

**A. I. N°** - 140764.0017/12-4  
**AUTUADO** - NBFARMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS E HOSPITALAR.  
**AUTUANTE** - ETEVALDO NÔNICO SILVA  
**ORIGEM** - INFRAZ GUANAMBI  
**INTERNET** - 07. 11. 2013

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACORDÃO JJF N° 0252-01/13**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS (MEDICAMENTOS) ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A lei atribui ao adquirente a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações com mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no inciso II do art. 353 do RICMS/97. A base de cálculo para fins de retenção do imposto deve ser o preço único ou máximo de venda sugerido pelo fabricante ou, na falta deste, o valor da mercadoria, acrescido da MVA prevista na legislação, nos termos do § 1º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94. Reduzida parte da exigência, em face o regime especial do Decreto 7.799/00. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA DO REGIME SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A legislação do ICMS desse Estado veda a utilização dos créditos fiscais oriundos da aquisição de mercadorias incluídas no regime da substituição tributária (art. 93, IV, “b”, RICMS 97). Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 14/12/2012, para constituir o crédito tributário no valor de R\$382.266,11, em razão de:

INFRAÇÃO 01 – Procedeu a retenção a menor de ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às operações subsequentes, nas vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no período janeiro; março/dezembro 2009; janeiro/dezembro 2010. Valor R\$ 347.751,89. Multa de 60%.

Consta no campo descrição dos fatos que: “1 - o contribuinte na qualidade de responsável solidário, recolheu a menor, nos exercícios de 2009 e 2010, a antecipação tributária do ICMS, na quantia de R\$ 47.751,89 (trezentos e quarenta e sete setecentos mil e cinquenta e um reais e oitenta e nove centavos), incidente nas aquisições interestaduais de medicamentos relacionados no item 13, do artigo 353 do RICMS, em razão de ter usado indevidamente, para cálculo do imposto devido por substituição tributária, a forma simplificada, prevista no parágrafo segundo do decreto nº 11.782/2009, para empresas que tenham celebrado termo de acordo com o estado, contrariando, dessa maneira, a cláusula segunda do convenio 76/94, que determina para o caso em tela, ou seja, empresas desprovidas de regime especial, a utilização do 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, conforme cálculos efetuados em planilhas anexas”.

INFRAÇÃO 02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, no período abril/dezembro 2009; janeiro/dezembro 2010. Valor R\$ 34.514,22. Multa de 60%.

Consta ainda no campo descrição de fatos: “II – Creditou-se indevidamente, no período de 2009 e 2010, do imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição interestadual de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, relacionados nos item 13 do inciso II do artigo 353 do RICMS, deixando de recolher o ICMS na quantia total de R\$ 34.514, 22 (trinta e quatro mil quinhentos e quatorze reais e vinte e quatro centavos), de conformidade com as cópias do livro de registro de entradas, documentos fiscais e demonstrativos em anexo.”

O autuado às folhas 323 a 342 (Volume II) impugnou o lançamento tributário, através do sócio administrador e, inicialmente, alerta sobre a tempestividade das alegações, transcrevendo os fatos narrados no Processo Administrativo Fiscal – PAF.

Discute a complexidade da matéria, considerando que a recente jurisprudência assentada no STJ é no sentido de inadmitir a aplicabilidade do regime de pauta fiscal para a cobrança do ICMS na substituição tributária progressiva. Diz que o Autuante laborou em equívoco na interpretação da lei que rege a espécie e utilizou para a constituição da base de cálculo do imposto o odioso e ilegal, regime de pauta fiscal.

Descreve a instituição do regime da substituição tributária, a partir do artigo 150, § 7º, da Constituição da República, no que se refere ao ICMS (artigo 155, inciso II, § 2º, inciso XII, alíneas “a” e “b”); artigo 128 do Código Tributário Nacional e artigo 6º da Lei Complementar nº 87/96 para deduzir que em junho de 1994, na 74ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, editou-se o Convênio ICMS n.º 76/94, dispondo sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos.

Discorre sobre a jurisprudência atinente à matéria (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); o Recurso Especial n.º 1.248.963/SE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 07 de junho de 2011 pela Segunda Turma, cujo acórdão foi publicado em 14 de junho de 2011.

Argui que no caso, a base de cálculo do ICMS adotada pelo Autuante são os preços definidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, órgão público do Conselho do Governo da Presidência da República, criado pelo artigo 5º da Lei 10.742/03. Aduz 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 da mesma o percentual previsto em lei do seu valor e, em seguida multiplica-se pela alíquota interna de 17% deduzindo deste resultado, o valor do ICMS próprio e o valor da substituição tributária paga.

Explica que a regulação do mercado 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.

Contesta o método de apuração da base de cálculo do ICMS aplicado no presente auto de infração, sob a arguição de que não se amolda à jurisprudência do STJ, exemplificado nos precedentes retro colacionados. Diz que, na verdade, trata-se da instituição de pauta fiscal, em matéria de medicamentos, prática vedada pela Súmula 431 do STJ, reiterada no Agravo Regimental n.º 1.359.721/RS, publicado no DJE de 19 de abril de 2011.

Reitera que é inadmissível a pauta fiscal para formação da base de cálculo para efeito de apuração da substituição tributária. Lamenta que o autuante tenha cobrado o tributo se valendo do PMC, o que deve ser afastado de plano. Diz que através das notas fiscais de entradas e saídas inclusas no demonstrativo, constata-se diferenças absurdas entre os preços dos documentos fiscais de compra das mercadorias e o respectivo preço das vendas. Ressalta que tais diferenças são estratosféricas,

que vão além do imaginário, um verdadeiro confisco, fere de morte o princípio da razoabilidade, legalidade, proporcionalidade, além de atropelar a capacidade contributiva.

Sublinha que mesmo em se tratando de substituição tributária, a cobrança não pode atropelar a filosofia do ICMS, concluindo, se não há circulação de mercadorias não há incidência do imposto e a saída presumida precisa guardar proporção simétrica com as leis de mercado, com margens de lucratividade compatível com a oferta e a procura, sendo que a pauta fiscal utilizada eleva os preços “às alturas dos céus”.

Diz que é equivocada a acusação fiscal de que não possui regime especial, acostando aos autos, cópia do processo n. 00283620090 (Parecer n. 5185/2009).

Com relação a infração 02, diz que os produtos trabalhados pelo contribuinte autuado estão inclusos na substituição tributária e o ICMS é pago na entrada da mercadoria e não na saída, não sendo razoável a empresa apropriar-se de crédito sabendo que não irá usá-lo em operações subsequentes. Aduz que o poder do autuante é vinculado, sob pena de nulidade. Coleciona, nesse sentido, a lição de Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, 23ª, edição, página, 102). Acusa, assim, agressão ao princípio da legalidade e da segurança jurídica, asseverando a necessidade da verificação da realidade dos fatos (princípio da verdade material), concluindo que a Fazenda Pública Estadual não poderá condenar a Autuada, sem extrair da sua contabilidade a verdade real dos fatos ocorridos, no período fiscalizado.

Pede a improcedência do auto de infração e apresentar provas pelos meios permitidos no direito.

O autuante ao prestar a informação fiscal, fls. 356 a 367, repete a descrição dos fatos, das razões, diz que está em acordo com os questionamentos acerca da substituição tributária, da responsabilidade do art. 128, CTN, e que através do Convênio ICMS 76/94, a Bahia e demais estados signatários entenderem tributar medicamentos de uso humano e demais produtos de farmácia, sob o citado regime. Após a celebração do mencionado convênio, a legislação do Estado da Bahia o recepcionou no inciso II, item 13, artigo 353 do Decreto 6.284/97.

Contesta que a base de cálculo da substituição tributária de tais produtos tenha sido um preço de pauta, como sugerido pelo autuado, mas a modalidade inserida na clausula segunda do Convênio 76/94, o Preço Máximo de Venda a Consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial (PMC), celebrado e ratificado pelas autoridades fazendárias dos estados signatários.

Aduz que descabe a arguição defensiva de violação a princípios constitucionais, os preços traduzidos como estratosférico foram aqueles sugeridos ao público pelos próprios industriais fabricantes, mas reconhece que no exercício de 2009, o autuado tinha o benefício do Termo de Acordo, fazendo jus à redução da base de cálculo (Decreto 7.799/00). Explica ainda que o artigo 3-A foi revogado pelo Decreto 11.872/99, com efeitos a partir de 01.01.10.

Explica que mesmo considerando o benefício fiscal do Decreto nº 7.799/00, o contribuinte recolheu a menos, no exercício de 2009, em conformidade com os novos demonstrativos elaborados e acostados aos autos, totalizando R\$ 25.450,08. Ressalta que em 2010, não houve modificação na exigência inicial, que permaneceu em R\$ 162.176,20, uma vez que não havia mais regime especial para recolhimento simplificado do ICMS ST de medicamentos, revogado pelo art. 5º do Decreto 11.872/09.

Com relação à infração 02, crédito indevido de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, no valor de R\$ 34.514,22, diz que o autuado descumpriu normas dos artigos 97, IV, “b”, 124 e 356 do RICMS BA-97, e utilizou crédito indevido de medicamentos.

Diz que o autuado também comercializa produtos tributados, como prova o recolhimento da antecipação parcial, documentos fls. 316/318. Conclui, pedindo a procedência parcial da autuação.

Foram encaminhados ao autuado cópias das alterações procedidas no presente auto de infração, fls. 375/376, que optou por não se manifestar, no prazo. Na assentada do julgamento do dia 25.06.2013, fl.

379, decide o órgão julgador converter o PAF em diligência para a entrega ao sujeito passivo dos documentos que servem de suporte à exigência remanescente, posto que o documento de fl. 375 faz referência apenas à entrega da Informação Fiscal.

Cumprida a diligência, fl. 382 e 399, o autuado não mais se manifestou.

## VOTO

Lavrado o presente Auto de Infração para exigir ICMS em decorrência de 02 duas infrações, descritas e relatadas na inicial dos autos, no valor global de R\$ 382.266,11, que serão objeto da apreciação a seguir:

O contribuinte, preliminarmente, argui a utilização de pauta fiscal na formação da base de cálculo para efeito de apuração da substituição tributária, o que elevou as diferenças exigidas e determinou um verdadeiro confisco, ferindo de morte o princípio da razoabilidade, da legalidade, proporcionalidade, verdade material, além de atropelar a capacidade contributiva.

Constato que não houve no presente feito qualquer agressão aos direitos do contribuinte. O Auto de Infração foi lavrado em obediência às regras do art. 39, RPAF/BA (Decreto 7.629/99), não havendo justa causa por desamparo a quaisquer dos princípios, alegados pelo autuado, que norteiam o direito de tributar. As infrações apuradas foram narradas de forma correta no campo “descrição dos fatos”, corrigindo a impropriedade inicial na descrição da infração 01, tornando clara a origem do fato gerador da exigência. As provas que sustentam a exigência demonstram a motivação da autuação. Foram entregues ao contribuinte os demonstrativos necessários para o exercício do contraditório, da ampla defesa e o autuado apresentou suas razões com os elementos e na forma que melhor lhe aprouve. Com relação à contestação defensiva da utilização de pauta fiscal na apuração do débito exigido, em se tratando de assunto ligado à base de cálculo, será apreciado nas questões de mérito.

Na primeira infração, portanto, o sujeito passivo é acusado do recolhimento a menos do ICMS-ST, na qualidade de responsável pela substituição tributária, incidente nas aquisições interestaduais de medicamentos relacionados no item 13, do artigo 353 do RICMS, em razão de ter usado indevidamente, para cálculo do imposto devido por substituição tributária, a forma simplificada (Decreto nº 11.782/2009, § 2º), prevista para empresas que tenham celebrado Termo de Acordo, o que acabou contrariando a cláusula segunda do convenio 76/94 (valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço o valor correspondente ao preço Máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial).

O Auditor Fiscal elaborou planilhas, às fls. 13/39 (exercício 2009) e fls. 40/64 (exercício 2010) circunstanciando o cálculo da diferença de ICMS-ST, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, além da discriminação de cada nota fiscal, descrevendo os medicamentos adquiridos, quantidade, preço máximo ao consumidor (PMC), base de cálculo, valor de cada item e valor total por operação.

Em sua defesa o autuado contesta o método de apuração da base de cálculo do ICMS aplicado no presente Auto de Infração, sob a arguição de que não se amolda à jurisprudência do STJ, vez que a instituição de pauta fiscal, em matéria de medicamentos, é prática vedada pela Súmula 431 do STJ; argui ainda que a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) não 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.

Entendo que os argumentos defensivos não podem ser acolhidos, uma vez que, examinando o procedimento adotado pelo autuante, conforme as planilhas constantes dos autos, verifico que a fiscalização utilizou a fórmula prevista no *caput* da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94, adotando os preços dos produtos elencados em revista especializada, aplicando o redutor de 10% determinado em seu § 4º, portanto, o levantamento fiscal foi realizado de acordo com a legislação tributária atinente a matéria em questão, conforme os dispositivos citados e abaixo transcritos:

*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, do percentual de (...):*

...

*§ 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).*

No mesmo sentido, o inciso I do § 2º do art. 61 do RICMS/97, estabelece que:

*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 nº 76/94 e suas alterações posteriores, especialmente a introduzida pelo Convênio ICMS nº 4/95, 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%."*

Logo, não tem qualquer fundamento a alegação defensiva relativa a ilegalidade do procedimento fiscal, sob a arguição de que teria sido sustentado com base em pauta fiscal. Conforme visto acima, a apuração da base de cálculo ocorreu em conformidade com as disposições contidas na Cláusula 2ª, §§ 1º e 4º do Conv. ICMS nº 76/94 e no inciso I do § 2º do art. 61 do RICMS/97.

No entanto, o direito assiste ao autuado, durante as operações realizadas no exercício 2009, posto que vigente, na época, o Termo de Acordo que, através do Parecer nº 5185/2009 (fl. 344), deferiu a redução da base de cálculo conforme especifica o Decreto 7.799/00. Em decorrência desse entendimento, a exigência restou modificada de R\$ 138.203,94 para R\$ 25.450,08, de acordo com os novos demonstrativos elaborados e acostados aos autos, fls. 370/373.

Nessa quadra, o artigo 3-A do Decreto 7.799/00 foi revogado pelo Decreto 11.872/99, com efeitos a partir de 01.01.10, alterando o recolhimento simplificado da ST de medicamentos pela revogação do Termo de Acordo. Ressalto que em 2010, não houve modificação na exigência inicial, que permaneceu em R\$ 162.176,20, uma vez que não havia mais regime especial para recolhimento simplificado do ICMS ST de medicamentos, revogado pelo art. 5º do Dec. 11.872/09.

Saliento que a lista publicada pela ABCFARMA é composta pelos preços sugeridos pelos laboratórios fabricantes, que têm a liberdade de escolher a empresa que deverá editar a publicação. Quanto a farta jurisprudência citada pela defesa, entendo que a mesma não é capaz de elidir as infrações, considerando os textos legais acima citados, bem como a jurisprudência deste Conselho Administrativo.

Cabe registrar, portanto, que o procedimento fiscal adotado atendeu, a jurisprudência deste Conselho Administrativo, em voto prolatado pela 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, mediante Acórdão CJF nº 103/12-07. A infração resta caracterizada em parte, no valor de R\$ 187.626,29.

A infração 02 constitui crédito tributário, no valor de R\$ 34.514,22, em face da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

Constato que o autuante elaborou demonstrativo do crédito indevido às fls. 65/67 (exercício 2009) e fls. 68/71 (exercício 2010), relacionando as operações de aquisição interestaduais de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, medicamentos, enquadrados no regime da

substituição tributária (item 13 do inciso II do artigo 353 do RICMS), discriminando as notas fiscais de entrada, os emitentes, valor do crédito e paginas de registro no livro de entradas. O aproveitamento dos respectivos créditos fiscais é vedado ao contribuinte, quando a operação de aquisição tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária (art. 356, RICMS 97), nos termos do artigo 97, IV, “b”, RICMS/97.

Completamente descabida a alegação do sujeito passivo de que seus produtos estão inclusos na substituição tributária, o ICMS é pago na entrada da mercadoria e não é razoável a empresa apropriar-se de crédito sabendo que não irá usá-lo em operações subseqüentes.

As cópias dos livros fiscais acostados aos autos comprovam o efetivo registro dos créditos fiscais na escrita do contribuinte, além da existência de operações com tributação normal, o que permitiu a compensação dos créditos indevidamente utilizados.

Tal assertiva pode ser comprovada, inclusive, a partir dos recolhimentos feitos pelo contribuinte autuado, do ICMS regime normal – comércio, código de receita 759, além do ICMS antecipação parcial, código de receita 2175, documentos fls. 316/318.

A infração é, pois, integralmente caracterizada, no valor de R\$ 34.514,22.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **140764.0017/12-4**, lavrado contra **NBFARMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS E HOSPITALAR**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 222.140,51**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR