

A. I. Nº - 281071.0005/17-1
AUTUADO - ASPEN PHARMA INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA. (CELLOFARM LTDA.)
AUTUANTES - NILCEIA DE CASTRO LINO, SUELY CRISTINA TENORIO MUNIZ RIBEIRO,
JORGE CALMON MONIZ DE BITTENCORT FILHO e CARLOS RAMOS DE
MIRANDA FILHO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/06/2018

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0071-05/18

EMENTA: ICMS. I. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RETENÇÃO DO IMPOSTO. **a.1)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Item reconhecido **a.2)** RECOLHIMENTO EFETUADOS A MENOS. Contribuinte utilizou MVA na determinação da substituição tributária em relação aos produtos acobertados pelo Convênio ICMS 76/94. A eventual aplicação da MVA na determinação da base de cálculo do ICMS-ST, em relação aos produtos objeto da autuação, só deve ocorrer na hipótese do § 1º, da Cláusula Segunda do citado Convênio ICMS 76/94, isto é, inexistindo o preço sugerido por órgão competente ou o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial. A época dos fatos geradores havia tabela de preço máximo de venda ao consumidor (PMC) sugerido ao público publicado na Revista ABCFARMA. A fiscalização tomou como base, para apuração da base de cálculo da substituição tributária, os PMC sugeridos ao público na forma da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94, que regia a matéria à época dos fatos geradores. Item subsistente. **b)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Item reconhecido. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/06/2017, constitui crédito tributário no valor de R\$42.176,58, conforme demonstrativos/documentos acostados às fls. 17 a 34 dos autos, com CD/Mídia à fl. 35, em razão da constatação das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 – 08.15.01: Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, relativo ao mês de novembro de 2012 na forma dos demonstrativos de fls. 17/24. Lançado ICMS no valor de R\$3.265,41, com enquadramento no art. 10, da Lei nº 7.014/96, c/c Cláusulas primeira e quarta do Convênio ICMS 76/94 e alterações posteriores, mais multa de 150% tipificada no art. 42, inc. V, “a” do mesmo diploma legal.

INFRAÇÃO 2 – 08.15.02: Procedeu a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, relativo ao mês de dezembro de 2012, fevereiro de 2014, maio, julho, outubro, novembro de 2015 e fevereiro, março, abril, maio, julho e agosto de 2016 na forma dos demonstrativos de fls. 25/31. Lançado ICMS no valor de R\$25.126,69, com enquadramento no art. 10, da Lei nº 7.014/96, c/c Cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 76/94 e alterações posteriores, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, “e” do mesmo diploma legal.

INFRAÇÃO 3 – 08.15.03: Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na

qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, relativo aos meses de abril, maio, julho de 2013 e fevereiro e junho de 2014 na forma dos demonstrativos de fls. 32/34. Lançado ICMS no valor de R\$13.784,48, com enquadramento no art. 10da Lei nº 7.014/96, c/c Cláusulas primeira, segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 76/94 e alterações posteriores, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, “e” do mesmo diploma legal.

O sujeito passivo, às fls. 41/47 dos autos, apresenta defesa administrativa na qual inicialmente informa que procederá ao pagamento integral das Infrações 1 e 3; e a Infração 1 diz que não merece prosperar, conforme passo a relatar:

• *Infração 2 -08.15.02 - Suposto Destaque a Menor do ICMS -ST: Divergência de Base de Apuração - MVA x PMC*

Diz que a divergência quanto a este item da autuação se refere à base de cálculo do ICMS-ST utilizada nas operações: a impugnante utilizou a Margem de Valor Agregado (MVA), ao passo que a fiscalização da SEFAZ/BA exige a utilização do Preço Máximo ao Consumidor (PMC).

Destaca que foram listadas 20 notas fiscais emitidas para clientes baianos em que esta divergência foi apurada. Destas, 17 foram emitidas para a CS MED PRODUTOS ODONTOLÓGICOS E HOSPITALARES EIRELI (CNPJ 11.400.939/0001-60), 2 para a S-MASTER COMERCIAL LTDA. ME (CNPJ 34.435.891/0001-20) e 1 para a OKEY MED DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS HOSPITALARES E ODONTOLÓGICOS LTDA ME (CNPJ 11.311.773/0001-05).

Aduz que, como se verifica do objeto social destas empresas (DOC. 1), tratam-se de distribuidores que efetuam vendas preponderantemente para hospitais. Diz anexar declaração expressa neste sentido da CS MED (DOC. 2), responsável por 17 das 20 operações autuadas.

Neste cenário, diz que não há como se exigir a adoção do PMC para a fixação da base de cálculo do ICMS-ST nestas operações, conforme previsto no RICMS/BA:

“Art. 289 – (...)

§ 12 - Nas operações com medicamentos, realizadas por **contribuintes atacadistas que efetuam, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos**, deverá ser utilizada a MVA prevista no Anexo I para apuração da base de cálculo da antecipação tributária sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se, como base de cálculo, o preço sugerido pelo fabricante ou importador.” (grifamos)

Diz ainda que não fosse assim – isto é, ainda que não houvesse autorização expressa no RICMS/BA, o PMC, não poderia ser exigido como base tributável.

Destaca que o Fisco Baiano exige da impugnante o ICMS-ST para facilitar sua fiscalização em relação às operações futuras, subsequentes, entre os adquirentes dos medicamentos da impugnante e seus clientes – hospitais (preponderantemente), farmácias e consumidores finais. A sistemática tem fundamento constitucional no art. 150, §7º da CF/1988, que destaca.

Assevera que a cobrança do ICMS-ST com base no PMC é sabidamente inconstitucional, visto que desrespeita os requisitos de validade da sistemática da substituição tributária prevista na Constituição Federal.

Com efeito, diz que ao julgar o RExt nº 213.396/SP (DJ 01.12.2000), que decidiu a constitucionalidade da sistemática da substituição tributária “para frente”, o STF fixou determinados requisitos para a validade da presunção da ocorrência do fato imponível, são eles:

- (a) necessidade, no sentido de que deve ser condição essencial à realização do fato tributável;
- (b) adequação, que seria a possibilidade de se prever, com certo grau de certeza, a partir dos seus elementos, a realização do evento final, configurador do nascimento da obrigação tributária;
- (c) proporcionalidade, devendo o valor antecipado corresponder ao que se cobraria na ocorrência do fato gerador, com a possibilidade de o valor cobrado em excesso ser devolvido ao contribuinte.

Sobre a proporcionalidade, destaca que o Relator, Min. Ilmar Galvão, esclarece no voto condutor do acórdão, que destaca.

Momento seguinte destaca que a dimensão pecuniária final aplicável à antecipação deve ser levantada em pesquisas de mercado e corresponder ao preço médio praticado no varejo, para que não se cometam excessos.

Diz também que o preço máximo praticado no varejo é a exceção. A tributação antecipada com base nele, torna regra o que deveria ser eventual; desvirtua a finalidade da substituição tributária de facilitar a fiscalização, para torná-la um instrumento de majoração da arrecadação.

Observa que os parâmetros fixados pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), para aferição da base de cálculo na substituição tributária, busca justamente adequar ao máximo a antecipação tributária à maioria dos eventos reais. Cita art. 8º da LC 87/96.

Portanto, diz que ao exigir a apuração do ICMS-ST sobre a base apurada pelo PMC ao invés da MVA, a fiscalização da SEFAZ/BA está claramente extrapolando os limites fixados pela CF/1988 (§7º do art. 150) e pela Lei Kandir (art. 8º, II).

Destaca por fim, à luz do seu entendimento, a posição já consolidada do STJ em sua Súmula nº 431, que diz vedar a cobrança de ICMS com base em “pauta fiscal”. Acrescenta que este posicionamento foi recentemente ratificado no julgamento do REsp nº 1.519.034/RS (sessão de 15.08.2017 – acórdão ainda não publicado), em que se analisou especificamente a cobrança de ICMS-ST sobre medicamentos com base no PCM fixado pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED). O tribunal superior, decretou que nas hipóteses em que os preços adotados pelo mercado sejam consideravelmente inferiores à tabela de referência divulgada CMED, a base de cálculo para fixação do ICMS deve acompanhar os valores praticados efetivamente, sob pena de o Estado ser obrigado a devolver o tributo excedente.

Dos pedidos. Ante o exposto, espera e confia que será dado provimento à presente defesa, para que seja determinado o cancelamento do item 08.15.02 do Auto de Infração em tela.

Requer-se, ademais, que todas as intimações referentes a este processo sejam feitas exclusivamente na pessoa do advogado RICARDO FERNANDES MAGALHÃES DA SILVEIRA, OAB/RJ Nº 87.849, com escritório na Rua Lauro Muller, nº 116, sala 907, Torre do Rio Sul, Botafogo, Rio de Janeiro – RJ.

O Autuante, Carlos Ramos de Miranda Filho, assina a Informação Fiscal desenvolvida pelos Autuantes às fls. 80/83, onde preliminarmente destaca todas as infrações imputadas, para em seguida manifestar sobre a impugnação, que a seguir passo a descrever:

Em sua peça de defesa, datada em 04/09/2017, diz que o contribuinte autuado declara que “*não contestará os itens (a) e (c) da autuação e, sendo assim, providenciará o recolhimento das quantias exigidas (R\$3.265,41 e R\$13.784,48), com os descontos legais*”. Nesse sentido, em 27/09/2017, diz que a autuada requereu a juntada dos documentos comprobatórios do recolhimento referente à parte não controversa (fls. 71 a 76). Diz também anexar às fls. 77 uma cópia do extrato SIGAT, confirmando o recolhimento declarado pela autuada, realizado em 05/09/2017.

Quanto ao item (b), diz que o contribuinte alega que a autuação não merece prosperar, pois discorda dos cálculos efetuados pela fiscalização da SEFAZ/BA. Observa que o contribuinte declara que utilizou nas operações objeto de autuação, como base de cálculo do ICMS-ST, a Margem de Valor Agregado (MVA), ao passo que a fiscalização exige a utilização do Preço Máximo ao Consumidor (PMC).

Mais adiante destaca todos os termos da defesa, expondo suas razões, para em seguida apresentar a contestação.

Da contestação. Diz que a base de cálculo utilizada para se chegar ao valor do ICMS ST devido, foi definida atendendo ao disposto no *caput* da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94: *o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para a venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a*

consumidor, sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

No caso, a tabela com os valores de PMC é publicada na Revista ABCFARMA - Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico. Ou seja, os PMC utilizados pela fiscalização foram os divulgados pela ABCFARMA para os períodos referentes às datas das Notas Fiscais consideradas.

Esclarece que durante a análise dos arquivos das Notas Fiscais eletrônicas, os produtos são vinculados, tendo como base as informações contidas no código de barras expresso na própria nota fiscal e nos arquivos enviados pela ABCFARMA à Secretaria da Fazenda da Bahia, com os preços publicados.

Por sua vez, eventual aplicação da MVA na determinação da base de cálculo do ICMS-ST só deve ocorrer na hipótese do §1º do citado Convênio 76/94, isto é, **inexistindo** o preço sugerido por órgão competente ou o preço máximo de venda a consumidor, sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

Diz que o contribuinte, no entanto, procedeu de modo diverso, adotando a MVA na determinação da base de cálculo, tentando justificar tal critério com base no citado artigo 289, § 12 do RICMS/BA.

É entendimento da Fiscalização que houve uma aplicação incorreta, pela autuada, do citado dispositivo. Anexa ao presente PAF, às fls. 79, uma cópia impressa da página 34 do Manual de Substituição Tributária, elaborado pela SAT/DPF/GERSU e disponível na Intranet desta SEFAZ, contendo a Nota 28-B, indicando a interpretação adotada pelo órgão, a qual reproduz abaixo, na íntegra:

Nota 28-B: Nas aquisições com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuem, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, desde que autorizados pelo titular da SAT até 27/12/16 (depois desta data se deixou de exigir a AUTORIZAÇÃO do SAT), deverá ser utilizada a MVA prevista no Anexo I do RICMS/12 para apuração da base de cálculo da antecipação tributária, sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se, como base de cálculo, o preço sugerido pelo fabricante ou importador (art. 289, § 12 do RICMS/BA). Não se aplica esta autorização nas aquisições dos estados signatários do Conv. 76/94 e do Protocolo 99/09, exceto se o destinatário possui Termo de Acordo em conformidade com o Decreto 11872/09, em relação ao Conv. ICMS 76/94 a partir de 01/01/14. Em relação ao Prot. ICMS 105/09(BA e SP), a partir de 01/10/12, quando a base de cálculo passou a ser a do estado de destino, a aplicação desta disposição independe do destinatário possuir ou não Termo de Acordo de Decreto 11872/09.”

Portanto, diz restar demonstrado que as normas aplicáveis ao caso são as disposições contidas no Convênio ICMS 76/94, tendo havido efetivamente o recolhimento a menor do ICMS-ST, resultado da determinação incorreta, pelo contribuinte, da base de cálculo do imposto.

Da conclusão. Considerando que os argumentos trazidos pela autuada no curso do presente processo não prosperam, diante das normas aplicáveis ao caso, ou seja, aquelas dispostas no Convênio ICMS 76/94, opina pela **procedência total** do Auto de Infração 281071.0005/17-1, submetendo este entendimento à douta análise deste Egrégio Conselho.

Às fls. 96 e 98 dos autos, consta demonstrativo “Detalhes de Pagamento do PAF”, extraído do Sistema SIGAT, indicando os valores reconhecidos e pagos pelo sujeito passivo.

VOTO

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo, apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, em que considero suficientes para a formação de minha convicção e dos julgadores na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, onde não foi constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude, motivo pelo qual a lide está

apta ao seu deslinde.

No mérito, trata-se o presente PAF de lançamento fiscal de crédito tributário, para exigir imposto no montante de R\$42.176,58, relativo às três irregularidades caracterizadas na inicial, às fls. 01/02 dos autos, tendo o autuado acatado as infrações 1 e 3, inclusive com manifestação de pagamento e impugnado totalmente a infração 2. Em sendo assim, as infrações 1 e 3, que dizem respeito o não recolhimento do ICMS retido no valor de R\$3.266,41, bem como ter deixado de proceder a retenção do ICMS no valor de R\$13.784,48, e, por conseguinte, os consequentes recolhimentos relativos às operações subsequentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição, decorrente das vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, estão sendo de pronto consideradas procedentes, não fazendo parte da lide, pelo reconhecimento e pagamento por parte do sujeito passivo. Desta forma, a discordia se restringe apenas à infração 2, que a seguir passo a manifestar.

A infração 2, diz respeito à retenção a menor do ICMS no valor de R\$25.126,69, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, relativo ao mês de dezembro de 2012, fevereiro de 2014, maio, julho, outubro, novembro de 2015 e fevereiro, março, abril, maio, julho e agosto de 2016, na forma dos demonstrativos de fls. 25/31, com enquadramento no art. 10, da Lei nº 7.014/96, c/c Cláusulas segunda, terceira e quarta do Conv. ICMS nº 76/94 e alterações posteriores, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, “e”, do mesmo diploma legal.

Como tal, trata-se de operações acobertadas pelo Convênio ICMS 76/94, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos. Nesse aspecto não há controvérsia. A discordância entre as partes, que aliás, é o elemento motivador da ocorrência da autuação, diz respeito à base de cálculo utilizada para se chegar ao valor do ICMS ST devido, em que a Fiscalização tomou como fundamento o disposto no *caput* da Cláusula Segunda do citado Convênio, ou seja, o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para a venda a consumidor e na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor, sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

No caso em análise, como destacado pela Fiscalização, a tabela com os valores de PMC é publicada na Revista ABCFARMA - Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico. Ou seja, os PMC utilizados pela fiscalização, foram os divulgados pela ABCFARMA para os períodos referentes às datas das notas fiscais consideradas na autuação.

No entanto, o defensor procedeu de modo diverso, adotando a MVA na determinação da base de cálculo, com a justificativa de ter usado tal critério com base no artigo 289, §12 do RICMS/BA, que a seguir destaco:

“Art. 289 – (...)

§ 12 - Nas operações com medicamentos, realizadas por **contribuintes atacadistas que efetuam, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos**, deverá ser utilizada a MVA prevista no Anexo I para apuração da base de cálculo da antecipação tributária sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se, como base de cálculo, o preço sugerido pelo fabricante ou importador.” (grifamos)

É entendimento da Fiscalização, ao qual este Relator se associa que houve uma aplicação incorreta pela autuada, do citado dispositivo. As disposições da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94, que regem a matéria, vigente à época dos fatos geradores, assim dispõem:

Cláusula segunda A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o caput, a base de cálculo será obtida, tomando-se por base o preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de

margem de valor agregado ajustada ("MVA Ajustada"), calculado segundo a fórmula: (Grifos acrescidos)

No caso da autuação, assertivamente os valores de PMC utilizados pela Fiscalização foram os divulgados pela ABCFARMA - Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico. Para corroborar ainda mais com os fundamentos da autuação, os Autuantes, em sede de Informação Fiscal, esclarece que durante a análise dos arquivos das Notas Fiscais eletrônicas, os produtos foram vinculados aos PMC competentes, tendo como base as informações contidas no código de barras expresso na própria nota fiscal e nos arquivos enviados pela ABCFARMA à Secretaria da Fazenda da Bahia, com os preços publicados.

A aplicação das disposições do artigo 289, § 12 do RICMS/BA, acima destacado, tem aplicabilidade, quando da inexistência dos valores de PMC divulgados pela ABCFARMA, como assim está expressamente posto no §1º, da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94, também acima destacado.

Em sendo assim, estando a base de cálculo, a alíquota aplicada e o imposto apurado na forma das normas aplicáveis, resta demonstrado que houve o recolhimento a menor do ICMS-ST nas operações relacionadas às notas fiscais objeto da autuação. Infração 2 subsistente.

Saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta na defesa, bem como apreciação de decisão do Poder Judiciário, conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99. Cabe destacar, entretanto, que o Auto de Infração obedeceu em sua lavratura ao disposto nos arts. 39, 40, 41 do citado diploma legal e se encontra apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, sendo que os Fiscais Autuantes cumpriram os seus deveres funcionais, em obediência à legislação vigente no Estado da Bahia.

Quanto à pretensão de que todas as intimações referentes a este processo sejam feitas exclusivamente na pessoa do advogado RICARDO FERNANDES MAGALHÃES DA SILVEIRA, OAB/RJ Nº 87.849, com escritório na Rua Lauro Muller, nº 116, sala 907, Torre do Rio Sul, Botafogo, Rio de Janeiro – RJ, há de se registrar que não existe nenhum óbice em acatar o pedido, no entanto, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência do ato processual ao sujeito passivo, encontra-se prevista no artigo 108, do RPAFe em perfeita sintonia com o estabelecido no art. 127 do CTN.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já pagos e recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281071.0005/17-1, lavrado contra **ASPEN PHARMA INDÚSTRIA FERMACÊUTICA LTDA. (CELOFARM LTDA.)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$42.176,58**, acrescido das multas de 60% sobre R\$38.911,17 e 150% sobre R\$3.265,41, previstas no art. 42, incisos II, “e” e V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos e recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOÃO VICENTE COSTA NETO - RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR