

**A. I. N°** - 279115.3000/16-2  
**AUTUADO** - DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CURZ LTDA.  
**AUTUANTE** - NILCEIA DE CASTRO LINO, SUELY CRISTINA TENÓRIO MUNIZ RIBEIRO e  
JORGE CALMON MONIZ DE BITENCOURT FILHO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 06/07/2017

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0122-03/17

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **b)** RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. A base de cálculo para fins de substituição tributária pode ser o preço final fixado ou sugerido pelo fabricante, e no caso dos medicamentos, é feito com base nos preços sugeridos pelos fabricantes publicados em listagens, a exemplo daquelas publicadas pela ABCFARMA. Ficou comprovado o cometimento das infrações, de acordo com os demonstrativos elaborados pelos autuantes. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/11/2016, refere-se à exigência de R\$48.951,83 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 07.01.01: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, no mês de março de 2015. Valor do débito: R\$682,40. Multa de 60%.

Infração 02 – 07.01.02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2015. Valor do débito: R\$48.269,43. Multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 20 a 28 do PAF. Apresenta comentários sobre a substituição tributária e diz que diversos operadores do direito promovem críticas ao instituto da Substituição Tributária, dentre eles as mais acirradas certamente decorreram dos Profs. Geraldo Ataliba e Ayres Barreto, que entendiam ser inaceitável que, por simples comodidade, o Estado escolhesse um administrado na qualidade de sujeito passivo, visando alcançar outro.

Afirma que apesar da controvérsia que ronda a aplicação do instituto, o fato é que a ST encontra largo espectro de incidência nos diversos setores da economia, notadamente nos setores automotivo, farmacêutico, construção e transporte, por exemplo. Diz que no caso em tela, tem-se a aplicação da ST especificamente sobre a distribuição de produtos farmacêuticos, de higiene e beleza, exigindo, para sua operacionalização, o estudo de uma gama de Convênios, Protocolos e Acordos Interestaduais a garantir aos Estados integrantes desta complexa cadeia, a tributação.

Quanto à infração 01, alega que no Anexo 1, a fiscalização apontou como infração cometida pelo impugnante, a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ ou do exterior.

Ressalta que tal alegação não merece prosperar e que demonstra por meio das Notas Fiscais (Doc. 04), que reteve o imposto devido nas referidas operações. Informa que, por meio da documentação apresentada a NF 528.168, teve a retenção e recolhimento referente ao produto ASPIRINA PREVENT 100MG realizado, nos termos do Regime Especial pactuado junto ao Estado da Bahia, de forma global.

Diz que o Estado da Bahia possui legislação específica para o tema (Convênio ICMS nº 74/96 e Lei 11.872), em especial no que tange aos estabelecimentos atacadistas do setor de medicamentos. Sendo assim, manter a infração 01 é incorrer em: (i) duplicidade de cobrança de tributo sobre o mesmo fato gerador; (ii) enriquecimento ilícito; e (iii) violação ao princípio da verdade real ao qual toda a Administração Pública se subordina.

Comenta sobre a aplicação do Princípio da Verdade Real pela Administração Pública, citando o art. 2º, parágrafo único, da Lei de Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal (9.784/99), aplicado, subsidiariamente, aos processos específicos.

Acrescenta que a dinâmica da administração pública não está unicamente sujeita a formalidades rígidas ou à obediência de formas sacramentais, pois a natureza da ação administrativa exige que a aplicação da lei se faça da forma mais específica possível. Para ilustrar tal entendimento, menciona o Acórdão da 8ª Câmara do Conselho de Contribuintes Federal, nº 108-08086.

Afirma que o presente auto de infração, sem a verificação do efetivo recolhimento do ICMS destacado em cada operação, acaba dando causa a *bis in idem*. Por isso, os julgadores devem afastar a incidência em duplicidade do ICMS pretendido pela fiscalização, através da Infração 01 do Auto.

Sobre a infração 02, alega que houve falha da fiscalização quando da realização do cálculo do ICMS, uma vez que utilizou PMCs diversos dos disponibilizados pela Revista ABCFARMA (veículo autorizado pela ANVISA para divulgação da lista de preços de medicamentos).

Também alega que a Fiscalização cometeu outro equívoco quando, ao realizar o cálculo do ICMS-ST nos termos do disposto no Decreto nº 11.872/2009, utilizou base de cálculo diversa da Autuada ao desconsiderar o desconto e o repasse obrigatório (legal) do ICMS sobre o preço do produto discriminado na nota fiscal.

Informa que sequer conseguiu identificar o critério utilizado pela fiscalização para a obtenção da base para aplicação da regra simplificada prevista no Regime Especial de Tributação.

Entende que a autoridade fiscal se pautou em PMCs distintos dos apurados pelo autuado, sendo que o mesmo utilizou a tabela ABCFARMA, a qual também deveria ser utilizada pela fiscalização, mas não o fez, adotando-se outro PMC.

Se o Fisco tivesse usado os PMCs e bases de cálculo corretas, o imposto apurado certamente coincidiria com o imposto efetivamente recolhido pelo autuado, não se falando em recolhimento a menos, tendo em vista que o ICMS-ST devido foi integralmente calculado e pago pelo defendente. Elabora tabela para exemplificar algumas divergências de PMCs.

Diante do erro material insanável verificado no trabalho fiscal, tanto na adoção dos PMCs quanto nas bases de cálculo do ICMS ST, entende que o item 2 do auto de infração não pode ser mantido.

Requer o reconhecimento da total improcedência do auto de infração e imposição de multa. Diz que além das provas já trazidas por meio da defesa administrativa, pretende demonstrar suas alegações por meio de outras provas a serem produzidas no curso deste processo, especialmente por meio de prova pericial, como forma de garantia de defesa ampla e irrestrita.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 91 a 95 dos autos. Reproduzem os itens da autuação fiscal e fazem uma síntese das alegações defensivas. Dizem que o autuado tem a intenção de procrastinar o pagamento do imposto devido no Auto de Infração em comento, tendo em vista os argumentos constantes nas razões de defesa serem exatamente os mesmos

apresentados na impugnação ao Auto de Infração 269203.0002/15-0, referente ao exercício de 2014. Argumentos que foram inteiramente rechaçados pela fiscalização e pelo CONSEF, que julgou o Auto de Infração totalmente procedente, em 15/06/2016, por meio do Acórdão JJF Nº 0033-06/16.

Quanto à infração 01, informam que o presente Auto de Infração foi lavrado a partir das informações prestadas pelo contribuinte através da Escrituração Fiscal Digital - EFD, Notas Fiscais Eletrônicas - NFe, além das demais informações disponíveis nos sistemas da SEFAZ/BA.

Dizem que a fiscalização verificou que nas EFDs apresentadas pelo Contribuinte não há registro de ICMS ST retido para a Nota Fiscal objeto da autuação, e o contribuinte anexa à impugnação CD com os seguintes arquivos: "Impugnação AIIM 279115300016-2 (BA) e cópias dos DANFES de algumas Notas Fiscais objeto da autuação (NFs 528.168, 52.031, 56.523, 67.848, 115.999, 131.730, 135.646, 533.783, 639.606, 640.192, 671.516, 681.188, 963.261, 25.232, 32.962, 46.625, 61.955 e 638.589).

Afirmam que o autuado não apresenta qualquer documento atestando que a Nota Fiscal 528.168, objeto da autuação, tenha sido incluída no cálculo do imposto elaborado pela empresa, não havendo, dessa forma, comprovação por parte do contribuinte do recolhimento do ICMS devido por antecipação ao Estado da Bahia para a referida Nota Fiscal.

Sobre a infração 02, informam que os valores do PMC - Preço Máximo ao Consumidor utilizados pela fiscalização estão corretos e correspondem aos divulgados pela ABCFARMA para os períodos referentes às datas de lançamento das notas fiscais no livro Registro de Entradas da empresa.

Esclarecem que os produtos são vinculados tendo como base as informações contidas no código de barras expresso na nota fiscal eletrônica e nos arquivos enviados pela ABCFARMA à Secretaria da Fazenda da Bahia com os preços publicados.

Relacionam os produtos e Notas Fiscais citados pelo autuado, com os dados extraídos da tabela ABCFARMA (CD anexo), demonstrando que os PMCs que a fiscalização adotou para os produtos são os mesmos indicados para as respectivas datas de lançamento das NFs.

Também informam que se encontra acostado ao presente processo, na página 06, Demonstrativo das Infrações com os valores apurados mês a mês, que serviram como base para a construção do Auto de Infração. O Demonstrativo da Apuração do ICMS ST não Antecipado encontra-se às fls 08 a 09 e o Demonstrativo da Apuração do ICMS ST Antecipado a Menos, às fls. 10 a 13, sendo que no PAF estão anexadas apenas as primeiras e as últimas folhas deste último, embora tenham sido entregues em meio magnético ao autuado e acostados ao PAF os demonstrativos analíticos completos em PDF (fl.16).

Dizem que os demonstrativos analíticos trazem informações de cada Nota Fiscal, item a item, com as alíquotas, quantidades, valor da operação, valor do PMC ou MVA, a BC-ST calculada e reduzida e o ICMS-ST encontrado. Nele consta detalhadamente, passo a passo, por coluna, todas as etapas do cálculo do ICMS antecipação devido. Constan ainda informações de ano, mês e dia, número da nota fiscal, código do produto, data da entrada da mercadoria no estabelecimento, CNPJ e nome da empresa fornecedora, UF de origem e alíquota interna e de origem. Tais demonstrativos apresentam todas as informações necessárias para a clareza e fácil compreensão dos cálculos utilizados para a obtenção do resultado. Cada NF traz os itens separadamente, por linhas, e os valores dos cálculos intermediários.

Informam que a coluna dos demonstrativos intitulada BC-ST reduzida está de acordo com o Art. 3º-A do Decreto 11872/2009, onde foi reduzido o percentual de 18,53% e mais a redução prevista no § 2º do Art. 61 do RICMS/BA, resultando em um total de 28,53%, ou, alternativamente, o que for menor, mediante aplicação do percentual de 16% sobre o valor de aquisição, neste incluídos o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, desde que o valor apurado não seja inferior a 3,0% (três por cento) do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, conforme parágrafo único do mesmo artigo e Decreto.

Apresentam o entendimento de que não procede, sob nenhum aspecto, a alegação do autuado de ter sido utilizada base de cálculo diversa da correta e da falta de informação para conclusão dos procedimentos de cálculos do imposto devido.

Finalizam pedindo a procedência total do presente Auto de Infração.

## VOTO

O defendente alegou que os diversos cálculos realizados pelos autuantes, constantes dos anexos que embasaram o Auto de Infração, não permitem o devido entendimento dos métodos e critérios utilizados pela fiscalização, que conduziram aos valores imputados.

Quanto a esta alegação, observo que o autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal.

Observo que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O presente processo está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, a primeira infração trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas na substituição tributária, no mês de março de 2015.

O defendente alegou que a autuação não merece prosperar e que demonstra por meio das Notas Fiscais que foi retido o imposto devido nas referidas operações. Informa que, por meio da documentação apresentada a NF 528.168, teve a retenção e recolhimento referente ao produto ASPIRINA PREVENT 100MG realizado, nos termos do Regime Especial pactuado junto ao Estado da Bahia, de forma global.

Afirmou que manter a infração 01 é incorrer em: (i) duplicidade de cobrança de tributo sobre o mesmo fato gerador; (ii) enriquecimento ilícito; e (iii) violação ao princípio da verdade real ao qual toda a Administração Pública se subordina. O presente auto de infração, sem a verificação do efetivo recolhimento do ICMS destacado em cada operação, acaba dando causa a *bis in idem*.

Os autuantes informaram que o presente Auto de Infração foi lavrado a partir das informações prestadas pelo contribuinte através da Escrituração Fiscal Digital - EFD, Notas Fiscais Eletrônicas - NFe, além das demais informações disponíveis nos sistemas da SEFAZ/BA. A fiscalização verificou que nas EFDs apresentadas pelo Contribuinte não há registro de ICMS ST retido para a Nota Fiscal objeto da autuação.

Afirmaram que o autuado não apresentou qualquer documento atestando que a Nota Fiscal 528.168, objeto da autuação, tenha sido incluída no cálculo do imposto elaborado pela empresa, não havendo, dessa forma, comprovação por parte do contribuinte do recolhimento do ICMS devido por antecipação ao Estado da Bahia para a referida Nota Fiscal.

Observo que o cálculo efetuado pelos autuantes encontra-se no demonstrativo à fl. 09 e no CD à fl. 16 dos autos, constatando-se que foi exigido o imposto sobre o produto ASPIRINA PREVENT 100 MG 30 CPR, NF-e 528.168 (fl. 51), sendo utilizado o valor do produto, considerado o valor do desconto indicado no documento fiscal e aplicado o PMC correspondente.

Vale ressaltar que apesar de o autuado ter alegado que teve a retenção e recolhimento referente ao produto ASPIRINA PREVENT 100MG realizado, nos termos do Regime Especial pactuado junto ao Estado da Bahia, de forma global, não juntou ao presente processo qualquer comprovação do alegado, conforme previsto no art. 123 do RPAF/BA.

No caso em exame, o autuado é o sujeito passivo responsável pelo pagamento do imposto apurado no presente Auto de Infração. Acolho o demonstrativo elaborado pelos autuantes e concluo pela subsistência deste item do presente lançamento.

Infração 02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas na substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2015.

O defendente alegou que houve falha da fiscalização quando da realização do cálculo do ICMS, uma vez que utilizou PMCs diversos dos disponibilizados pela Revista ABCFARMA. Também alegou que a Fiscalização cometeu outro equívoco quando, ao realizar o cálculo do ICMS-ST nos termos do disposto no Decreto nº 11.872/2009, utilizou base de cálculo diversa do autuado ao desconsiderar o desconto e o repasse obrigatório (legal) do ICMS sobre o preço do produto discriminado na nota fiscal.

Apresentou o entendimento de que a autoridade fiscal se pautou em PMCs distintos dos apurados pelo autuado, sendo que o mesmo utilizou a tabela ABCFARMA, a qual também deveria ser utilizada pela fiscalização, mas não o fez, adotando-se outro PMC.

Saliento que de acordo com o § 2º do art. 23 da Lei 7.014/96, “tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido”. Já o § 3º deste mesmo artigo prevê que “na falta do preço estabelecido pelo órgão competente a que se refere o parágrafo anterior, a base de cálculo para fins de substituição tributária, poderá ser o preço final fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador. Assim, no caso dos medicamentos, o cálculo da substituição tributária é feito com base nos preços sugeridos pelos fabricantes publicados em listagens, a exemplo daquelas publicadas pela ABIFARMA, ABAFARMA e ABCFARMA, tendo em vista que as citadas listagens estão disponíveis e são utilizadas para as consultas de preços que forem necessárias. Ademais, o preço ao consumidor, consta em diversas notas fiscais, e o defendente demonstrou ter conhecimento das referidas revistas.

Os autuantes informaram que os valores do PMC (Preço Máximo ao Consumidor) utilizados pela fiscalização estão corretos e correspondem aos divulgados pela ABCFARMA para os períodos referentes às datas de lançamento das notas fiscais no livro Registro de Entradas da empresa.

Esclareceram que os produtos são vinculados tendo como base as informações contidas no código de barras expresso na nota fiscal eletrônica e nos arquivos enviados pela ABCFARMA à Secretaria da Fazenda da Bahia com os preços publicados.

Relacionaram os produtos e Notas Fiscais citados pelo autuado, com os dados extraídos da tabela ABCFARMA (CD anexo), demonstrando que os PMCs que a fiscalização adotou para os produtos são os mesmos indicados para as respectivas datas de lançamento das NFs. Disseram que os demonstrativos analíticos trazem informações de cada Nota Fiscal, item a item, com as alíquotas, quantidades, valor da operação, valor do PMC ou MVA, a BC-ST calculada e reduzida e o ICMS-ST encontrado. Nele consta detalhadamente, passo a passo, por coluna, todas as etapas do cálculo do ICMS antecipação devido. Constam ainda informações de ano, mês e dia, número da nota fiscal, código do produto, data da entrada da mercadoria no estabelecimento, CNPJ e nome da empresa fornecedora, UF de origem e alíquota interna e de origem.

Informaram que a coluna dos demonstrativos intitulada BC-ST reduzida está de acordo com o Art. 3º-A do Decreto 11872/2009, onde foi reduzido o percentual de 18,53% e mais a redução prevista no § 2º do Art. 61 do RICMS/BA, resultando em um total de 28,53%, ou, alternativamente, o que for menor, mediante aplicação do percentual de 16% sobre o valor de aquisição, neste incluídos o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, desde que o valor apurado não seja inferior a 3,0% (três por cento) do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, conforme parágrafo único do mesmo artigo e Decreto.

Observo que assiste razão aos autuantes que elaboraram planilha à fl. 94 relacionando os produtos e Notas Fiscais citadas pelo defendente com os dados extraídos da tabela ABCFARMA, para comprovar que os PMCs utilizados pela fiscalização são os mesmos indicados nas mencionadas publicações para as respectivas datas de emissão das Notas Fiscais.

Não acato as alegações defensivas, considerando que em relação ao cálculo do imposto relativo à antecipação tributária, na apuração do tributo devido foram deduzidos os créditos destacados no documento fiscal, tendo sido aplicada a alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo prevista na legislação e considerados os descontos constantes nos correspondentes documentos fiscais.

Assim, entendo que está caracterizada a infração apontada nos autos, sendo devido o imposto apurado pelos autuantes na autuação fiscal.

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

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279115.3000/16-2**, lavrado contra **DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$48.951,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de junho de 2017

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA