

**PROCESSO** - A. I. Nº 232903.0334/15-0  
**RECORRENTE** - IRMÃOS MATTAR E CIA. LTDA. (DROGARIA, DRUGSTORE E FARMÁCIA INDIANA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0185-04/16  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 10/05/2017

**2ª CÂMARA DE JUGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0124-12/17**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO POR CONTRIBUINTE NA CONDIÇÃO DE FARMÁCIA, DROGARIA OU CASA DE PRODUTO NATURAL. A base de cálculo do ICMS/ST de produtos farmacêuticos na entrada em estabelecimento situado no território baiano deve ser apurada levando-se em conta os valores constantes da tabela de preços máximos de venda a consumidor final (PMC) publicada pela ABCFARMA, porque são fixados por órgão público competente ou sugeridos pelas empresas industriais ou importadoras. Na inexistência de PMC, a base de cálculo do ICMS/ST deve ser apurada com o acréscimo da Margem de Valor Agregado (MVA). Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 14/12/15 para imputar ao contribuinte a seguinte irregularidade:

*INFRAÇÃO 1 – “Efetuiu o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente a aquisições de mercadorias” (exercício de 2014).*

Consta, como complemento, que “o imposto foi apurado conforme o demonstrativo Anexo 01, constante do CD, parte integrante do presente Auto de Infração, contendo também a tabela ABCFARMA”.

A Junta de Julgamento decidiu a lide com os seguintes fundamentos:

**VOTO**

*Inicialmente enfrento a preliminar de nulidade arguída pelo autuado sob a alegação de que o Auto de Infração foi lavrado sem que houvesse menção à infração tributária que, ao seu entender, supostamente havia cometido, situação esta que lhe causou cerceamento ao seu direito à ampla defesa e ao contraditório.*

*Não é isto que vislumbro nestes autos. A imputação foi feita de forma clara e compreensiva, o enquadramento da infração está correto bem como, de igual maneira, a tipificação da penalidade aplicada. Aliado a isto, foram elaborados e entregues ao autuado demonstrativos analíticos de todas as operações envolvidas na autuação, sendo estas devidamente entendidas pelo autuado, tanto que, exerceu o seu direito à ampla defesa. De maneira que o lançamento atende ao disposto pelo Art. 39 do RPAF/BA em vigor, razão pela qual não acolho o argumento de nulidade apresentado pelo autuado e, por essa razão, passo ao exame do mérito.*

*A questão fulcral que recai no presente lançamento, se relaciona a metodologia utilizada pelo autuado para efeito de cálculo da antecipação tributária das aquisições na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, que difere do cálculo levado a efeito pelo autuante que utilizou para tal fim o preço máximo de venda sugerido pela tabela ABCFARMA.*

*De início pontuo que a exigência fiscal, diferentemente do quanto arguído pelo autuado, não procedeu ao lançamento tomando como base o valor de pauta fiscal e sim, aquele previsto pela legislação tributária em*

vigor, e está em consonância com o previsto pela Lei Complementar nº 87/96, Art. 8º, § 3º; Lei nº 7.014/96, Arts. 8º e 23, § 3º; RICMS/BA-2012, Art. 289, § 10º, além da norma constante no Anexo 1 do mencionado regulamento, em seu item 32. Com isso apesar de respeitar os argumentos jurídicos apresentados pelo defendente, inclusive com citações de julgamentos oriundos de Tribunais Superiores, não vejo como aceita-los, pois as decisões mencionadas pela defesa não possuem efeito vinculante.

Dito isto, verifico que a questão aqui debatida é neste Conselho de Fazenda, na medida em que este órgão julgador administrativo vem enfrentando questões absolutamente idênticas à presente, em relação ao mesmo autuado, conforme se verifica através dos Acórdãos nº JJF Nº 0069-05/16; ACÓRDÃO JJF Nº 0082-06/16; ACÓRDÃO JJF Nº 0175-03/16, onde os autos foram julgados procedentes, razão pela qual, me associo ao entendimento externado através dos mencionados acórdãos, razão pela qual, peço vênica para reproduzir abaixo o voto proferido pela eminente 5ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0069-05/16, cujo conteúdo e fundamento ali esposado tomo como base para este voto ora proferido:

“VOTO

(...)

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o AI registra a acusação fiscal de que o contribuinte, na condição de farmácia, efetuou recolhimento a menor de ICMS substituto por antecipação referente à aquisição de mercadorias, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, uma vez que utilizou a Margem de Valor Adicionado (MVA) na apuração da base tributável, quando deveria ter sido empregado o Preço Máximo ao Consumidor (PMC), constante da tabela veiculada pela Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico (ABCFRAMA).

Constato que a instalação do litígio no presente PAF decorre do entendimento do impugnante, contrário ao da fiscalização, pela utilização da MVA em vez do PMC. O autuado afirma, fl. 26, que é descabida a utilização como base de cálculo do ICMS-ST de valores sugeridos ao público pelos estabelecimentos industriais e que se encontram nas Tabelas da ABCFARMA publicadas pela CMED, porquanto, ao assim atuar, a fiscalização está praticando pauta fiscal, o que, segundo sustenta, é vedado pelos Tribunais Pátrios. Com o objetivo de lastrear o entendimento que manifesta o autuado reproduz algumas ementas de jurisprudências.

Considero, entretanto, que o entendimento exarado pelo defendente não tem como prosperar. Conforme destacado pelo fiscal autuante, de modo bastante pertinente, o lançamento fiscal foi realizado estritamente de acordo com a legislação. Tal assertiva encontra sustentação no mandamento insculpido no §3º do art. 23 da Lei 7.014/96 c/c o inciso III do §10 do art. 289 do RICMS/12, transcritos a seguir:

Lei nº 7.014/96

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

.....

§ 3º Nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo, a base de cálculo para fins de substituição tributária será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador.

RICMS BA/2012:

Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.

.....

§ 10. A base de cálculo da substituição tributária nas operações com as mercadorias a seguir indicadas será, quando houver, **o preço único ou máximo de venda** fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador: (grifo nosso)

.....

III - medicamentos;

Além dos dispositivos retro transcritos, a redação relativa aos “produtos farmacêuticos e medicamentos” constante no item 32 do Anexo 1 do RICMS, vigente à época da autuação, bem como o disposto na cláusula segunda do Conv. ICMS 76/94, também não deixam dúvidas quanto à utilização do PMC na apuração da base tributável, conforme se depreende das transcrições a seguir:

Anexo 1 do RICMS/12:

32	Produtos farmacêuticos e medicamentos, exceto para uso veterinário nas operações com medicamentos <b>a MVA só será utilizada quando não houver preço único ou máximo de venda</b> fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador; (grifo nosso)
----	--

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. (grifo nosso)*

*Todos esses dispositivos citados deixam claro que a legislação vigente foi prontamente observada e respaldam o procedimento adotado pelo autuante. A legislação posta traz expressamente que para os medicamentos a apuração da base de cálculo do ICMS devido por antecipação tributária é feita seguindo o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial. Esses preços são publicados em tabelas como a da ABCFARMA. A utilização da MVA só é prevista quando inexistir preço máximo de venda a consumidor. Vale salientar que neste órgão julgador administrativo tem prevalecido, de forma reiterada, esse entendimento.*

*Com relação à afirmação do autuado acerca da necessidade de se reconhecer a improcedência parcial do AI em virtude da não observância das regras previstas pelo Convênio ICMS 34/06, entendo que assiste razão ao autuante que se posiciona pelo não acatamento de tal assertiva. O entendimento é justificado com base nas Resoluções expedidas pela CMED, mais especificamente as de nº 02/2012 e 02/2013, que trazem a forma de obtenção do PMC, onde se observa que no cálculo já são considerados os índices das listas positiva, negativa e neutra, bem como a incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS. Assim, quando se utiliza o PMC, a única redução da base de cálculo a ser aplicada, conforme procedeu acertadamente o autuante na determinação do crédito tributário, é a prevista no inciso VIII do art. 268 do RICMS/12 c/c a cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, “in verbis”:*

*RICMS BA/2012:*

*Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

*VIII - das operações com os produtos farmacêuticos e demais mercadorias especificados no item 32 do Anexo I deste regulamento, relativamente à base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, em consonância com o Convênio ICMS 76/94;*

*Convênio ICMS 76/94*

*§5º 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).*

*Quanto à alegação de que a penalidade aplicada, que consubstancia percentual de 60% do valor do imposto, afronta aos princípios constitucionais da razoabilidade/proporcionalidade e do não confisco, deve ser registrada a existência de previsão legal da mesma, estabelecida na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, além da falta de competência deste órgão julgador para se manifestar sobre o aspecto constitucional da sanção imposta.*

*Por fim, com relação ao aditivo apresentado pelo autuado, analisei o conteúdo e verifiquei ser impertinente a alegação encaminhada, por inexistir vinculação com a matéria “sub judice”, uma vez que não foi objeto do levantamento fiscal o produto leite pasteurizado, tido como isento.*

*Isto posto, considero que o autuado não foi capaz de elidir a acusação fiscal e entendo que o demonstrativo de débito da infração foi feito com base na legislação pertinente relativa a formação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.*

*Com base no exposto, julgo o Auto de Infração PROCEDENTE.*

*De maneira que, conforme acima exposto, a autuação está respaldada em norma legal, não encontrando amparo, como já dito, o argumento defensivo de que o cálculo foi feito com base em pauta fiscal e que, nesse sentido, houve inobservância da redução da base de cálculo prevista pelo Convênio ICMS nº 34/96, visto que, conforme bem ressaltado pelo autuante, a Resolução nº 2 de 12/03/2014 da CMED, dispõe sobre a forma de definição do preço do fabricante e do preço máximo ao consumidor, o qual é obtido por meio da divisão do preço do fabricante pelos fatores indicados em seu Art. 5º, observadas as cargas tributárias do ICMS praticadas nos Estados de destino e a incidência da contribuição para o PIS/POASEB e ICMS Listas Positiva, Negativa e Neutra. Portanto, quando utilizado o PMC para obtenção da base de cálculo do ICMS a redução prevista pelo Convênio ICMS 34/06 não deve ser aplicada, pois no valor do PMC já estão considerados os índices acima mencionados (listas negativa, positiva e neutra).*

*Em relação a petição subscrita pelo autuado a título de aditamento da impugnação do Auto de Infração, onde argui que há a isenção do ICMS sobre a venda do leite natural em operações realizadas dentro do Estado da Bahia, em conformidade com a alínea ‘a’ do inciso II do artigo 265 do RICMS/BA, observo, de imediato, que o autuado não apontou, objetivamente qualquer operação referente a venda de leite natural incluída no levantamento fiscal.*

*A isenção a qual se refere o mencionado artigo se aplica às saídas internas de leite pasteurizado do tipo especial, contendo 3,2% de gordura, dos tipos A e B, e de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, contendo 2,0% de gordura (Conv. ICMS 25/83), enquanto que a exigência fiscal recaiu sobre operações*

*envolvendo leite em pó e leite longa vida UHT, portanto, sujeitos a substituição tributária, razão pela qual, não acolho este argumento defensivo.*

*Quanto a multa aplicada ela é a prevista pelo Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB e na Lei nº 7.014/96, portanto é a que deve ser utilizada pelo Fisco e pelo órgão julgador, ressaltando, ainda, que não se inclui na competência do CONSEF a apreciação de inconstitucionalidade na legislação posta, conforme previsto pelo Art. 167, inciso I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, razão pela a penalidade fica mantida no percentual de 60%.*

*Em conclusão voto pela Procedência do presente Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão de Primeira Instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, esclarecendo que atua no ramo de “comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas”, e requerendo, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento ao seu direito de defesa e afronta ao disposto na alínea “a” do inciso IV do artigo 18 do RPAF/99, tendo em vista que “*não há menção precisa à infração tributária supostamente cometida, de modo que, efetivamente, não há como ter certeza acerca da ocorrência do fato gerador ICMS/ST, e, ainda, da forma de apuração do suposto crédito*”.

Acrescenta que “*sem a indicação da causa encontrada pela Fiscalização para apuração dos valores autuados, o recorrente não pode se defender, se limitando somente a realizar suposições acerca do motivo que a suposta irregularidade teria sido encontrada*”. Transcreve a ementa do Acórdão JF nº 0172-05/08 a respeito.

Reproduz os §§ 2º e 3º do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96 e observa que a base de cálculo para fins de substituição tributária deve ser “*construída a partir da técnica da presunção ou ficção legislativa no sentido de conferir ao fato gerador presumido do imposto os valores compatíveis com a realidade do negócio jurídico de circulação das mercadorias: a) seja a partir da fixação do preço final a consumidor pelo órgão público competente - § 2º do art. 8º da LC nº 87/96; b) seja a partir do preço final a consumidor adotado pelo estabelecimento industrial - FABRICANTE ou o IMPORTADOR - § 3º do art. 8º da LC nº 87/96*”.

Alega que o lançamento é ilegal e inconstitucional, pois foi exigido ICMS apurado por meio de “*critério para base de cálculo diverso do que definem os parágrafos 2º e 3º do art. 8º da LC nº 87/96, isto é, a apuração dos alegados créditos possuem com fundamento, não os preços finais a consumidor fixados por órgão público competente, nem tampouco, os preços informados pelo estabelecimento fabricante/importador, e sim, a Tabela de PMC's (Preços Máximos de Venda a Consumidor) editada pela ABCFARMA (Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico)*”, que se trata de “ASSOCIAÇÃO PRIVADA DE COMERCIANTES, entidade sem a competência para tais fins.

Repete que a lei é taxativa ao dispor “*que a base de cálculo do ICMS/ST possui como suporte a tabela fixada pelo ÓRGÃO PÚBLICO COMPETENTE ou o preço sugerido pelo FABRICANTE (estabelecimento industrial) ou, ainda, pelo IMPORTADOR, e não pela ASSOCIAÇÃO PRIVADA DE COMERCIANTES, cognominada ABCFARMA, cadastrada no CNPJ sob o nº 53.375.317/0001-79*”.

Conclui que o Auto de Infração está eivado de nulidade insanável pela violação à regra matriz de incidência do ICMS/ST, o que caracteriza insanável violação ao princípio da tipicidade tributária.

Argumenta, ainda, que a autuação “*inobserva a própria legislação estadual baiana pertinente ao ICMS/ST*”, na medida em que a “*Lei nº 7.014/96, em seu art. 23, II, § 3º, estabelece que para fins de ICMS/ST a base de cálculo do tributo será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo FABRICANTE ou IMPORTADOR, desautorizando-se até mesmo a utilização de tabelas fixadas por ÓRGÃO PÚBLICO, como previsto nos parágrafos 2º e 3º do art. 8º da LC nº 87/96*”.

Aduz que, não sendo a ABCFARMA, “*FABRICANTE (estabelecimento industrial), ou IMPORTADOR, como exige o art. 23, II, § 3º, da Lei Ordinária nº 7.014/96, mas mera agremiação de COMERCIANTES, todos os documentos produzidos ou veiculados pela entidade, a exemplo tabelas de preços máximos de venda a consumidor, não podem ser utilizados pelo Estado da Bahia como base de cálculo do ICMS/ST, em atenção ao princípio da tipicidade tributária*”.

Discorre sobre o princípio da tipicidade tributária e conclui que “as cobranças do tributo realizadas pelo Estado da Bahia – AI/PTA traduzem obrigações tributárias totalmente afastadas da legalidade”, consoante a doutrina que reproduziu, e pede que seja “reconhecida a nulidade das supostas relações jurídico-tributárias encartadas pelos lançamentos (AI/PTA), haja vista a inexistência nas normas de regência do tributo de competência que autorize à figura do COMERCIANTE FARMACÊUTICO / ASSOCIAÇÃO COMERCIAL criar/veicular Tabelas de Preços Máximos de Venda a Consumidor para os fins do ICMS/ST, ao contrário do que considerou o acórdão recorrido”.

Prossegue dizendo que “por detrás das supostas imputações de cometimento de faltas fiscais pelo recorrente está o irregular procedimento do Estado – réu de IMPUTAÇÃO DE ERRO DE BASE DE CÁLCULO à Requerente na apuração do ICMS/ST servindo-se o Fisco Baiano das PAUTAS FISCAIS”, como ocorreu no Auto de Infração nº 269369.0934/14-8, de acordo com o voto discordante proferido pelo Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, que deu provimento ao Recurso por ele interposto.

Destaca que o lançamento acima referido está sendo objeto de ação anulatória proposta, na qual, “diante da Decisão que indeferiu a tutela antecipada vindicada para suspensão da exigibilidade das cobranças, interpôs o recorrente Recurso ao Eg. TJBA que antecipou os efeitos da tutela recursal e em assentada de 13/05/2016 julgou procedente o Recurso”. Transcreve o voto e o acórdão proferidos no bojo do Agravo de Instrumento nº 0005166-42.2016.8.05.0000, para corroborar suas assertivas.

Conclui que “à luz do próprio entendimento da douta Administração Fazendária Baiana, dos julgados do Eg. TJBA, o AI/PTA erigido com fundamento e adoção do SISTEMA DE PAUTA FISCAL, deve ser, em decorrência disto, cancelado, mediante o provimento do presente Recurso”.

Acrescenta que carece de validade o Auto de Infração, uma vez que, ao utilizar o sistema de PAUTA FISCAL para eleger base de cálculo diversa dos valores médios das operações fixados pelo ÓRGÃO PÚBLICO ou sugeridos pelo FABRICANTE – ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, a fiscalização incorreu em violação aos princípios da legalidade e da reserva de lei complementar em matéria de instituição de base de cálculo de tributos.

Destaca “que o expediente fazendário de utilização da pauta fiscal há muito tem sido condenado pelos Tribunais Superiores, restando consagrado na jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça o Verbete de n.º 431 que dispõe que “É ILEGAL A COBRANÇA DE ICMS COM BASE NO VALOR DA MERCADORIA SUBMETIDO AO REGIME DE PAUTA FISCAL”.

Argumenta que, em decorrência da Súmula em testilha, “a Administração Fazendária ao adotar o sistema de pauta fiscal (tabela de entidade privada) em dissonância à legislação viola o princípio da reserva legal na medida em que a partir deste postulado, a definição da base de cálculo de impostos é matéria de competência de Lei Complementar”.

Conclui que “afigura-se inaceitável a adoção de base legal estranha aos preços máximos de venda ao consumidor, levando-se em consideração, preços fictícios e constantes de tabela de associação privada, na contramão dos preços de mercado, revestindo-se as premissas do AI/PTA de flagrantes ilegalidades/inconstitucionalidades”.

Prossegue dizendo que “como se já não fossem bastantes todas as violações ao princípio da reserva de lei complementar, ao princípio da legalidade e à própria Súmula n.º 431 do Superior Tribunal de Justiça, cumpre destacar que a d. Fiscalização para levar a cabo o AI/PTA alterou todos os conceitos técnico-jurídicos que deveriam ser observados para reconhecimento da total impossibilidade de cobrança de ICMS/ST com base na utilização da pauta fiscal ditada pela associação comercial ABCFARMA”, porque “a redação dos parágrafos 2º e 3º do art. 8º da LC n.º 87/96, é clara ao estabelecer três elementos jurídicos próprios à formação da base de cálculo do ICMS/ST”: PREÇO DE VENDAS erigidos pelo ÓRGÃO PÚBLICO COMPETENTE ou em existindo, os preços sugeridos pelo FABRICANTE/IMPORTADOR, autorizados por lei.

Afirma que “a autuação desconsidera a inexistência de autorização do art. 23, II, ° 3º da LO n.º

7.014/96 para que ÓRGÃO PÚBLICO/AUTORIDADE COMPETENTE sugira tabela de preços máximos de venda a consumidor para os fins do ICMS/ST no Estado da Bahia, como pretendido pelo indigitado decreto autônomo (art. 61 do Decreto n.º 6.284, de 14 de março de 1997)”.

Argumenta que “a autuação ao fundar mesmo que se lastreie pelo art. 61, inciso I, do Decreto n.º 6.284, de 14 de março de 1997, não poderia sustentar as cobranças na medida em que as tabelas de preços máximos editadas por autoridade competente não foram autorizadas pelo art. 23, II, § 3º da LO n.º 7.014/96, que credencia apenas os preços máximos fixados pelos FABRICANTES ou IMPORTADORES”.

Aduz que “o expediente engendrado ignora o conceito civilista das associações não públicas e ao mesmo tempo as noções legais e semânticas da “res publica”, pois, à luz do ordenamento jurídico vigente, afigura-se IMPOSSÍVEL EQUIPARAR as ASSOCIAÇÕES DE DIREITO PRIVADO a ÓRGÃOS INTEGRANTES DA ADMINISTRAÇÃO, se acaso pudesse o Fisco se socorrer de tabela de AUTORIDADE PÚBLICA, o que já se demonstrou impossível à luz do art. 23, II, § 3º da LO n.º 7.014/96”.

Alega que, “na contramão das associações de natureza privada, o § 2º do art. 8º da LC n.º 87/96 dotou apenas aos ÓRGÃOS PÚBLICOS a competência para fixação dos preços médios de venda a consumidor final para fins de ICMS/ST, precisamente, porque trata-se de manifestação exclusiva do poder público na esfera do exercício da competência constitucional tributante, prevista no art. 145 da CF/1988”.

Conclui que, “no caso concreto, ainda, de forma mais grave, não tendo sido autorizadas as tabelas de AUTORIDADE PÚBLICA COMPETENTE pelo art. 23, II, § 3º da LO n.º 7.014/96 para os fins do ICMS/ST no Estado da Bahia, o Auto de Infração ora combatido não pode de maneira alguma ignorar esta vedação, nem tampouco, se afastar da impossibilidade jurídica de equiparação entre ÓRGÃOS PÚBLICOS e a distinta natureza jurídica de direito privado da ABCFARMA”.

Acrescenta que “conforme já retratado, à luz do § 3º do art. 8º da LC n.º 87/96, em existindo médias de preços finais a consumidor das mercadorias sugeridas pelo fabricante pode a lei autorizar a utilização destas médias para os fins da base de cálculo presumida do ICMS/ST”, entretanto, a ABCFARMA não pode ser equiparada a fabricante ou importador, nos termos da lei.

Afirma que “a natureza jurídica da figura do FABRICANTE tem como fundamento a noção de estabelecimento industrial, qual seja, aquele que executa as operações consideradas como industrialização, de acordo com a previsão do Regulamento do RIPI/2010 aprovado pelo Decreto n.º 7.212/10”.

Salienta “que a própria ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), por meio da Nota Técnica n.º 001/2009/GGTPS (anexo DOC. 04), lembra que o conceito de IMPORTADOR é definição técnica erigida pela Lei n.º 5.991/73, não se afigurando possível a alteração que tais acepções técnico-legais para cobrança de tributo, no caso a equiparação de associação de comerciantes do ramo farmacêuticos (ABCFARMA) ao estabelecimento industrial (FABRICANTE/IMPORTADOR)”.

Finaliza aduzindo que “o expediente da douta Fiscalização não subsiste eis que nos termos do art. 110 do CTN, as pessoas políticas não estão autorizadas a impor obrigação tributária servindo-se da alteração dos conceitos de direito que informam as regras matrizes ou aplicação da lei tributária” e, “em assim procedendo, tem-se configurada a violação ao art. 110 do CTN c/c o princípio da legalidade, art. 150, inciso I da CF/1988 que impedem ao Fisco a realização de interpretação econômica do fato tributário em detrimento ao princípio da legalidade”.

Diz que “carece de validade o AI/PTA uma vez que a d. Fiscalização ao utilizar o sistema de PAUTA FISCAL para eleger base de cálculo diversa dos valores médios das operações fixados pelo ÓRGÃO PÚBLICO ou sugeridos pelo FABRICANTE – ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, incorre em violação aos princípios da tipicidade”.

Aponta que “a corroborar todos os argumentos já expostos, é de se ver que o Supremo Tribunal Federal, no recente julgamento ao Recurso Extraordinário n.º. 593.849, afetado à sistemática da

*Repercussão Geral, entendeu que o contribuinte possui o direito à restituição dos valores pagos a maior no regime da substituição tributária, quando se verificar que o valor final de venda foi inferior à base de cálculo presumida. Transcreve o voto proferido na Decisão e observa que “a Decisão proferida possui eficácia erga omnes, sendo, portanto, de observância obrigatória por todos os entes federados”.*

*Lembra que “os valores constantes da Tabela ABCFARMA a título de PMC’s (Preços Máximos de Venda a Consumidor) não espelham o efetivo valor de venda das mercadorias, sendo mais elevados que o valor das operações realizadas pelo recorrente” e “assim, com base na recente Decisão do Supremo Tribunal Federal, a autuação aqui combatida não merece prosperar, devendo ser reformada a r. Decisão de 1ª instância, para que seja cancelado o Auto de Infração”.*

No que respeita às operações internas com leite natural por ele realizadas, alega que se aplica, à hipótese, a isenção prevista na alínea “a” do inciso I do artigo 265 do RICMS/12 e, portanto, devem ser excluídas deste lançamento de ofício.

Afirma, ainda, que as normas do Convênio ICMS 76/94 relativas aos preços também foram desconsideradas, na medida em que estabelecem como base de cálculo do ICMS/ST os preços máximos de venda a consumidor fixados por órgão público e, “no caso baiano, por estabelecimento fabricante ou importador, e não as INDIGITADAS PAUTAS FISCAIS erigidas pela ABCFARMA”.

Finaliza sua argumentação dizendo que, “como se não fossem suficientes todos os vícios que inquinam de nulidade o AI/PTA”, a fiscalização “descurou-se de observar o que diz o CONVÊNIO ICMS N.º 34/06”, no que tange à “redução da base de cálculo dos itens do setor farmacêutico em 9,04% (nove vírgula zero quatro por cento), 9,34% (nove vírgula trinta e quatro por cento) e 9,90% (nove vírgula noventa por cento) em operações interestaduais relativamente às mercadorias miradas pelo art. 1.º da Lei n.º 10.147/00”.

Por último, alega que a multa imposta “representa violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, e do não confisco, sendo portanto, devido o cancelamento dos gravames ou quando menos a redução das imposições punitivas, se por absurdo, forem mantidas as obrigações principais arriadas pelo AI/PTA”.

Requer a decretação de nulidade ou a improcedência do Auto de Infração; ou, sucessivamente, a redução da base de cálculo utilizada, com a aplicação dos redutores previstos na cláusula primeira do Convênio ICMS 34/06 e o cancelamento ou a redução da penalidade imposta.

## VOTO

Em seu Recurso Voluntário, o autuado requereu, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração com fulcro na seguinte argumentação, em síntese:

1. cerceamento ao seu direito de defesa e afronta ao disposto na alínea “a” do inciso IV do artigo 18 do RPAF/99, tendo em vista que “não há menção precisa à infração tributária supostamente cometida, de modo que, efetivamente, não há como ter certeza acerca da ocorrência do fato gerador ICMS/ST, e, ainda, da forma de apuração do suposto crédito”;
2. “a base de cálculo do ICMS/ST possui como suporte a tabela fixada pelo ÓRGÃO PÚBLICO COMPETENTE ou o preço sugerido pelo FABRICANTE (estabelecimento industrial) ou, ainda, pelo IMPORTADOR, e não pela ASSOCIAÇÃO PRIVADA DE COMERCIANTES, cognominada ABCFARMA, cadastrada no CNPJ sob o n.º 53.375.317/0001-79”;
3. “a d. Fiscalização ao utilizar o sistema de PAUTA FISCAL para eleger base de cálculo diversa dos valores médios das operações fixados pelo ÓRGÃO PÚBLICO ou sugeridos pelo FABRICANTE – ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, incorre em violação aos princípios da tipicidade” e “da legalidade”, “restando consagrado na jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça o Verbete de n.º 431 que dispõe que “É ILEGAL A COBRANÇA DE ICMS COM

*BASE NO VALOR DA MERCADORIA SUBMETIDO AO REGIME DE PAUTA FISCAL”;*

4. a autuação “*inobserva a própria legislação estadual baiana pertinente ao ICMS/ST*”, na medida em que a “*Lei nº 7.014/96, em seu art. 23, II, §3º, estabelece que para fins de ICMS/ST a base de cálculo do tributo será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo FABRICANTE ou IMPORTADOR, desautorizando-se até mesmo a utilização de tabelas fixadas por ÓRGÃO PÚBLICO, como previsto nos parágrafos 2º e 3º do art. 8º da LC n.º 87/96*”;
5. não sendo a ABCFARMA, “*FABRICANTE (estabelecimento industrial), ou IMPORTADOR, como exige o art. 23, II, §3º, da Lei Ordinária n.º 7.014/96, mas mera agremiação de COMERCIANTES, todos os documentos produzidos ou veiculados pela entidade, a exemplo tabelas de preços máximos de venda a consumidor, não podem ser utilizados pelo Estado da Bahia como base de cálculo do ICMS/ST, em atenção ao princípio da tipicidade tributária*”;
6. “*a autuação ao fundar mesmo que se lastreie pelo art. 61, inciso I, do Decreto n.º 6.284, de 14 de março de 1997, não poderia sustentar as cobranças na medida em que as tabelas de preços máximos editadas por autoridade competente não foram autorizadas pelo art. 23, II, §3º da LO n.º 7.014/96, que credencia apenas os preços máximos fixados pelos FABRICANTES ou IMPORTADORES*”; (sic)
7. a fiscalização incorreu em violação aos princípios da legalidade e da reserva de lei complementar ao utilizar o sistema de pauta fiscal ditada pela associação comercial ABCFARMA.

Verifico que, nos presentes autos, o ICMS, relativo às aquisições oriundas de outras unidades da Federação, foi lançado pelo fato de o contribuinte estar inscrito na condição de “farmácia, drogaria ou casa de produto natural” e de não ter sido recolhido todo o imposto devido por substituição tributária.

Para a apuração da base de cálculo de cada produto foi adotado o Preço Máximo de Venda a Consumidor (PMC) constante na Tabela ABCFARMA ou, em sua falta, a Margem de Valor Agregado (MVA), tudo de acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante e apensados às fls. 8 a 18 (impresso e gravado em *compact disk*), com cópia para o autuado.

Nos demonstrativos acima referidos, a autoridade lançadora indicou a data, a nota fiscal, o Estado de origem, a descrição de cada mercadoria, os valores do PMC ou o percentual correspondente a cada MVA, deixando clara a forma de apuração do tributo. Além disso, os fatos acusatórios encontram-se perfeitamente descritos, não havendo, portanto, que se falara em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto às demais alegações do recorrente acima elencadas, para se chegar a um convencimento sobre a matéria, faz-se necessário uma análise sobre o que previa a legislação à época dos fatos geradores (exercício de 2013), o que é feito em seguida.

Inicialmente, ressalto que os estabelecimentos inscritos na condição de farmácia, drogaria e casa de produtos naturais, estão obrigados a proceder ao recolhimento do ICMS, por antecipação, nas aquisições de produtos **não** enquadrados na substituição tributária, em face da autorização contida no §9º do artigo 8º da Lei nº 7.014/96 e da previsão do artigo 294 do RICMS/12, utilizando-se, nesta hipótese, a Margem de Valor Agregado (MVA) de 20% para a apuração da base de cálculo do tributo, conforme estipulado no inciso VII do §17 do artigo 289 do mesmo RICMS/12. Confira-se:

*LEI Nº 7.014/96:*

**Art. 8º** São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

**§ 9º** O regulamento poderá exigir o recolhimento do ICMS por antecipação tributária nas aquisições efetuadas por contribuinte que exerça determinada atividade econômica, ainda que as mercadorias não estejam enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária.



RICMS/12:

**Art. 294.** As farmácias, drogarias e casas de produtos naturais farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, devendo, em relação a essas mercadorias, utilizar a margem de valor agregado. **(Redação com efeitos a partir de 01/04/12 até 31/12/15)**

**I** - de 100% (cem por cento), tratando-se de aquisições de insumos para manipulação de produtos no estabelecimento;

**II** - estipulada no § 17 do art. 289, nas aquisições para revenda. (grifos não originais)

...

**Art. 289.** Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.

(...)

**§ 17.** Os percentuais de lucro nas operações internas para antecipação ou substituição tributária nas operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação são os seguintes, devendo ser efetuado o ajuste deste percentual nas hipóteses de operações interestaduais nos termos do § 14 deste artigo.

**I** – gêneros alimentícios: 15% (MVA ST original);

**II** – confecções, perfumarias, artigos de armarinho, artefatos de tecidos e mercadorias semelhantes: 20% (MVA ST original);

**III** – tecidos: 20% (MVA ST original);

**IV** – ferragens, louças, vidros e materiais elétricos: 20% (MVA ST original);

**V** – eletrodomésticos, móveis, aparelhos eletrônicos e material de informática: 25% (MVA ST original).

**VI** – jóias, relógios e objetos de arte: 30% (MVA ST original);

**VII** – outras mercadorias: 20% (MVA ST original).

Em relação às aquisições interestaduais de produtos, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim entre a Bahia e as demais unidades federativas, de acordo com o disposto no artigo 10 da Lei nº 7.014/96 e, no caso dos medicamentos, existe um Convênio que disciplina as operações interestaduais, o Convênio ICMS 76/94 que “dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos”, cabendo a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, tanto ao remetente quanto ao destinatário das mercadorias, a depender, em princípio, se as unidades federadas envolvidas na operação são, ou não, signatárias do mencionado acordo.

Na situação *sub examine*, percebe-se, pelos papéis de trabalho acostados pelo autuante, que os medicamentos foram adquiridos pelo recorrente junto a empresas localizadas no Estado de Minas Gerais, unidade federativa não mais signatária do referido Convênio desde que o denunciou, em 01/01/05, por meio do Despacho 03/05. Dessa maneira, competia efetivamente ao destinatário dos produtos (o autuado) a responsabilidade pelo pagamento do ICMS por antecipação, nas entradas dos medicamentos em seu estabelecimento. É o que prevê a alínea “a” do § 4º do artigo 8º da Lei nº 7.014/96, a seguir reproduzido:

**Art. 8º** São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

**§ 4º** Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

**I** - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembaraço aduaneiro, tratando-se de:

**a)** mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;

**ANEXO I**  
**MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**  
**POR ANTECIPAÇÃO**

ITEM E	MERCADORIAS	SUBITEM
1	Cigarros, cigarilhas, charutos e fumos industrializados	

- 15 Vacinas, soros e medicamentos de uso não-veterinário, inclusive derivados de plantas medicinais, absorventes higiênicos, fraldas, mamadeiras, bicos, gaze, algodão, atadura, esparadrapo, preservativos, seringas, escovas, pastas dentífricas, provitaminas, vitaminas, contraceptivos, agulhas para seringas e outros produtos semelhantes, desde que também sujeitos a substituição tributária nas operações interestaduais por força de acordos específicos com as demais unidades da Federação

A base de cálculo do imposto estadual, devida para fins de substituição tributária, na hipótese de aquisição de medicamentos, **em regra**, deve ser apurada com base no preço único ou máximo de venda fixado pelo órgão público competente ou sugerido pelo fabricante ou importador, conforme previsto nos §§2º e 3º do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96, na Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94 e nos §§2º e 3º do artigo 23 da Lei Estadual nº 7.014/96.

Assim, ao contrário do que preconiza o recorrente, a Margem de Valor Agregado (MVA) somente pode ser aplicada por exclusão, isto é, caso não exista preço final ao consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente ou sugerido pelo fabricante ou importador. Confirmam-se os dispositivos legais citados:

***Lei Complementar nº 87/96:***

**Art. 8º** 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 ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

*a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*

*b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*

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

(...)

**§ 2º** *Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.*

**§ 3º** *Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço. (grifos não originais)*

***Convênio ICMS 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.*

***Lei estadual nº 7.014/96:***

**Art. 23.** *Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

(...)

**§ 2º** *Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.*

**§ 3º** *Nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo, a base de cálculo para fins de substituição tributária será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador. (grifos não originais)*

Além disso, há de se salientar que, no caso de medicamentos, o inciso III do § 10 do artigo 289 do RICMS/12, a seguir transcrito, estabelece, peremptoriamente, que a base de cálculo da substituição tributária “*será, quando houver, o preço único ou máximo de venda fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador*”.

**Art. 289.** Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.

(...)

**§ 10.** A base de cálculo da substituição tributária nas operações com as mercadorias a seguir indicadas será, quando houver, o preço único ou máximo de venda fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador:

(...)

**III - medicamentos;**

No caso específico de medicamentos, existe, a meu ver, um órgão público competente para fixar os preços de produtos farmacêuticos. Trata-se da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) criada pela Lei federal nº 10.742, de 06 de outubro de 2003, que prevê o seguinte, em seus artigos 5º e 6º:

**Art. 5º** Fica criada a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, do Conselho de Governo, que tem por objetivos a adoção, implementação e coordenação de atividades relativas à regulação econômica do mercado de medicamentos, voltados a promover a assistência farmacêutica à população, por meio de mecanismos que estimulem a oferta de medicamentos e a competitividade do setor.

**Art. 6º** Compete à CMED, dentre outros atos necessários à consecução dos objetivos a que se destina esta Lei:

(...)

**II - estabelecer critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos;**

Com fulcro na competência atribuída legalmente, a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) edita anualmente resoluções com o objetivo de ajustar os preços dos medicamentos, fixando o Preço Máximo ao Consumidor (PMC).

Na hipótese destes autos, estavam em vigor, à época dos fatos geradores, a Resolução nº 2, de 03 de abril de 2013, e a Resolução nº 2, de 12 de março de 2014, estabelecendo a forma de cálculo do Preço Máximo ao Consumidor – PMC e determinando às empresas produtoras que dessem “*ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, por meio de publicações especializadas de grande circulação*”. Veja-se:

**Resolução nº 2, de 03 de abril de 2013:**

**Art. 5º** O Preço Máximo ao Consumidor - PMC será obtido por meio da divisão do Preço Fabricante - PF pelos fatores constantes da tabela abaixo, observadas as cargas tributárias do ICMS praticadas nos Estados de destino e a incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, conforme o disposto na Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.

ICMS	Lista Positiva	Lista Negativa	Lista Neutra
19%	0,7234	0,7523	0,7071
18%	0,7234	0,7519	0,7073
17%	0,7234	0,7515	0,7075
12%	0,7234	0,7499	0,7084
0%	0,7234	0,7465	0,7103

(...)

**Art. 7º** As empresas produtoras deverão dar ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, por meio de publicações especializadas de grande circulação.

**Resolução nº 2, de 12 de março de 2014:**

**Art. 5º** O Preço Máximo ao Consumidor - PMC será obtido por meio da divisão do Preço Fabricante - PF pelos fatores constantes da tabela abaixo, observadas as cargas tributárias do ICMS praticadas nos Estados de destino e a incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, conforme o disposto na Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.

ICMS	Lista Positiva	Lista Negativa	Lista Neutra
19%	0,7234	0,7523	0,7071
18%	0,7234	0,7519	0,7073
17%	0,7234	0,7515	0,7075
12%	0,7234	0,7499	0,7084
0%	0,7234	0,7465	0,7103

(...)

**Art. 7º** As empresas produtoras deverão dar ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, por meio de

*publicações especializadas de grande circulação.*

Conclui-se, assim, que, existindo órgão público competente para fixar o preço, único ou máximo, ao consumidor, deve este ser adotado, não se tratando de pauta fiscal, como alegado pelo contribuinte.

Vale observar, ainda, que a publicação das listas de preços de medicamentos em revistas especializadas como a da ABCFARMA, nada mais é do que uma obrigação imposta, aos fabricantes ou importadores de medicamentos, pelo artigo 7º das Resoluções acima transcritas, e não uma responsabilidade atribuída à Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico (ABCFARMA), como quer fazer crer o recorrente.

Não obstante, ainda que se entenda que a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) não é órgão público competente para fixar preços de produtos farmacêuticos, os preços máximos divulgados em revistas como a da ABCFARMA são aqueles efetivamente sugeridos pelas empresas produtoras (fabricantes e importadores) e, portanto, devem ser adotados para a apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, nos termos da autorização contida no §3º do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96 e no §3º do artigo 23 da Lei Estadual nº 7.014/96, bem como na disposição do inciso III do § 10 do artigo 289 do RICMS/12.

Em consequência de todo o exposto, deve ser afastado o pedido do recorrente para que se declare a nulidade do lançamento de ofício, por restar patente que a Tabela da ABCFARMA nada mais é do que a publicação dos preços de venda a consumidor final sugeridos pelos próprios fabricantes dos medicamentos e não uma responsabilidade da Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico, não se revestindo, tais preços, da condição de pautas fiscais, como alegado no pleito recursal.

No mérito, o recorrente argumentou que os valores constantes da Tabela ABCFARMA, a título de Preços Máximos de Venda a Consumidor, são mais elevados que o valor das operações por ele realizadas e, assim, com base na Decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 593.849, possui o direito à restituição dos valores pagos a maior no regime da substituição tributária.

Efetivamente, o STF decidiu, sob a sistemática da Repercussão Geral, que os contribuintes possuem o direito à restituição do valor de imposto pago a mais, na hipótese de o preço real de venda ser inferior àquele utilizado para calcular o ICMS devido por substituição tributária, entretanto, o acórdão não foi publicado e, portanto, ainda não há ainda uma diretriz a ser seguida em tais situações.

O contribuinte também alegou que as normas do Convênio ICMS 76/94 relativas aos preços também foram desconsideradas, *“na medida em que estabelecem como base de cálculo do ICMS/ST os preços máximos de venda a consumidor fixados por órgão público”* e, *“no caso baiano, por estabelecimento fabricante ou importador, e não as INDIGITADAS PAUTAS FISCAIS erigidas pela ABCFARMA”*.

Como já dito anteriormente neste voto, os preços máximos de venda ao consumidor são fixados por órgão público competente, com base em valores sugeridos pelos fabricantes e importadores de medicamentos, não se configurando, dessa forma, o uso de pauta fiscal por parte da autoridade lançadora, nem muito menos preços fixados pela ABCFARMA.

Vale ressaltar, contrariando o que foi alegado no apelo recursal, que a Margem de Valor Agregado (MVA) foi utilizada pelo autuante sempre que não foi encontrado Preço Máximo de Venda ao Consumidor para determinado medicamento, utilizando-se dos percentuais relacionados no item 32 do Anexo 1 do RICMS/12, nas aquisições de unidade federativa não signatária de acordo interestadual, a depender do tipo de mercadoria, da carga tributária do Estado de origem, e de o produto se encontrar catalogado na Lista Positiva, Negativa ou Neutra.

Após o cálculo do valor tributável, foi apurado o ICMS devido por substituição tributária e, em seguida, deduziu-se o percentual de 10% previsto no §5º da Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94 e no inciso VIII do artigo 268 do RICMS/12, a seguir reproduzidos:

**Convênio ICMS 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.

(...)

§ 5º 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).

**Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/12:**

**Art. 268.** É reduzida a base de cálculo:

(...)

**VIII** - das operações com os produtos farmacêuticos e demais mercadorias, especificados no item 32 do Anexo 1 deste regulamento, relativamente à base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, em consonância com o Convênio ICMS 76/94;

Por fim, o autuado alegou que a fiscalização “descurou-se de observar o que diz o CONVÊNIO ICMS N.º 34/06”, no que tange à “redução da base de cálculo dos itens do setor farmacêutico em 9,04% (nove vírgula zero quatro por cento), 9,34% (nove vírgula trinta e quatro por cento) e 9,90% (nove vírgula noventa por cento) em operações interestaduais relativamente às mercadorias miradas pelo art. 1º da Lei n.º 10.147/00”.

Já o autuante argumentou que, quando utilizado o Preço Máximo ao Consumidor (PMC) para obtenção da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, a redução prevista no Convênio ICMS 34/06 não deve ser aplicada, porque no cálculo do PMC essa redução já foi devidamente considerada.

Observe que o Convênio ICMS 34/06 estabelece, em sua Cláusula primeira, que, nas operações interestaduais com os produtos farmacêuticos e de perfumaria e higiene pessoal, relacionados nas alíneas “a” e “b” do inciso I do artigo 1º da Lei nº 10.147/00, a base de cálculo será deduzida nos percentuais ali listados (a depender da alíquota de origem), desde que tenha havido a cobrança englobada do PIS/PASEP e COFINS na respectiva operação.

A Cláusula segunda do mencionado Convênio, por sua vez, autoriza as unidades federadas a adotar, nas operações internas, os percentuais previstos de dedução “com o fim de excluir da base de cálculo do ICMS devido pelo remetente dos produtos o valor das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS”. Vejamos a redação dos dispositivos:

**Cláusula primeira** Nas operações interestaduais com os produtos indicados no “caput” do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, destinados à contribuintes, a base de cálculo do ICMS será deduzida do valor das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS referente às operações subseqüentes cobradas, englobadamente na respectiva operação.

§ 1º A dedução corresponderá ao valor obtido pela aplicação de um dos percentuais a seguir indicados, **sobre a base de cálculo de origem**, em função da alíquota interestadual referente à operação:

**I** - com produto farmacêutico relacionado na alínea “a” do inciso I do “caput” do art. 1º da Lei 10.147/00, com alíquota:

- a) de 7% - 9,34%;
- b) de 12% - 9,90%;
- c) de 4% - 9,04%

**II** - com produto de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal relacionado na alínea “b” do inciso I do “caput” do art. 1º da Lei 10.147/00, com alíquota:

- a) de 7% - 9,90%;
  - b) de 12% - 10,49%.
  - c) de 4% - 9,59%
- (...)

**Cláusula segunda** As unidades federadas poderão, nas operações internas, adotar a dedução de que trata este convênio, estabelecendo, de acordo com a alíquota interna aplicável, o percentual de dedução correspondente, com o fim de excluir da base de cálculo do ICMS devido pelo remetente dos produtos o valor das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS.

O RICMS/12, em seu artigo 266, inciso VII, c/c o § 1º, também prevê tal dedução de base de cálculo, nas operações interestaduais com medicamentos e produtos de perfumaria e de higiene pessoal, da seguinte maneira:

**Art. 266.** *É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:*

(...)

**VII** - nas operações interestaduais com os produtos relacionados a seguir, destinados a contribuintes situados em outras unidades da federação, a base de cálculo do ICMS será deduzida do valor das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS referente às operações subsequentes cobradas englobadamente na respectiva operação (Conv. ICMS 34/06), observado o disposto nos §§ 1º ao 3º deste artigo:

**a)** medicamentos - 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00; (**Redação originária, efeitos até 16/06/15**)

**b)** de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00; (**Redação originária, efeitos até 16/06/15**)

(...)

**§ 1º** A dedução a que se refere o inciso VII corresponderá ao valor obtido pela aplicação de um dos percentuais a seguir indicados, **sobre a base de cálculo de origem**, em função da alíquota interestadual referente à operação:

**I** - com produto farmacêutico relacionado na alínea “a”, com alíquota de:

**a)** 12 % (doze por cento) - 9,90% (nove inteiros e noventa centésimos por cento);

**b)** 4 % (quatro por cento) - 9,04% (nove inteiros e quatro centésimos por cento);

**II** - com produto de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal relacionado na alínea “b”, com alíquota de:

**a)** 12 % (doze por cento) - 10,49% (dez inteiros e quarenta e nove centésimos por cento);

**b)** 4% (quatro por cento) - 9,59% (nove inteiros e cinquenta e nove centésimos por cento);

A Lei nº 10.147/00, que dispõe sobre a incidência do PIS/PASEP e da COFINS nas operações de venda de diversos produtos, determina, em seu artigo 1º, o seguinte:

**Art. 1º** A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 33.03.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (**Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013**)

**I** – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

**a)** produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento)

**b)** produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (**Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013**)

Cabe esclarecer, de logo, que, em relação às mercadorias objeto deste Auto de Infração e ao PIS/COFINS sobre elas incidentes, foram estabelecidas três listas de produtos, a saber: *Positiva*, *Negativa* e *Neutra*.

A lista *Positiva* é aquela na qual os produtos nela relacionados são tributados pelo PIS/COFINS na forma prevista no inciso I do artigo 1º da Lei nº 10.147/00, ou seja, a referida tributação ocorre de maneira monofásica, mediante majoração das alíquotas da contribuição, porém o crédito presumido concedido anula sua cobrança.

Na lista *Negativa*, por seu turno, o PIS/COFINS é exigido de maneira monofásica, mas não há crédito presumido.

A lista *Neutra*, por fim, tem tributação normal, não ocorrendo a cobrança antecipada do PIS/COFINS.

O dispositivo que concede a redução da base de cálculo do ICMS que aqui se examina tem o objetivo de neutralizar a incidência das contribuições federais, quando cobradas, antecipada e englobadamente, das empresas industriais, ou seja, cobrando-se antecipadamente o PIS/COFINS incidente em todo o ciclo de industrialização e comercialização, o ICMS da operação praticada pelo industrial apresenta-se onerado por componente que não pertence àquela etapa de comercialização e, assim, a base de cálculo do imposto estadual deve ser ajustada mediante a exclusão da parcela indevida.

No caso dos produtos arrolados na chamada lista *Negativa*, o PIS/PASEP e a COFINS são cobrados na modalidade monofásica, sem concessão de crédito presumido que anule os efeitos dessa tributação, sendo legítima, neste caso, a redução da base de cálculo do ICMS.

Em relação aos produtos constantes da lista *Positiva*, o PIS/PASEP e a COFINS incidem na forma monofásica, mas se houver a concessão de crédito presumido, não há que se cogitar da redução da base de cálculo do imposto estadual.

Por fim, como os itens integrantes da lista *Neutra* não estão sujeitos à cobrança monofásica do PIS/PASEP e da COFINS, não há que se falar em redução da base de cálculo do ICMS, pois se admite a redução da base de cálculo apenas na hipótese das contribuições referentes às operações subsequentes serem cobradas englobadamente na respectiva operação.

Todavia, deve-se atentar para o fato de que, nos termos da legislação posta, a redução de base de cálculo, quando cabível, deve incidir “*sobre a base de cálculo de origem*”, e não sobre a base de cálculo da antecipação tributária, como é o caso da dedução de 10% prevista no §5º da Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94 e no inciso VIII do artigo 268 do RICMS/12, como comentado anteriormente neste voto.

Isso significa que, aplicando-se a redução do Convênio ICMS 34/06, o ICMS da operação própria do industrial será reduzido e, conseqüentemente, o valor do ICMS devido por substituição tributária será agravado, o que não pode ser admitido neste lançamento de ofício, ainda que o recorrente tenha razão em seus argumentos.

Além de produtos farmacêuticos, diversas outras mercadorias foram incluídas nas planilhas elaboradas pelo autuante, tais como, biscoitos e leite tipo longa vida, tendo em vista o disposto no artigo 294 do RICMS/12.

O recorrente alegou também que as operações internas com leite natural são isentas, consoante o disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 265 do RICMS/12, e, portanto, deveriam ser excluídas deste lançamento de ofício.

Entretanto, o dispositivo regulamentar mencionado trata de leite pasteurizado comum, de vida curta, não podendo ser utilizado para o leite incluído nesta autuação - o do tipo longa vida ou o chamado “leite UHT”, sigla em inglês para “*ultra high temperature*”, ou seja, “temperatura extremamente alta”.

**Art. 265.** São isentas do ICMS:

(...)

**II** - as saídas internas de:

a) leite pasteurizado do tipo especial, contendo 3,2% de gordura, dos tipos A e B, e de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, contendo 2,0% de gordura (Conv. ICMS 25/83);

Por fim, ressalto que a multa aplicada está em consonância com a legislação para a irregularidade apontada (Lei nº 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea “d”), não competindo a este órgão julgador a sua não aplicação ou a declaração de inconstitucionalidade da lei, nos termos do

artigo 125, incisos I e III, da Lei nº 3.956/81 (COTEB).

Por último, este Colegiado não é competente para apreciar o pedido do contribuinte, de cancelamento ou redução da penalidade imposta.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo íntegra a Decisão de primeiro grau.

#### **VOTO DIVERGENTE**

No Recurso Voluntário interposto, observo que o recorrente não apresenta nenhum argumento quanto aos aspectos formais da autuação ou do Julgamento recorrido que indicasse qualquer indício de nulidade ou de cerceamento de defesa, insurgindo-se apenas quanto ao mérito da autuação e suas cominações.

Verifico também que, conforme destacou o Ilustre Relator da decisão *a quo*, a questão fulcral do lançamento em comento, recai sobre a metodologia que deveria ser adotada pelo Contribuinte para estabelecer o preço de venda dos produtos vendidos para calcular a antecipação tributária devida.

Pois bem. Em que pese a legislação posta e a prova dos autos, entendo que merece ser aplicada a tese, já pacificado na Súmula nº 431 do STJ, que diz: “*É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal*”.

Entendo que a utilização dos valores sugeridos pela ABCFARMA não é nada mais senão um regime de pauta fiscal, que não pode ser aceito nas condições ora postas, pois, não há como verificar a real ocorrência dos fatos geradores do ICMS, nos valores “sugeridos” pela referida Associação.

Neste mesmo sentido, trago à colação, o voto vencido do i. Conselheiro José Antonio Marques Ribeiro, no Acórdão CJP Nº 0150-12/12, ao qual me filio, para fundamentar a minha decisão:

*Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª JJP deste CONSEF, acórdão 0066-01/11, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.*

*O Recurso que ora se discute tem assento nas acusações fiscais de haver o contribuinte efetuado o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outros estados, relacionadas nos Anexos 88 e 89; e deixado de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.*

*Ainda que, especificamente, não tenha sido suscitada qualquer preliminar, vejo, com fundamento no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto nº 7.629/99, sobretudo o art. 39, que estão presentes todos os requisitos necessários à lavratura do presente Auto de Infração. Por outra banda, constato que não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação das infrações, restando suficientes os elementos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Devo registrar, por oportuno, que não se vislumbra qualquer dúvida quanto ao enquadramento da conduta do sujeito passivo ao fato típico especificado na legislação, bem como não se verifica qualquer incorreção na determinação da base de cálculo do imposto que se exige.*

*No mérito, quanto à infração 1, que resumidamente discute a forma através da qual deveria ser determinada a base de cálculo do imposto que se pretende exigir, entendeu a Junta de Julgamento Fiscal que não pode o contribuinte querer que seja aplicada a MVA para determinação da base de cálculo do tributo, pois como as operações ocorreram entre Estados não signatários do Protocolo 50/2005, a base de cálculo prevista para a infração em comento tem disposição no artigo 506-C, §2º do RICMS/BA c/c artigo 61, I, do mesmo diploma legal.*

*De fato, à luz da legislação tributária do Estado da Bahia, a Junta de Julgamento Fiscal tem razão quando diz que o tratamento dado às operações entre Estados não signatários do protocolo 50/2005 implica na exigência do imposto da forma como foi lavrado o Auto de Infração em apreço, ou seja, com base na “pauta fiscal”.*

*Em que pese ter sido aplicada a legislação do Estado da Bahia, peço vênias para discordar da forma através da qual se estabeleceu a base de cálculo do imposto que se pretende exigir, e explico: Pois bem, o fato é que a “pauta fiscal” de valores é a forma através da qual se atribui, por arbitramento, valor fictício à base de cálculo*



*do ICMS. Neste ponto é que, mesmo que a legislação baiana tenha previsão, a jurisprudência do STJ já se coloca frontalmente contra tal dispositivo, haja vista que aquele Superior Tribunal editou a Súmula de nº 431, cujo enunciado, de linguagem extremamente simples e contundente, diz:*

*Súmula 431 - É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.*

*Derredor do que enuncia a dita Súmula nº 431 do Superior Tribunal de Justiça, vejo que a intenção se mostra absolutamente clara, e visa privilegiar o real valor das operações que se sujeitam ao ICMS, de maneira a que tais valores não sejam substituídos por outros cuja origem seja questionável ou até mesmo desatualizada, a ponto de impor prejuízos ao contribuinte de maneira geral, o que implicaria em enriquecimento sem causa por parte do Estado. Por outro lado, a rigor dos dispositivos legais que fundamentam a autuação, outros meios de definição da base de cálculo do imposto poderiam ter sido utilizados.*

*Isto posto, entendendo que a “Pauta Fiscal” como elemento a definir a base de cálculo do imposto a ser exigido do recorrente é imprestável e inaplicável por força do que enuncia a Súmula nº 431 do Superior Tribunal de Justiça, concluo que a infração 1 não pode subsistir, eis que como constituída é nula.*

Pelo exposto, vejo no presente recurso motivo suficiente para modificar a decisão ora recorrida, para considerar o Auto de Infração em lide IMPROCEDENTE.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232903.0334/15-0**, lavrado contra **IRMÃOS MATTAR E CIA. LTDA. (DROGARIA, DRUGSTORE E FARMÁCIA INDIANA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$207.690,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiro: José Carlos Barros Rodeiro, Tiago de Moura Simões e Paulo Sergio Sena Dantas.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2017.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS