

**PROCESSO** - A. I. Nº 269133.0301/16-3  
**RECORRENTE** - IRMÃOS MATTAR E CIA. LTDA. (DROGARIA, DRUGSTORE E FARMÁCIA INDIANA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF Nº 0219-04/16  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 13/06/2017

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0163-12/17

**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). Procedimento em concordância com a legislação vigente no Estado da Bahia e a reiterada jurisprudência do CONSEF. Não acatado o pedido de redução da base de cálculo do ICMS próprio que implicaria em majoração do imposto lançado. Não acolhido também o pedido de exclusão ou redução da multa por descumprimento de obrigação principal sob a alegação de afronta ao princípio do não confisco. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 4ª JJF, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA. O Auto de Infração lavrado em 30/03/16, julgado Procedente, que exige ICMS e multa por obrigação acessória no montante de R\$402.259,20, tendo em vista a seguinte acusação: *“Efetuiu o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente a aquisições de mercadorias”*. Consta, como complemento o que segue: *“Conforme Demonstrativo Resumo Mensal do ICMS Recolhido a Menor por Antecipação de Mercadorias Adquiridas por Farmácia. Observações: 1) O Demonstrativo Detalhado por Itens do ICMS Recolhido a Menor por Antecipação de Mercadorias Adquiridas por Farmácia, está anexo em CD, tendo sido entregue cópia ao contribuinte, contendo arquivos em excel do mesmo a da tabela da ABCFARMA, com os PMCs - preços máximos de venda a consumidor sugerido pelo fabricante, e que devem obrigatoriamente, quando existirem, serem utilizados para a obtenção da base de cálculo da antecipação, em conformidade com o § 10º, III do art. 289 do RICMS/2012 - Decreto 13.708/12. 2) Acrescente-se ao Enquadramento deste Auto de Infração a alínea a), Inciso I do § 4º do Art. 8º da Lei 7.014/96, pois, não foi possível a inclusão manual no SEAI - Sistema de Emissão de Auto de Infração. 3) A não incidência do ICMS sobre as operações com preservativos, conforme Art. 264,*

*XXIII RICMS/12 - Dec. 13.780/2012, é condicionada ao abatimento do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto da mercadoria que seria devido se não houvesse a isenção, indicando expressamente no documento fiscal (Conv.ICMS116/98), entretanto esta indicação do abatimento não foi realizada, conforme podemos observar nas notas fiscais que estão contidas em CD anexado a este PAF - Processo Administrativo Fiscal". Valor principal exigido acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra "d", da Lei nº 7.014/96."*

Após tramitação regular do presente PAF em primeira instância, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0219-04/16, decidiu, por unanimidade, pela Procedência do presente auto, conforme voto transcrito abaixo:

**"VOTO**

*Discute-se no presente lançamento 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.*

*Esta é uma questão que vem sendo enfrentada no âmbito deste Conselho de Fazenda, sendo que já tive a oportunidade de participar do julgamento em outros processos desta mesma natureza e lavrado contra o mesmo contribuinte aqui autuado.*

*Assim é que, 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 aceitá-los, pois as decisões mencionadas pela defesa não possuem efeito vinculante.*

*Dito isto, repito, a questão aqui debatida tem sido enfrentada neste Conselho de Fazenda conforme se verifica, por exemplo, através dos Acórdãos nº JJFNº 0069-05/16; ACÓRDÃO JJFNº 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 e peço vênia 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 (ABCFARMA).*

*Constatado 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	<i>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)</i>
----	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

*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 1 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/PASEP 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 ICMS34/06 não deve ser aplicada, pois no valor do PMC já estão considerados os índices acima mencionados (listas negativa, positiva e neutra).*

*Quanto aos argumentos defensivos acerca das operações de transferências do produto preservativo, este advoga no sentido de que à luz da Súmula 166 do STJ, a simples transferência de bens ou mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo titular, ainda que situado em outra Unidade Federativa, não se configura hipótese de incidência de ICMS.*

*A este respeito observo, de imediato, que a citada Súmula não é vinculante, além de ser anterior à Lei Complementar nº 87/1996, a chamada Lei Kandir. Em assim sendo, determina a LC nº 87, no seu art. 12, I que a ocorrência do fato gerador do imposto se dá no momento da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, sendo que a base de cálculo do imposto é o “valor da operação” (Art. 13, I).*

*Neste linha de entendimento, é oportuno aqui destacar que já me posicionei acerca desta questão no voto que proferi através do Acórdão nº 0204-04/15, razão pela qual o transcrevo abaixo para manter o mesmo entendimento em relação ao presente Auto de Infração:*

*(...)*

*Ingressando nas razões de mérito (...) os argumentos do autuado centram-se, praticamente, na tese de não ocorrência da incidência tributária nas operações de transferências entre estabelecimentos filiais do mesmo titular, citando a seu favor a Súmula 166 do STJ.*

*Analizando os argumentos defensivos, destaco inicialmente que é jurídica a circulação de mercadorias nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade.*

*Assim é que, de início destaco que a Súmula 166 do STJ não é vinculante e foi publicada antes da Lei Complementar 87/1996, à qual a Constituição Federal delegou poderes para dispor sobre normas gerais do imposto em comento.*

*A referida LC é chamada de Lei Nacional do ICMS e dispõe sobre hipóteses de incidência, não incidência, contribuintes, substituição tributária, local da operação, momento da ocorrência do fato gerador, base de cálculo e compensação, entre outras situações de naturezas mais específicas.*

*O Diploma Legal Complementar trata no seu art. 13, § 4º, sobre critérios de determinação da base para o cálculo dos créditos nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, pelo que não se pode concluir que tais operações estejam fora do campo de incidência do ICMS.*

*No mesmo sentido aponta a segunda parte do inciso I do art. 12 da referida LC, ao informar que ocorre o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular.*

*Isto posto, não vejo como afastar a exigência fiscal em relação as operações de transferências interestaduais de materiais para uso e consumo próprio pelo estabelecimento porque além da legislação tributária em vigor conter previsão expressa neste sentido, a autoridade fiscal tem atividade vinculada e tem o dever de aplicar o quanto previsto pela legislação tributária vigente.*

*Neste aspecto, a Lei Estadual nº 7.014/96 em seu Art. 2º, inciso IV, estabelece:*

Art. 2º. O ICMS incide sobre:

[...]

IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, **quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente** ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes; (grifo não original).

Já o § 1º do citado dispositivo legal prevê que:

§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:

I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;

II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;

Por sua vez, os autuantes se basearam o Art. 4º, incisos I e XV da mesma Lei, que estabelecem:

Art.. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I- da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

[...]

XV- da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, **quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente** ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto; (grifo não original).

De maneira que, à luz do quanto acima exposto, cabe à autoridade julgadora e, também, ao agente fiscalizador, cumprirem o quanto está exposto pela legislação tributária deste Estado que prevê a cobrança do imposto a título de diferença de alíquota nas situações aqui debatidas.

E este entendimento tem sido sustentado pela Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal, **a exemplo** do Parecer Jurídico nº 2014224287-0, proferido nos autos do Processo nº 20694000001134, pelo i.procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, cujo excertos transcrevo a seguir:

"A irresignação tracejada na presente súplica recursal (...) cinge-se, em suma, aos seguintes argumentos: a) de que não há fato gerador do ICMS por se tratar de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da autuada, não havendo circulação econômica; b) de que não se pode cobrar diferencial de alíquota nas transferências de bens de uso e consumo entre mesmos estabelecimentos da recorrente.

(...)

Pois bem, estribado nas razões lançadas pelo recorrente, faz-se necessário trazer a baila o matiz constitucional do ICMS, a fim de melhor apreendermos seu alcance eficaz, observe.

Preconiza o art 155, II, da CF/88:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - Operações **relativas** à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação..."

A leitura da norma constitucional, mesmo que de forma breve, conduz inequivocamente à ilação de que o constituinte definiu o ICMS como um imposto incidente sobre operações "**relativas**" à circulação de mercadorias ou prestação de serviços. e não, como quer inferir o recorrente, um tributo sobre operações de venda de mercadorias.

Neste timbre constitucional, concedeu-se à Lei Complementar definir o perfil do imposto, definindo seus elementos fundamentais, dentro, é claro, dos lindes demarcados pelo legislador constitucional.

Assim, ancorado no permissivo constitucional, o legislador complementar como axioma informativo do ICMS o princípio da autonomia dos estabelecimentos, devidamente normatizado no art. 12, da LC nº 87/96:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

*Aliás, quadra sublimar, tal posicionamento normativo já existe no nosso ordenamento jurídico desde o Decreto nº 406/68 e Convênio ICM nº 66/88, veículos legais com força de Lei Complementar, não sendo, assim, nenhuma novidade.*

*(...)*

*Dessa forma, sendo perfeitamente legal, quiçá constitucional, que o legislador fixasse como autônomos estabelecimentos de um mesmo contribuinte, afigura-se claro à simplicidade franciscana que as transferências de mercadorias entre eles concretizadas deverão ser objeto de regular tributação, como o foram neste presente lançamento.*

*Aliás, vale referver que, o ICMS é um imposto que incide sobre operações RELATIVAS à circulação de mercadorias e prestação de serviços, não sendo, desta maneira, um imposto exclusivamente sobre operações de vendas de mercadorias.*

*Neste sentido, impende afirmar que é irrelevante para efeito (diga-se efeito tributário) de incidência do ICMS, se nas etapas de circulação de mercadorias haja ou não transferência de propriedade, bastando, assim, a circulação tendente a encaminhar o bem para seu consumo final.*

*(...)*

*Com efeito, é possível afirmar que a saída de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, não é uma simples movimentação de mercadoria, mas, isto sim, um fato econômico, que possui relevância jurídica tributária.*

*Contudo, em que pese os fortes argumentos urdidos pela doutrina acerca da questão, o STJ trilhou um caminho no sentido da não tributação no simples deslocamento de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo ente, sendo este entendimento devidamente sedimentado na Súmula 166.*

*Entretanto, não é este o problema do caso em apreço, aliás, como quis infundir o recorrente, mas, isto sim, transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, cujo deslinde não perpassa sob enfoque dado à questão pelo STJ.*

*Nesse passo, além das considerações acima alinhavadas sobre a questão de remessa de mercadorias à empresa de um mesmo contribuinte, acresce-se ao caso em análise, a questão das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, observemos.*

*No caso das transferências interestaduais, a operação comercial engendrada da circulação econômica irradia reflexos em outro Estado Membro da Federação, tendo em vista que o ciclo econômico ao qual ficará adstrito o bem mercantil se desenrolará parte no território de um Estado, parte no outro, restando prejudicado o Estado remetente da mesma, num autêntico atentado ao princípio federativo.*

*(...)*

*Desta forma, ainda que se entenda vinculante o disposto na Súmula 166 do STJ sobre as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (em que pese no meu entender a falta de competência desta Corte para apreciação de questão nitidamente constitucional relativa ao alcance da regra matriz Constitucional do ICMS) mesmo assim, faz-se necessário encerrar a aplicação do comando sumular apenas aos casos de meros deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o que, repita-se, não é o caso dos autos.*

*Neste caso, forçoso carrear acórdão prolatado pelo próprio STJ, precisamente no Recurso Especial nº 242.338/MG, cujo alcance determinativo faz considerações sobre transferências internas e interestaduais, espancando, desta maneira, a argumentação da aplicação da Súmula 166 da própria Corte de Justiça, verbis:*

**"ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. MAS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE FEDERADA. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 166/STJ. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.**

*... Embora possa parecer caso de incidência do referido enunciado (da Súmula 166), temos que fazer distinção, pois, na hipótese dos autos, o outro estabelecimento do contribuinte, para onde foram transferidas as mercadorias, situa-se em outro Estado-membro.*

*Daí afasta-se a aplicação da súmula..."*

*Assim, enlaçando as considerações acima expostas ao caso em apreço, conclui-se restar absolutamente improcedente o pleito do recorrente neste item, cabendo o recolhimento do diferencial de alíquota, por expressa determinação constitucional e, outrossim, por motivos de lógica jurídica como acima alinhavado.*

*(...)*

*De maneira que com base na fundamentação supra esposada, deixo de acolher o argumento defensivo*

*relacionado a não incidência do imposto nas transferências interestaduais relativas ao produto preservativo.*

*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 qual a penalidade fica mantida no percentual de 60%.*

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

Inconformada com a decisão de Primeira Instância a autuada interpôs Recurso Voluntário, com as seguintes alegações:

Inicialmente, informa que a recorrente, atua no “*Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas*”. E que, segundo, a Fiscalização, teria deixado de recolher a integralidade do ICMS/ST quando da aquisição de produtos farmacêuticos, sob o fundamento de que não foram utilizados os Preços Máximos de Venda ao Consumidor sugerido pela ABCFARMA, nos termos do artigo 8º da Lei n.º 7.014/96 c/c o art. 294 do RICMS/BA. Acrescido do pagamento da multa de 60% (sessenta por cento) dos ventilados créditos tributários, prevista no art. 42, II, alínea “d” da Lei n.º 7.014/96.

Assim, “*a Decisão do lançamento pontifica tratar-se a hipótese concreta de constituição de crédito tributário de ICMS/ST. A Decisão admite que a d. Fiscalização tomou por base de lançamento a Tabela de Preços Máximos de Venda editada pela entidade privada ABCFARMA, que corresponde à adoção de pauta fiscal para constituição de crédito tributário.*”

E conclui:

*“Portanto, de forma geral, o AI/PTA possui por pressuposto o pretenso recolhimento a menor o ICMS/ST mediante a apuração do tributo em desconformidade aos PMC’s (Preços Máximos de Venda a Consumidor) adotados pela Administração Fazendária Baiana – Tabela da ABCFARMA (Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico).*

*(...)*

*Anuncie-se já de início que tais exigências não se sustentam à luz do princípio da legalidade, do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, e das limitações legais e constitucionais ao poder de tributar, tratando-se de procedimento fiscal historicamente censurado pela Jurisprudência Pátria e que, inclusive, depõe contra expressa disposição de súmula editada pelo Superior Tribunal de Justiça.”*

Em seguida destaca que a autuação não pode prevalecer, haja vista sua flagrante ilegalidade, por não haver nos autos menção precisa à infração supostamente cometida, de modo que não há como ter certeza acerca da ocorrência do fato gerador do ICMS/ST e da forma de apuração do suposto crédito.

Quanto ao mérito faz as seguintes alegações:

Diz que, “*o Auto de Infração em lide, possui como “pano de fundo” a apuração do ICMS/ST com base na adoção dos PMC’s – Preços Máximos de Venda ao Consumidor encontrados na Tabela da ABCFARMA.*”

Desta forma, a autuação incorreu em equívoco, “*especificamente quanto à apuração da base de cálculo, tendo em vista o art. 8º, §2º e 3º, da LC 87/96, que transcreve:*

*“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 subsequentes, 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 nossos)”*

Assevera que a autuação adotou critério diverso da Lei para apuração do imposto, violando o Princípio da Tipicidade Tributária, ao exigir sua cobrança com base de cálculo não prevista em Lei.

Eis que, conclui *in verbis*:

“No caso por simples consulta aos relatórios fiscais do AI/PTA, verifica-se que 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). Diga-se de passagem trata-se de ASSOCIAÇÃO PRIVADA DE COMERCIANTES, entidade sem a competência para tais fins.

(...)

E assim se afirma porque os parágrafos 2º e 3º do art. 8º da LC n.º 87/96 são taxativos ao disporem 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 n.º 53.375.317/0001-79.

É o que se deflui da leitura conjugada do Cartão CNPJ (DOC. 03) e do parágrafos 2º e 3º do art. 8º da LC n.º 87/96, cujo resgate é curial ao caso, para se ter em mente a ilegalidade dos lançamentos contidos no AI/PTA, a “contrariu sensu” das normas de regência:”



REPUBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA

NUMERO DE INSCRIÇÃO 53.375.317/0001-79 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 28/03/1984
NOME EMPRESARIAL ASSOCIACAO BRASILEIRA DO COMERCIO FARMACEUTICO		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) ABCFARMA		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 94.30-8-00 - Atividades de associações de defesa de direitos sociais		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 94.93-6-00 - Atividades de organizações associativas ligadas à cultura e à arte 94.99-5-00 - Atividades associativas não especificadas anteriormente 58.13-1-00 - Edição de revistas		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 399-9 - ASSOCIACAO PRIVADA		

Figura 01 - DOC. 03 - Cartão CNPJ ABCFARMA - Associação de direito privado

(...)

“Destaque-se que a própria legislação baiana, Lei Ordinária Estadual n.º 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. Veja-se:

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

§ 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 do recorrente).”

Aduz ainda que: Partindo-se então do próprio entendimento do relatório fiscal, ainda na seara administrativa para cancelamento do AI/PTA e de todas as relações jurídico- tributárias nele



*contidas, as autuações serviram-se de VALORES SUGERIDOS PELA ABCFARMA procedimento que NÃO É NADA MAIS SENÃO UM REGIME DE PAUTA FISCAL, QUE NÃO PODE SER ACEITO.”*

Cita e transcreve Jurisprudência e legislação sobre essa questão.

*Salienta ainda que: Assim, com base na recente Decisão do Supremo Tribunal Federal, que permite ao contribuinte substituído requerer o ressarcimento dos valores pagos a maior no regime de substituição tributária, em razão de terem as vendas sido realizadas com valor inferior à base de cálculo presumida, a autuação aqui combatida não merece prosperar, devendo ser reformada a r. Decisão de 1ª instância, para que seja cancelado o Auto de Infração.*

Por fim, destaca que, além das mencionadas e supostas infrações, aplicou-se à Recorrente as multas previstas no art. 42, II, “d”, da Lei n.º 7.014/96, que majoraram as obrigações tributárias em 60% (sessenta por cento). As quais desafiam os princípios constitucionais implícitos da razoabilidade e da proporcionalidade.

Aduz que, tais imposições pecuniárias revelam caráter confiscatório, em manifesta afronta ao que dispõe o art. 150, inc. IV, da CR/88, assim como já manifestaram as Cortes Superiores de Justiça.

Transcreve Jurisprudência e Doutrina sobre a matéria.

E conclui requerendo:

*(in verbis)*

*Ex positis, por tudo quanto alegado e demonstrado, espera e requer o recorrente de Vs. Sas. o recebimento do presente Recurso por ser cabível e tempestivo, nos termos legais, para:*

- 1) determinar, até o julgamento definitivo do presente, a suspensão da exigibilidade das obrigações contidas no AI/PTA, relativamente aos pretensos créditos de ICMS/ST e multas, nos termos do art. 151, III, do CTN, à luz das decisões proferidas pelo STJ e da Súmula n.º 431 da mencionada Corte;*
- 2) que no mérito, seja provido o presente Recurso para reforma da Decisão recorrida, mediante o acolhimento da preliminar de nulidade do auto de infração;*
- 3) No caso de superação remota de preliminar de nulidade, seja provido o recurso para determinar a reforma da Decisão recorrida e o imediato **cancelamento dos lançamentos consubstanciados no AI/PTA** e de todas as exigências nele contidas, bem como a **inexistência das relações jurídicas** relativamente às alegadas exigências de ICMS, decretando definitivamente o cancelamento da autuação; (grifos originais).*
- 3) quando menos, se remotamente não for declarada a **nulidade integral** dos lançamentos, seja provido o Recurso como exposto no tópico 4.1 e 4.2, par que se proceda à **redução da base de cálculo** utilizada, com a aplicação dos redutores previstos na cláusula primeira do CONVÊNIO ICMS N.º 34/06; (grifos originais).*
- 4) em qualquer das hipóteses, seja provido o Recurso com o acolhimento do pleito de cancelamento das penalidades impostas, para invalidação dos gravames ou quando menos a redução das multas, em atendimento aos **princípios da razoabilidade, proporcionalidade, e do não confisco**. (grifos originais).*

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida por meio do Acórdão 4ª JFJ nº 0219-04/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 30/03/2016 para exigir crédito tributário no montante de R\$402.259,20.

No Auto de Infração foram obedecidas todas as determinações inseridas no art. 39, do RPAF/BA, quais sejam: a identificação do sujeito passivo, a descrição da infração, o dispositivo da legislação tributária infringido, a indicação da base de cálculo, alíquota e valor do imposto exigido, permitindo ao recorrente o exercício do seu direito de defesa e do contraditório.

A respeito do argumento do defendente de que existiu cerceamento do seu direito de defesa pelo fato de não constar nos autos a prova da ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja, a saída da mercadoria do estabelecimento do autuado, ele não é causador, a princípio, de nulidade da ação fiscal, mas sim, de medidas saneadoras, conforme disposições do §1º, do art. 18, do

RPAF/BA, pela qual afasto a nulidade argüida.

Adentrando ao mérito, entendo que a existência de contratos de compra (fls. 6 e 14), verifico que, no presente Auto, conforme Decisão a “quo”, *“Discute-se no presente lançamento 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”*.

Assim a questão que lastreia o lançamento em comento, recai, integralmente, sobre a metodologia que deveria ser adotada pelo Contribuinte para estabelecer o preço de venda dos produtos vendidos para calcular a antecipação tributária devida.

Entendo que no caso em tela, mormente à legislação posta e a prova dos autos, 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”*.

Desta forma, concluo 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, que ademais não é Órgão Público, autorizado a fixar preços dos produtos objeto do Auto de Infração em comento.

Neste mesmo sentido, trago à colação, o voto vencido do i. Conselheiro José Antonio Marques Ribeiro, no Acórdão CJF 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 JFJ 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 conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, 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, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

#### **VOTO VENCEDOR**

Peço vênica para discordar do voto do ilustre relator.

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

1. “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”;
2. 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 autuação incorreu 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”;
3. o lançamento de ofício inobservou 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”;
4. 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 de 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;
5. mesmo que se lastreie no art. 61, inciso I, do RICMS/97, as tabelas de preços máximos editadas por autoridade competente não foram autorizadas pelo art. 23, II, § 3º da Lei n.º 7.014/96, que credencia apenas os preços máximos fixados pelos FABRICANTES ou IMPORTADORES;
6. a fiscalização violou os 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, tudo de acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante e apensados aos autos.

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

Quanto às 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 (janeiro de 2014 a dezembro de 2014), 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 1 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, por transferência, pelo recorrente junto a filial localizada 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, cigarrilhas, 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, quanto aos 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 2001.

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.

(...)

**Art. 6º** As empresas produtoras deverão dar ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, por meio de publicações especializadas de grande circulação, não podendo ser superior aos preços publicados pela CMED no sítio eletrônico da Anvisa.

**Art. 7º** As unidades de comércio varejista deverão manter à disposição dos consumidores e dos órgãos de defesa do consumidor as listas dos preços de medicamentos atualizadas, calculados nos termos desta Resolução.

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, pelas 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 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.

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 “*descurrou-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*”.

Observo 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 subsequentes 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 3303.00 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.

O recorrente ainda argumentou que recebeu mercadorias (preservativos) em transferência de filial situada em Minas Gerais e, portanto, conforme a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, “*não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”. Transcreveu diversos julgados a respeito.

Entretanto, não há como acolher a tese recursal, pois o entendimento predominante nesta corte administrativa é o de que, mediante uma ficção legal, convencionou-se que, no âmbito do ICMS, os estabelecimentos são autônomos (artigo 11, § 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96) e, como tal, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular ocorre o fato gerador do imposto, conforme o inciso II do artigo 12 da citada Lei Complementar:

**Art. 12.** *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

Também se pode acrescentar que, em tais hipóteses, o legislador objetivou, em verdade, uma repartição, entre os Estados envolvidos nas operações, das receitas oriundas da tributação, deixando de lado o conceito, puro e simples, do que se entende por “circulação jurídica” e enfatizando o aspecto financeiro e arrecadatário.

Saliento que a legislação estadual (artigos 2º, inciso IV, e 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96) prevê a obrigação de efetuar o pagamento da diferença de alíquotas do ICMS por ocasião da entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento, ainda que enviados por outro estabelecimento do mesmo titular.

**Art. 2º** *O ICMS incide sobre:*

(...)

**IV-** *a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes;*

(...)

**Art. 4º** Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

**XV-** da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes alcançadas pela incidência do imposto.

Vale a pena transcrever um excerto do voto proferido pelo julgador José Bizerra Lima Irmão no Acórdão JF nº 0061-03/11, a respeito da matéria:

*Analisarei em conjunto os itens 5º, 6º, 7º e 8º, haja vista a identidade de motivação jurídica – falta de pagamento da diferença de alíquotas. A defesa dá ênfase a dois aspectos, o primeiro referente ao direito ao creditamento do imposto e o segundo, às transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.*

*No que concerne ao primeiro aspecto praticamente não há o que dizer, pois, com todo o respeito devido à tese defensiva, nela há uma ligeira confusão de conceitos entre o “direito ao crédito” e a figura da “diferença de alíquotas”. O direito ao crédito é inegável, porém ele se aplica é para fins de abatimento no cálculo do imposto a ser pago em “operações subseqüentes” (ou “prestações subseqüentes”, conforme o caso), ao passo que a diferença de alíquotas é devida em situações em que “não haverá” operações subseqüentes (ou prestações), haja vista que os bens ou materiais adquiridos se destinam ao ativo permanente do destinatário ou a seu uso ou consumo. Porém, apenas para aprofundar a análise da questão suscitada, pode-se até dizer que no cálculo da diferença de alíquotas existe um subjacente “aproveitamento de crédito”, se não juridicamente, mas pelo menos matematicamente, uma vez que, como o destinatário paga apenas o equivalente à “diferença” entre as alíquotas, termina por consequência ficando de fora a parcela do imposto pago na operação (ou prestação) anterior.*

*Quanto ao segundo aspecto, a defesa, trazendo à baila os conceitos de “circulação” e de “mercadorias”, sustenta a tese de que não existe circulação nos casos de transferências de “bens” entre estabelecimentos da mesma empresa.*

*Devo louvar o esmero com que a defesa expôs a sua tese. Demonstra estar em boa companhia, haja vista a doutrina citada, com respaldo em decisões judiciais sem dúvida respeitáveis. Há inclusive súmula do STJ sobre a matéria.*

*A questão é esta: considerando-se que, no âmbito dos negócios mercantis, o ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias, incidiria o imposto nos casos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular? Ou por outra: a transferência é uma operação de circulação de mercadorias? E bens de uso são mercadorias?*

*A Constituição, ao outorgar às unidades federadas a competência para instituir o tributo em exame, demarcou o âmbito de sua aplicação: operações de circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e prestações de serviços de comunicação.*

*Observe-se que o legislador constituinte não disse que o imposto recai sobre “vendas”. Na descrição do fato jurídico tributável, o núcleo é o vocábulo “operações”, seguindo-se o qualificativo destas: “relativas à circulação de mercadorias”. O imposto não incide, portanto, sobre as mercadorias, e tampouco sobre a sua circulação. A incidência é sobre as “operações”, desde que estas digam respeito a circulação de mercadorias.*

*Quanto ao conceito de “mercadorias”, este deve ser analisado em seu sentido estrito e em seu sentido amplo. Em sentido estrito, mercadorias são bens móveis destinados a atos de comércio. Com esse sentido, somente se consideram mercadorias os bens móveis que sejam objeto de negócios por parte de determinada pessoa física ou jurídica com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Por conseguinte, em se tratando de pequenos negócios efetuados eventualmente, como, por exemplo, quando um cidadão vende o seu relógio, o seu computador ou a sua bicicleta, ou quando uma empresa se desfaz de bens do ativo imobilizado, os bens objetos de tais negócios não se consideram mercadorias. Já em sentido amplo, o termo “mercadorias” é sinônimo de “bem móvel”. E nesse caso não se exigem os requisitos da habitualidade ou da quantidade. Por exemplo, na importação de mercadorias ou bens do exterior, ainda que o importador esteja importando um único bem e seja a primeira vez que importa algo, ocorre o fato gerador do imposto, não interessando saber se o objeto importado se destina ou não a atos de comércio (Constituição, art. 155, § 2º, IX, “a”). É também com base no sentido amplo do conceito de mercadoria que o legislador constitucional fixou a competência para a instituição e cobrança da diferença de alíquotas, referindo-se textualmente a “bens e serviços”, e não a “mercadorias e serviços” (Constituição, art. 155, § 2º, VII, “a”, e VIII).*

*Quanto ao vocábulo “circulação”, cumpre notar que existem três modalidades de circulação: circulação física,*

*circulação jurídica e circulação econômica. Nenhuma dessas espécies de circulação, isoladamente considerada, dá ensejo à cobrança do imposto de que ora se cogita. Circulação física sozinha, sem uma prévia ou concomitante circulação jurídica, não autoriza a cobrança do tributo. Do mesmo modo, circulação econômica, apenas, sem circulação física e jurídica, não constitui fato tributável. Também não é tributável a simples circulação jurídica, sem circulação econômica ou física, a menos que, por meio de uma presunção ou de uma ficção legal, seja expressamente estabelecida a incidência tributária nos casos e nos estritos termos previstos em lei.*

*Retomo agora as considerações acima pontuadas acerca do vocábulo “operações”.*

*A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional também não se preocupou em estabelecer tal conceito. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para efeitos de ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias. Ou por outra, operação é o ato ou negócio jurídico de que decorra a mudança de titularidade do bem. Porém a mudança de posse também constitui uma operação, quando o novo detentor do bem pode dele dispor como se fosse o seu dono. Se, por exemplo, um comerciante envia mercadorias para uma oficina a fim de ser feito determinado conserto, não há nesse caso uma operação, pois o bem apenas circulará fisicamente, permanecendo sob o domínio do remetente. A oficina terá nesse caso apenas a posse, não tendo poderes para alienar o bem, o qual deverá retornar ao estabelecimento de origem após o conserto. Porém, se o mesmo comerciante remete mercadorias para terceiro em consignação, embora não haja nesse momento a transmissão da propriedade das mercadorias, o consignatário, apesar de não ser o seu dono, pode dispor delas. A consignação mercantil é, portanto, uma operação mercantil.*

*No caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjeto.*

*Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96:*

*“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

*.....*

*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”*

*A autonomia dos estabelecimentos é reforçada pelo art. 12, I, ao estabelecer que o fato gerador do ICMS se considera ocorrido no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular:*

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*

*Por conseguinte, juridicamente os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.*

*O imposto lançado nos itens 5º, 6º, 7º e 8º deste Auto diz respeito à obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas nas “aquisições” de bens de uso, consumo ou ativo fixo procedentes de outros Estados. A palavra “aquisições” foi empregada aí em sentido amplo, compreendendo as “entradas” daqueles bens quando procedentes de outros Estados, conforme prevê o art. 5º, I, do RICMS.*

*Considero ultrapassadas as objeções da defesa. As decisões dos tribunais superiores, como a doutrina, constituem balizamentos respeitáveis, porém não são vinculantes.”*

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.

## 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 interposto, para manter a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269133.0301/16-3**, 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\$402.259,20**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea "d", da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Fernando Antonio Brito de Araújo

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Paulo Sérgio Sena Dantas, José Carlos Barros Rodeiro e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões CONSEF, 08 de maio de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR/VOTO VENCIDO

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA/VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS