estaria o próprio Estado induzindo os varejistas à prática, em tese, de crime contra a economia popular, bem como à formação de cartel, o que o direito posto repele.

Partindo dessas considerações, frisa que cumpre demonstrar a impossibilidade jurídica de utilização do denominado Preço Máximo a Consumidor final sugerido pelo fabricante (PMC) para fins de determinação da base de cálculo do ICMS-ST nas operações com produtos farmacêuticos, especialmente no que se refere aos medicamentos similares e genéricos, ante a comprovação de que este valor (o PMC) não reflete a média dos preços usualmente praticados pelo mercado varejista (farmácias e drogarias).

Prosseguindo, trata da Base de Cálculo da Substituição Tributária no ICMS, transcrevendo o art. 146, da CF/88, art. 8º, I, II, a), b), § 2º, § 3º, § 4º, § 5º e § 6º da LC 87/96 e art. 23, da Lei Estadual nº 7.014/96, para salientar que consoante se infere dos dispositivos legais transcritos contempla três critérios possíveis para fins de determinação da base de cálculo da substituição tributária progressiva, quais sejam:

- 1º) *Margem de valor agregado (MVA) - art. 8º, inc. II;*
- 2º) *Preço fixado por órgão público competente (Tabelamento) – art. 8º, § 2º;*
- 3º) *Preço final a consumidor sugerido pelo fabricante - art. 8º, § 3º;*

Ressalta que o fato de o art. 8º da LC 87/96, assim como a Lei Estadual nº 7.014/96, contemplar três critérios distintos para fins de determinação da base de cálculo de responsabilidade por substituição tributária (ICMS-ST) revela um dado de suma importância, qual seja: a manifesta preocupação do legislador complementar no sentido de editar uma norma que possibilite ao titular da competência tributária, ao dispor sobre o ICMS/ST, eleger aquele critério que, comprovadamente, seja o mais compatível com o valor real da operação a ser praticado pelo substituído tributário (varejista) por ocasião da efetiva ocorrência do fato gerador presumido (operação realizada pelo substituído), de forma a torná-la compatível com o pressuposto material da regra de competência tributária referente ao ICMS.

Destaca que o Estado da Bahia, na condição de signatário do Convênio ICMS n. 76/94, elegeu, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS/ST, o critério previsto no art. 8º, § 2º, da LC 87/96.

Registra que a sistemática de preços aplicável aos medicamentos não configura hipótese tabelamento, pois os preços não são fixados/estabelecidos por órgãos do poder público ou entidade privada, e sim apenas informados/comunicados pelos fabricantes (indústrias) à Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, órgão colegiado instituído pela Lei n. 10.742/03, que acompanha o mercado e dá publicidade aos preços informados pelos estabelecimentos industriais.

Aduz que é um modelo de teto de preços (art. 4º, § 1º, da Lei n. 10.742/03). O Preço Máximo a Consumidor Final sugerido pela indústria (PMC) constitui, na sua essência, um balizador do teto de preços em relação aos medicamentos, ou seja, uma vez informado o valor do Preço Fábrica (PF) e, do qual deriva o PMC, à Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, e tendo sido publicado tal valor (do PMC) na Lista de Preços disponibilizada pelo referido órgão (em www.anvisa.gov.br), o estabelecimento varejista não pode praticar, por ocasião da venda dessas mercadorias ao consumidor final, um preço superior ao PMC, ficando autorizado, porém, a praticar um preço inferior ao valor PMC - o que se verifica com frequência na comercialização de medicamentos genéricos e similares-, tendo em vista que vigora no Brasil o princípio da liberdade econômica, razão pela qual este valor (o PMC) não pode ser utilizado validamente para fins de determinação da base de cálculo do ICMS-ST em relação às operações com medicamentos genéricos e similares.

É importante destacar, também, que os preços publicados nas Revistas da ABCFARMA não constituem uma publicação autônoma de lista de preços, mas apenas refletem as Listas de Preço Máximo a Consumidor Final disponibilizadas pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos-CMED. A Revista da ABCFARMA é editada em decorrência do disposto nas resoluções expedidas anualmente pela CMED, que tratam dos índices de reajuste de preço dos medicamentos, como, por exemplo, da Resolução CMED n. 4, de 09.03.2011 (doc. n. 02), cujo art. 7º, estabelece que: *“As empresas produtoras deverão dar ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, por meio de publicações especializadas de grande circulação.”*

Argumenta que o conjunto de regras dispostas no art. 8º da Lei Complementar n. 87/96 demonstra, com meridiana clareza, que o valor a ser adotado para efeitos de determinação da base de cálculo do ICMS-ST, em relação às operações subseqüentes, primeiramente, é o valor da operação acrescida das parcelas (Margem de Valor Agregado MVA) previstas no inc. II, do referido dispositivo legal. Tratando-se de mercadoria sujeita a tabelamento por órgão oficial, este será o valor ao qual deverá corresponder a base cálculo para fins de substituição tributária, pois nesta hipótese o mercado varejista estaria impedido de praticar outro preço (superior ou inferior), que não aquele expressamente pautado pelo órgão oficial. No que diz respeito ao critério previsto no § 3º, do art. 8º da Lei Complementar n. 87/96, ao admitir que *existindo preço FINAL* (e não Máximo) sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço, a matéria comporta maiores considerações.

Evidencia os dizeres do § 4º, do mesmo artigo, ao mencionar que a margem (de valor agregado-MVA) a que se refere a alínea “c” do inc. II, do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em LEI.

Destaca, também, o disposto no § 6º, do já referido art. 8º, da Lei Complementar n. 87/96, ao prever a hipótese que: em substituição ao disposto no inciso II do “caput”, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes PODERÁ ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.”

Assegura que a Lei Estadual n. 7.014/96 (art. 23), ao tratar da base de cálculo da substituição tributária nas operações subseqüentes, manteve-se fiel às disposições do art. 8º, da Lei Complementar n. 87/96, prevendo, em seu art. 23, § 7º.

Ressalta a cautela dos legisladores complementar e estadual ao contemplarem a possibilidade de adoção desse critério, estatuindo clara e objetivamente que, existindo preço final sugerido pelo fabricante, *PODERÁ* (e não deverá) a lei estabelecer como base de cálculo este preço, desde que o mesmo reflita a média dos preços usualmente praticados no mercado varejista.

Assegura que o critério pautado pelo preço máximo de venda a consumidor final sugerido pelo fabricante, assim como os demais elencados no art. 8º, da LC 87/96, somente PODERÁ ser validamente utilizado para fins de determinação da base de cálculo do ICMS/ST quando e se for compatível com a média dos preços praticados pelo mercado varejista (substituído tributário). Havendo flagrante discrepância entre o Preço Máximo de Venda a Consumidor final (PMC) sugerido pelo fabricante e o valor real da operação promovida pelo substituído tributário, como restou demonstrado no caso vertente, especialmente pelo Levantamento de Preços trazido à colação (docs. ns. 05, 06, 07 e 08) e demais documentos que comprovam essa situação de fato, conclui que, sem maiores esforços interpretativos, que este valor (PMC) NÃO poderá servir como critério válido de quantificação da base de cálculo do ICMS/ST, sob pena de flagrante violação aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, do não-confisco, da razoabilidade e da livre concorrência, transcrevendo doutrina sobre o tema.

Destaca que a própria regra contida no § 3º, do art. 23, da Lei Estadual n. 7.014/96 (com redação vigente até 31.03.2010) é suficientemente esclarecedora, permitindo a utilização do valor do PMC para fins de determinação da base de cálculo do ICMS-ST desde que COMPROVADAMENTE este valor reflita a média dos preços praticados pelo substituído.

Salienta que através de Pesquisa de Preços de Mercado realizada pelo PROCON, órgão vinculado à Secretaria da Justiça, Cidadania e Direitos Humanos do Estado da Bahia (doc. n. 05), no município de Salvador-BA, no período compreendido entre 14.06 e 15.06 de 2012, que coletou o preço de 14 tipos de medicamentos (com princípios ativos distintos), sendo cada medicamento produzido por 5 laboratórios diferentes, os quais foram obtidos (os preços) em 11 estabelecimentos (farmácias) localizadas em Salvador-BA, ficou comprovado que, de fato, o Preço Máximo a Consumidor Final sugerido pelo fabricante, o PMC, não reflete a média dos preços usualmente praticados pelos estabelecimentos varejistas, eis que muito superior, citando alguns exemplo à folha 68 dos autos.

Assegura que essa constatação também fora obtida pelo Instituto de Defesa do Consumidor – IDEC, em recente Pesquisa de Preços de Mercado realizada no município de São Paulo, entre 18 e 24 de fevereiro deste ano (doc. n. 06). Conforme se observa da notícia publicada em seu sítio eletrônico (www.idec.org.br), em 04.04.2013, o referido órgão de defesa do consumidor concluiu, a partir da análise dos dados coletados.

Frisa que outro meio de prova que comprova que o valor PMC é muito superior à média dos preços usualmente praticados pelo mercado varejista em relação às operações com medicamentos similares e genéricos é a Pesquisa de Preços de Mercado realizada pelo Instituto Nielsen (doc. n. 07).

Registra que a própria lista de preços anexa à Portaria n. 184, do Ministério da Saúde, editada em 04.02.2011, que dispõe sobre o Programa Farmácia Popular do Brasil (doc. n. 08), contendo os valores pagos pelo Ministério da Saúde a título de reembolso às farmácias credenciadas no referido Programa, em decorrência do fornecimento de medicamentos à população no âmbito do mencionado programa, estabelece parâmetros seguros para se verificar que o valor do PMC, de fato, é muito superior à média dos preços usualmente praticados pelo mercado varejista (substituído).

Observa que o intervalo entre o preço de venda do medicamento praticado pelo fabricante, ora impugnante e o valor correspondente ao denominado Preço Máximo a Consumidor final - o PMC -, que configura o preço presumivelmente praticado pelo estabelecimento varejista (farmácia), em patamar superior a 962,50% em relação ao preço praticado pela indústria, revela-se, de fato, astronômico, totalmente fora da realidade, não refletindo a média dos preços usualmente praticados pelos estabelecimentos varejistas. Essa situação mostra-se totalmente incompatível com os próprios percentuais de Margem de Valor Agregado (MVA) previstos no Convênio ICMS nº 76/94 (49,08%, 54,89% etc.), cuja utilização fica reservada às hipóteses de inexistência do

denominado Preço Máximo a Consumidor Final sugerido pelo fabricante (PMC), transcrevendo doutrina sobre o tema.

Assevera que o próprio Estado da Bahia, ao editar o Decreto n. 11.872, de 06.12.2009 (doc. 13), em atendimento ao clamor das empresas que integram a cadeia de comercialização de produtos farmacêuticos, mostrou-se sensível diante das distorções geradas pela utilização pura e simples do PMC para fins de base de determinação da base de cálculo do ICMS-ST nas operações com medicamentos, instituindo, de forma inteligente, um critério que certamente preservou os níveis de arrecadação sem onerar as operações promovidas pelo segmento. De acordo com o disposto no art. 1º, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 11.872/09, o ICMS-ST, em relação às operações com produtos farmacêuticos, será apurado da seguinte forma:

§ 1º O detentor do regime especial de tributação previsto no caput reduzirá a base de cálculo da antecipação do lançamento do imposto relativo às operações subsequentes em 28,53% (vinte e oito inteiros e cinqüenta e três centésimos por cento), de tal forma que a carga de ICMS resultante da aplicação dos referidos benefícios corresponda a 12,15% (doze inteiros e quinze centésimos por cento), vedada a redução prevista no § 2º, do art. 61, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997.

§ 2º - Em substituição à aplicação da redução de base de cálculo prevista no caput, o contribuinte poderá optar em calcular o imposto devido por antecipação tributária de forma simplificada, mediante aplicação do percentual de 16% (dezesseis por cento) sobre o valor de aquisição, neste incluídos o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, desde que o valor apurado não seja inferior a 3% (três por cento) do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial. (Grifos da defesa).

Acrescenta que em consulta realizada pela impugnante à SEFAZ-BA, a eminente Auditora Fiscal do Plantão Fiscal, afirmou expressamente que o referido Decreto se aplicaria às operações promovidas pela impugnante, conforme resposta constante em negrito do e-mail anexo (doc. n. 13), afirmando, objetivamente, que:

(a) a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST nas operações com medicamentos é do estabelecimento atacadista localizado no Estado da Bahia, desde que seja detentor do Regime Especial a que alude o Decreto n. 11.872/09, independentemente do Estado de origem da mercadoria;

(b) para fins de determinação da base de cálculo do ICMS-ST nas operações com medicamentos, deveriam ser aplicadas as regras previstas no Decreto 11.872/09, e não aquelas estabelecidas no Convênio ICMS n. 76/94.

Nessa perspectiva, entende que não restam dúvidas que, de acordo com a orientação da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, deveria ter sido aplicado o critério de apuração do ICMS-ST previsto no referido Decreto 11.872/09, o qual, reitera, aplica-se às operações promovidas pela impugnante, conforme orientação disponibilizada formalmente pela referida Auditora Fiscal do Plantão Fiscal, ainda mais considerando que os clientes da impugnante são detentores do Regime Especial a que alude o referido Decreto.

Menciona que o procedimento adotado pelo Estado da Bahia, ao instituir um critério alternativo de determinação da base de cálculo do ICMS-ST em relação às operações com produtos farmacêuticos, está em perfeita sintonia com a providência adotada por outras Unidades da Federação.

Argumenta que a utilização do valor do Preço Máximo a Consumidor Final (PMC) sugerido pelo fabricante para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS de responsabilidade por substituição tributária configura uma verdadeira pauta fiscal, cuja aplicação, para fins de ICMS, é vedada pelo ordenamento jurídico pátrio, na medida em que a legislação tributária prevê critérios muito mais seguros para fins de determinação da base imponível, consoante restou sobejamente demonstrado, citando doutrina sobre o tema.

Entende que é necessária a produção de prova pericial, alegando que a controvérsia suscitada na presente impugnação, como visto, consiste na alegação de divergência entre o denominado Preço Máximo a Consumidor Final sugerido pelo fabricante nas operações com medicamentos

similares e genéricos, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS/ST, e a média dos preços usualmente praticados pelo mercado varejista (farmácias), circunstância esta que impõe, à luz da legislação aplicável à matéria, e sobretudo com base nos princípios do contraditório e da ampla defesa, a realização de pesquisa de preços de mercado, a fim de que se estabeleça, com precisão, a média dos preços rotineiramente praticados pelo varejo considerado. Cita que esse sentido, decidiu o egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, ao apreciar caso idêntico ao versado na presente defesa.

Ao final, requer seja acolhida a preliminar de nulidade do Auto de Infração ou, então, reconhecida a ilegalidade do denominado Preço Máximo a Consumidor final sugerido pelo fabricante (PMC), para fins de determinação da base de cálculo do ICMS/ST em relação às operações com medicamentos similares e genéricos, eis que o referido valor não reflete a média dos preços praticados pelo mercado varejista, por ser muito superior. Requer, ainda, seja oportunizada a produção de Pesquisa de Preços de Mercado, eis que imprescindível à solução da controvérsia suscitada nesta defesa.

Na informação fiscal às fls. 291 a 298, o autuante rebate a preliminar de nulidade salienta que: “... a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal...” (Art.143 do Decreto nº 7.629 de 09 de julho 1999 – RPAF).

Esclarece que na constituição do Auto de Infração foram obedecidas as seguintes premissas:

1-O Estado do Rio Grande do Sul é e era signatário do Convênio ICMS 76/94 à época do período fiscalizado.

2-A empresa autuada é contribuinte regularmente inscrito, sob o número 056.791.075 CS, no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na condição de Substituto Tributário estando, portanto, subordinado ao cumprimento das normas dispostas no retro-citado Convênio, bem como as do Convênio ICMS 81/93 que estabelece as normas gerais da substituição tributária nas suas operações mercantis para o Estado da Bahia com os produtos a eles vinculados.

3-A ação fiscal transcorreu na mais estrita observância aos dispositivos legais contidos na legislação tributária vigente, particularmente onde se fundamenta a autuação.

4-Foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização com a devida ciência da autuada em 08/03/2013, conforme documento na página 7.

5-Consta a descrição dos fatos, bem como o correto enquadramento e tipificação da multa no próprio auto de infração.

Em resposta aos questionamentos do autuado de que o Auto de Infração não aponta com precisão os dispositivos legais e regulamentares infringidos, aduz que o enquadramento legal apontado no PAF, “*Cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS nº 76/94 e alterações posteriores*”, tratam da obrigatoriedade da substituição tributária nos casos previstos, dos prazos ou momento de recolhimento do tributo e da base de cálculo, estando perfeitamente caracterizada a infração. Salienta ainda que o enquadramento é automatizado de acordo com a característica da infração pelo Sistema SEAI da SEFAZ.

Quanto ao reclame que o Auto de Infração não deixa de forma clara, objetiva e suficiente o fato praticado pela impugnante, frisa que não pode concordar, tendo em vista que foram acostadas ao presente processo todas as informações necessárias, de caráter sintético e analítico para o total, fácil e claro entendimento da evasão fiscal cometida. Encontra-se acostado ao presente processo, especificamente na folha 08, resumo mês a mês dos valores apurados, que serviu como base para a construção do Auto de Infração. Lembra que o Auto de Infração faz referência a este quadro resumo inclusive indicando a página do processo.

Acrescenta que nas folhas 09 a 34 consta o relatório de caráter analítico, que demonstra a “Apuração do ICMS ST Retido a Menor”, sendo que no PAF estão anexadas apenas a primeira folha e as totalizações mensais deste relatório, embora tenha sido entregue, em meio magnético, à autuada e acostado ao PAF (págs. 36 a 38), os demonstrativos analíticos em sua totalidade.

Destaca que juntamente com o resumo acima citado constam as seguintes observações, fl. 08:

- 1) *Os dados foram obtidos na base corporativa de Nfe da Sefaz-Ba.*
- 2) *Todos os esclarecimentos sobre as informações do relatório constam em legenda após as totalizações final dos relatórios.*

Ressalta que, ainda como forma de não suscitar quaisquer dúvidas quanto ao conteúdo dos relatórios anexados consta, na última página do relatório de “Apuração do ICMS ST Retido a Menor”, “LEGENDA” (fl. 35) com informações detalhadas das nomenclaturas usadas e esclarecimentos necessários, dos relatórios supra citados.

Assegura que os demonstrativos analíticos trazem informações de cada Nota Fiscal, item a item, com as alíquotas, quantidades, valor da operação, valor do PMC ou MVA, a BC-ST calculada e reduzida e o ICMS-ST encontrado. Nele consta detalhadamente, passo a passo, por coluna, todas a etapa do cálculo do ICMS ST devido. Constam ainda informações de ano, mês e dia, número da nota fiscal, código do produto, data do lançamento, CNPJ e nome da empresa destinatária, UF de destino e alíquota interna e de origem. Cada NF traz os itens separadamente, por linhas, e os valores dos cálculos intermediários para a devida clareza e compreensão do procedimento fiscal.

Afirma que tais demonstrativos apresentam todas as informações necessárias e suficientes para a clareza e fácil compreensão dos cálculos utilizados para a obtenção do resultado. Salienta que o modelo utilizado é o padrão da SEFAZ e é gerado automaticamente pelos sistemas.

Entende que não procede, sob nenhum aspecto, o pedido de nulidade do processo por erro no enquadramento e tipificação da inflação e da falta de informação para conclusão dos procedimentos de cálculos do imposto devido.

Registra que corrobora com este entendimento a declaração do defendant em sua peça de defesa, especificamente à folha 55, onde declara ter debruçado “... sobre o auto de infração ora hostilizado, efetuando uma verdadeira revisão/auditoria no mesmo ...” e posteriormente afirmado que “... a impugnante constatou que os Auditores Fiscais autuantes apuraram diferenças de parcelas de ICMS de responsabilidade por substituição tributária (ICMS-ST) em virtude da aplicação, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS-ST, do valor correspondente ao Preço Máximo ao Consumidor Final sugerido pelo fabricante (PMC) publicado nas Revistas da ABCFARMA, circunstância esta que, na percepção do Fisco, teria ensejado a retenção a menor do ICMS pela ora impugnante”. (grifou)

Destaca que fica patenteada a possibilidade de análise e entendimento do Auto de Infração por parte da autuada. Assim, não há porque se falar que o presente PAF não deixa de forma clara, objetiva e suficiente o fato praticado pela impugnante, sendo incabível o pedido preliminar de nulidade.

Quanto ao mérito, diz não concordar com as premissas de ilegalidades, levantada pelo autuado, entretanto não compete aos auditores fiscais, enquanto servidores públicos com atividade vinculada, discutir a legalidade de normas, independente de seu aspecto ordinário, completar ou mesmo colegiada. A sua competência e consequentemente obrigação é auditar e dentro do entendimento legal imposto verificar o correto cumprimento dos ditames legais. Foi o que fez e este auto de infração, identifica as infrações fiscais cometidas pela autuada em frente à legislação vigente imposta.

Quanto a pontos específicos, levantados pela defesa, não há em nenhum momento discordâncias sobre o trabalho executado pela auditoria. A discussão que traz o defendant extrapola o âmbito deste PAF e assim não pode, por questão de dever, enveredar nesta polêmica. Aos auditores competiu identificar qual o PMC correto vigente na época da venda efetuada pela autuada, calcular o valor do ICMS ST devido ao Estado da Bahia dentro da legislação vigente e comparar com o valor efetivamente retido e pago. Foi este trabalho que fez e que demonstra de forma clara e objetiva.

Finaliza registrando que não justifica o ensejo da autuada do uso dos benefícios determinados pelo Decreto Estadual nº 11.872 de dezembro de 2009, tendo em vista que:

- 1) A autuada não é uma distribuidora de medicamentos localizado neste Estado como determina o decreto em pauta;
- 2) Não podem as distribuidoras de medicamentos localizado no Estado da Bahia, mesmo com termo de acordo assinado com esta unidade federativa, se responsabilizarem pela antecipação, dispensado a autuada da obrigação de Substituto Tributário, pois não há protocolo assinado entre a Bahia e o Rio Grande do Sul como preconiza o Art. 2º do Decreto o qual transcreve:

"Art. 2º Havendo previsão em acordo interestadual para deslocamento da responsabilidade pela antecipação tributária ao destinatário da mercadoria detentor de regime especial de tributação, o remetente ficará dispensado da retenção do imposto nas remessas para os signatários do termo de acordo previsto neste Decreto."

Conclui que esta pretensão do defendant, não se justifica e sequer tem respaldo legal dentro do Decreto 11.872/09.

No tocante ao pedido de perícia, mais uma vez, diz que mesmo não concordando com a petição da autuada, não compete aos autuantes opinar ou determinar a realização de perícia técnica ou mesmo de pesquisa de preço de mercado para comprovar o que no seu entendimento não é necessário, pois a legislação não deixa dúvida quanto à metodologia a ser adotada para determinação da base de cálculo do ICMS ST.

Ao final, opina pela manutenção da autuação.

VOTO

Analizando, inicialmente, a preliminar de nulidade, sob alegação de o auto de infração não preenche os requisitos (formais) de validade, pois, no entendimento da defesa: (i) não descreve de forma clara, objetiva e suficiente os fatos considerados como infração e (ii) não indica os dispositivos da legislação tributária infringidos. Perguntando: *qual a conduta que a impugnante, na condição de responsável pela retenção e recolhimento do ICMS incidente sobre as operações subsequentes, teria praticado para resultar na retenção a menor do ICMS-ST? Apropriado crédito fiscal indevido de ICMS? Adotado alíquota menor que a prevista para a operação realizada? Utilizado base de cálculo diversa da prevista na legislação?*

Entendo que não há amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

A infração foi descrita de forma clara, objetiva e suficiente ao consignar que o sujeito passivo procedeu a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de mercadorias (medicamentos) realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, portanto não existindo dúvida quanto a conduta do sujeito passivo, estando respondendo ao primeiro questionamento da defesa.

Trata-se de uma descrição analisada, profundamente, pela Administração Tributária do Estado da Bahia, a qual foi estabelecida com a descrição padrão, obrigatória, a ser utilizada pelas autoridades tributária na emissão do Auto de Infração, mediante Sistema Automatizado.

Além do fato do Auto de Infração ser emitido mediante Sistema previamente definido pelo Sujeito Ativo da relação Tributária, o autuante acrescentou, apesar de não ser obrigatório, outras infrações, tais como, indicou que a infração foi embasada conforme demonstrado resumidamente

na Tabela I - Quadro Resumo ICMS ST Retido a Menor, fl. 08 e demonstração analítica nos Relatórios Demonstrativos de Apuração do ICMS ST Retido a Menor 2011 e 2012, fls. 09 a 34 e Legenda à folha 35 dos autos.

Indicou ainda, no próprio corpo do Auto de Infração, repito, embora não sendo obrigatório, a metodologia adotada, destacando que a fiscalização teve como base os dados obtidos na base corporativa de Nfe da Sefaz-BA, arquivos magnéticos com as informações do PMC - Preço Máximo de Venda ao Consumidor Final da ABCFARMA, e informações eletrônicas do contribuinte constante da base corporativa de dados da Sefaz-BA.

Tais levantamentos fiscais comprovam que as demonstrações, resultantes do trabalho de auditoria, vinculam os fatos, traz a base de cálculo de forma clara, objetiva, e a alíquota e demais dados necessários ao perfeito entendimento pelo autuado, por consequência, fica respondida as questões defensivas sobre alíquota e base de cálculo.

Quanto ao questionamento: *Apropriado crédito fiscal indevido de ICMS?*, entendo, que não tem nenhuma pertinência com a matéria objeto da autuação, pois, no caso em lide, não houve infração relacionada a utilização de crédito fiscal indevido.

Cabe destacar que nos demonstrativos analíticos trazem informações de cada Nota Fiscal, item a item, com as alíquotas, quantidades, valor da operação, valor do PMC ou MVA, a BC-ST calculada e reduzida e o ICMS-ST encontrado. Nele consta detalhadamente, passo a passo, por coluna, todas as etapas do cálculo do ICMS ST devido. Constam ainda informações de ano, mês e dia, número da nota fiscal, código do produto, data do lançamento, CNPJ e nome da empresa destinatária, UF de destino e alíquota interna e de origem. Cada NF traz os itens separadamente, por linhas, e os valores dos cálculos intermediários para a devida clareza e compreensão do procedimento fiscal. Observo que na última página do relatório de “Apuração do ICMS ST Retido a Menor”, consta “LEGENDA” (fl. 35) com informações detalhadas das nomenclaturas usadas e esclarecimentos necessários, dos relatórios supra citados.

Verifica-se que, ao contrário do pensamento manifestado pelo defendant, há indicação dos dispositivos da legislação tributária infringidos, inclusive havendo uma correspondência exata e perfeita entre os dispositivos indicados no corpo do Auto de Infração, tanto no enquadramento da imputação como da multa aplicada.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação preliminar, vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, para realização de Pesquisa de Preços de Mercado, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação ao item constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.

Em relação a suposta constitucionalidade da legislação estadual alegada pela defesa, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstendo de manifestar a respeito.

No tocante a alegação de ilegalidade da legislação estadual, ressalto que o art. 167, III, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, razão pela qual me abstendo de manifestar a respeito.

Relativamente ao e-mail acostados aos autos, na fase de sustentação oral, o mesmo não produz nenhum efeito de Consulta Tributária, inclusive essa situação claramente destacada no citado documento, conforme trecho abaixo reproduzido:

“As informações contidas nesta mensagem não produzem os efeitos do processo de consulta tributária previstos no art. 158 da Lei nº 3.956, de 11/12/81, regulamentada pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99.”

No mérito, entendo que a tabela de preços publicada pela ABCFARMA constitui efetivamente na divulgação dos preços sugeridos pelos fabricantes, não tendo aquela Associação determinado os preços e sim efetivado a sua divulgação. Na apuração da base de cálculo do ICMS-ST é legítima a aplicação do preço sugerido pelo fabricante que quando existente deve prevalecer em relação ao valor da operação própria adicionada de outras despesas e MVA.

O art. 155, XII, “b” da CF/88 delegou à Lei Complementar, a atribuição de dispor sobre a substituição tributária. Por sua vez, o art. 9º da Lei Complementar 87/96 estabelece que “*a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados*”.

No mesmo sentido, o art. 10 da Lei Estadual 7.014/96, determinada que “*nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas*” e art. 11 “*Quando for celebrado entre a Bahia e outras unidades da Federação acordo para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinada mercadoria, ficará esta automaticamente enquadrada no regime, na forma prevista em regulamento*”.

Por sua vez, a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 76/94 estabelece que nas operações com os produtos relacionados no Anexo Único, fica atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS). O Anexo Único contempla medicamentos e outros produtos. Logo, as mercadorias objeto da autuação são enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo lide sobre esta questão.

No presente caso, trata-se de estabelecimento industrial de produtos farmacêuticos (medicamentos genéricos e similares), com sede no município de São Jerônimo-RS, que realiza, com frequência e habitualidade, conforme inclusive foi dito da defesa, operações de saída (venda) de mercadorias (medicamentos) com destino a clientes (em sua maioria distribuidoras de medicamentos - atacadistas) localizados em diversos Estados da Federação, entre os quais, no Estado da Bahia.

A Cláusula Segunda do Conv. ICMS 76/94, estabelece 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. Portanto, a exigência do ICMS relativo a operações interestaduais com medicamentos entre contribuintes localizados em Estados signatários do Convênio ICMS 76/94, possui respaldo legal na legislação tributária e a apuração da base de cálculo do ICMS-ST com alicerce dos preços sugeridos pelo fabricante é legal.

Saliento que os demonstrativos elaborados pelo autuante fazem prova de que foi feita a retenção do ICMS-ST nas notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado devidamente inscrito como contribuinte substituto no Estado da Bahia, entretanto o fez com valor a menos que o devido.

Ressalto que em decisões da segunda instância deste CONSEF, foi manifestado o entendimento de que na apuração do imposto por antecipação tributária nas operações com medicamentos oriundos de outros Estados, deve ser utilizado como base de cálculo do imposto, o preço máximo de venda sugerido pelo fabricante, conforme previsto na Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94, cuja norma foi recepcionada pelo art. 61, § 2º, I, do RICMS/97, a exemplo do Acórdão CJF nº 0376-11/04, não podem ser acolhida nenhuma pesquisa de preço ou laudo elaborado por qualquer instituição, nem mesmo os acostados pela defesa.

Também entendo não se justificar a aplicação dos benefícios determinados pelo Decreto Estadual nº 11.872 de dezembro de 2009, tendo em vista que o autuado não é uma distribuidora de medicamentos localizado neste Estado e não podem as distribuidoras de medicamentos localizado no Estado da Bahia, mesmo com termo de acordo assinado com esta unidade federativa, se responsabilizarem pela antecipação, dispensado o autuado da obrigação de

Substituto Tributário, pois não há protocolo assinado entre a Bahia e o Rio Grande do Sul como preconiza o Art. 2º do Decreto o qual transcreve:

"Art. 2º Havendo previsão em acordo interestadual para deslocamento da responsabilidade pela antecipação tributária ao destinatário da mercadoria detentor de regime especial de tributação, o remetente ficará dispensado da retenção do imposto nas remessas para os signatários do termo de acordo previsto neste Decreto."

Por fim, é importante destacar que as decisões de outros tribunais colacionadas pelo contribuinte na peça de defesa, não podem servir de lastro para alterar o entendimento aqui externado, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente, através de Decisão judicial no caso concreto, em que o autuado seja parte, ou através de efeitos "erga omnes", a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada na presente lide, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281331.0401/13-9, lavrado contra **MULTILAB INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$22.221.879,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, "II, "e", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR