

A. I. N° - 272041.0011/18-5
AUTUADO - IRMÃOS MATTAR & CIA LTDA.
AUTUANTE - PAULO NOGUEIRA DA GAMA
ORIGEM - INFAZ EUNÁPOLIS
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 15/08/2019

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0163-03/19

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Em relação à base de cálculo para fins de antecipação do pagamento do ICMS na entrada da mercadoria (medicamento), deve ser adotado o preço sugerido pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente, e na falta deste preço, é utilizado o valor da operação, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante, a margem de valor adicionado (MVA). Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/12/2018, refere-se à exigência de R\$412.113,83 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em razão do recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, nos meses de janeiro a dezembro de 2016 e de janeiro a dezembro de 2017. Infração 07.01.02

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 220 a 233 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa apresentada; diz que se trata de pessoa jurídica de direito privado, filial da sociedade empresária “Irmãos Mattar & Cia Ltda.” (Farmácia Indiana), que possui por objeto social as atividades identificadas pelo CNAE 47.71-7-01, qual seja o “Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas”.

Tratando-se de pessoa jurídica que se dedica ao varejo de produtos farmacêuticos, diz que foi surpreendido com a lavratura do presente Auto de Infração, que lhe imputa recolhimento a menos de ICMS, apurado sob a sistemática da substituição tributária, relativamente a medicamentos.

Alega que, em tese, os valores fornecidos pela ANVISA podem servir de parâmetro para a definição dos PMCs para efeito de substituição tributária, certo é que os valores adotados pela fiscalização como base de cálculo presumida são sabidamente mais elevados do que os preços praticados pelo impugnante por ocasião das vendas de medicamentos no varejo.

Diz que essa circunstância inviabiliza por completo a autuação fiscal, sobretudo porque o Supremo Tribunal Federal, em exame ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, julgado sob a sistemática da Repercussão Geral, reconheceu o direito à restituição dos valores suportados a maior pelos contribuintes do ICMS na sistemática da substituição tributária, notadamente nos casos em que as vendas pelas mercadorias no varejo são realizadas por montante inferior à base de cálculo presumida.

Ressalta que em novembro de 2017, o Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 1.519.034/RS, reconheceu a invalidade de exigências de diferenças de ICMS/ST sobre medicamentos, nas

hipóteses em que o Fisco, de início, já tem ciência de que os preços praticados pelo contribuinte serão inferiores à base de cálculo presumida, já que seria um contrassenso exigir do contribuinte valores que, de antemão, o Fisco sabe que terá que restituir. Entende que o auto de infração aqui combatido não reúne condições quaisquer de prosperar.

Preliminarmente, alega que o trabalho fiscal está eivado de nulidade absoluta, na medida em que lhe falta requisito essencial, qual seja, a motivação exauriente das circunstâncias de fato e de direito que deram azo à lavratura do auto de infração. Diz que o trabalho fiscal ventila exigências de supostas “diferenças” no recolhimento de ICMS/ST sobre medicamentos pelo impugnante, diferenças estas que teriam sido apuradas com o confronto da base de cálculo utilizada pela empresa e os PMCs definidos pela ANVISA.

Alega que a fiscalização apenas jungiu ao trabalho fiscal as bases de cálculo que entendeu corretas, por medicamento, sem, contudo, apurar o efetivo valor de venda das mercadorias pelo impugnante no varejo.

Diz que a substituição tributária nada mais é do que técnica de antecipação de arrecadação, sendo igualmente certo que, por força do que restou decidido pelo STF em julgamento ao Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, o contribuinte faz jus à restituição dos valores suportados a maior a título de ICMS/ST, sempre que comercializar as mercadorias por valores inferiores à base de cálculo presumida. Se dentro das operações de entrada autuadas existirem mercadorias que tenham sido vendidas por valores inferiores aos PMCs da ANVISA, o impugnante não terá que complementar valor algum em favor do Fisco, podendo até mesmo fazer jus à restituição de diferenças suportadas a maior.

Em que pese se tratar de elemento fundamental para a aferição da existência ou não de diferenças a serem recolhidas em favor do Fisco, fato é que a questão foi simplesmente ignorada no trabalho fiscal, evidenciando, à margem de quaisquer dúvidas, a sua falta de fundamentação.

Diz que a fundamentação, como se sabe, é pressuposto de validade de todo e qualquer ato administrativo, na esteira da teoria dos motivos determinantes. Tratando do tema, reproduz palavras de José dos Santos Carvalho Filho e conclui que, à luz dos fundamentos aqui ventilados, face à precariedade na fundamentação do trabalho fiscal, a única solução jurídica que se vislumbra é o reconhecimento de sua nulidade por vício material.

Informa que, em caráter de eventualidade, homenageando o princípio da busca pela verdade material, o qual governa o processo administrativo fiscal, imperioso seja o feito baixado em diligência, para que a fiscalização tributária estadual apure os valores de venda no varejo pelo impugnante das mercadorias que foram autuadas, a fim de que se comprove que não estaria exigindo diferenças de ICMS/ST calculadas sobre montante que exorbita os valores das operações de venda no varejo (base de cálculo definida pelo art. 13, I da Lei Complementar nº 87/1996).

Entende que o ICMS, ainda que cobrado sob a sistemática da substituição tributária progressiva, possui o aspecto quantitativo de sua hipótese de incidência limitado ao valor da operação, conforme consignado pelo art. 13, I da Lei Complementar nº 87/1996.

Diz que a questão assume inquestionável relevo para o caso concreto, na medida em que o Supremo Tribunal Federal, em julgamento ao RE nº 593.849/MG, proferiu interpretação do disposto no art. 150, § 7º da CF/1988, que estabelece o direito do contribuinte à restituição imediata e preferencial do imposto indevidamente recolhido a título de substituição tributária, para alcançar também as hipóteses em que o valor final de venda seja inferior à base de cálculo presumida.

Seguindo essa trilha, o Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp nº 1.519.034/RS, enfrentou precisamente a controvérsia relativa à exigência de diferenças de ICMS/ST apuradas sobre medicamentos com base nos PMCs divulgados pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, órgão vinculado à ANVISA.

Afirma que na ocasião, embora tenha sido reconhecida a legitimidade da CMED para definição de PMCs sobre medicamentos, o STJ se posicionou no sentido de que, nos casos em que o Fisco tenha pleno conhecimento de que os valores de venda no varejo são inferiores aos PMCs divulgados pela CMED, não se mostra válida a lavratura de autos de infração contra o contribuinte para lhe exigir pretensas diferenças de recolhimento, haja vista que, à luz do precedente obrigatório firmado pelo STF no RE nº 593.849/MG, o contribuinte e não o Fisco é o titular do direito à restituição.

Conclui que, sendo certo que os valores de venda no varejo praticados pelo impugnante são visivelmente inferiores aos PMC's divulgados pela ANVISA para efeito de definição da base de cálculo do ICMS/ST, o auto de infração ora combatido não reúne condições quaisquer de prosperar, sendo devido o seu cancelamento.

Sobre a multa aplicada, alega que a referida penalidade desafia os princípios constitucionais implícitos da razoabilidade e da proporcionalidade. Diz que as multas, nos patamares em que previstas, representam afronta aos preceitos da proporcionalidade e da razoabilidade, ante os ensinamentos da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.

Acrescenta 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.

Neste sentido, traz à colação que o tema, inclusive foi alçado à categoria de controvérsia a ser dirimida em sede de Repercussão Geral, dado o caráter oneroso que tais gravames possuem. Trata-se do Recurso Extraordinário de nº 882.461 RG/MG relatado pelo Ministro Luiz Fux, por meio do qual a Corte Excelsa “reconheceu a repercussão geral de disputa relativa à incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) em atividade de industrialização integrante do processo do aço.”

Entende que, se penalidade pecuniária no patamar de 30% (trinta) por cento está sendo considerada confiscatória, que dirá no caso em apreço, no qual aplicada penalidade no vultoso percentual de 60% (sessenta por cento) do valor do ICMS apurado.

Conclui restar inegável o fato de que a multa imputada à Impugnante representa violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, e do não confisco, sendo, portanto, devido o cancelamento do gravame ou, quando menos, a sua redução.

Pede que seja acolhida a preliminar de ausência de fundamentação do trabalho fiscal (falta de investigação dos preços praticados pelo impugnante no varejo, para efeito de aferição da existência ou não de diferenças de ICMS/ST devidas em favor do Fisco, ou mesmo a existência de valores a serem restituídos à empresa), seja declarada a nulidade do auto de infração por vício material, ou, a título de eventualidade, seja o feito baixado em diligência, para que a fiscalização tributária estadual apure os valores de venda no varejo pelo impugnante das mercadorias que foram autuadas, a fim de comprovar que não estaria exigindo diferenças de ICMS/ST calculadas sobre montante que exorbita os valores das operações de venda no varejo (base de cálculo definida pelo art. 13, I, da Lei Complementar nº 87/1996).

Se superada a preliminar, no mérito, sejam canceladas as exigências de diferenças de ICMS/ST sobre medicamentos, na medida em que é de ciência prévia do Fisco o fato de que os preços praticados pela Impugnante no varejo são inferiores aos PMC's divulgados pela CMED/ANVISA.

A título de eventualidade, seja acolhido pleito de cancelamento da penalidade imposta, ou pelo menos, seja determinada a sua redução, em homenagem aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

O autuante presta informação fiscal às fls. 238 a 241 dos autos. Diz que o Convênio ICMS 76/94 que “Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos” foi ato normativo celebrado pelo Ministro do Estado da Fazenda e pelos Secretários de Fazenda, Economia e Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 74ª Reunião Ordinária do Conselho

Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 30 de junho de 1994, tendo em vista o disposto no parágrafo único do artigo 25 do anexo único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, e nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Logo, trata-se de uma norma infraconstitucional. Esta é norma, preceito, regulamento e lei que estão hierarquicamente abaixo da Constituição Federal. A Constituição Federal é considerada a Lei Maior do Estado, e as demais normas jurídicas são consideradas infraconstitucionais, pois são inferiores às regras previstas na Constituição”. Sua fundamentação encontra amparo nos arts. 102 e 103 da CF/88.

Informa que neste Convênio, o Estado de Minas Gerais não participa, como salientado em “Denúncia de MG pelo Despacho 03/05, efeitos a partir de 01.01.05”.

Também informa que a Cláusula segunda, do Convênio 76/94, prevê “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”.

Entende que, de modo claro e inequívoco, o Convênio em comento reporta-se à ANVISA (CMED). Esta é uma autarquia da administração pública ou, em direito administrativo, uma entidade autônoma, auxiliar e descentralizada da administração pública porém, fiscalizada e tutelada pelo Estado, com patrimônio formado com recursos próprios, cuja finalidade é executar serviços que interessam à coletividade. Nessa toada, a ANVISA foi criada pela Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, sendo uma autarquia sob regime especial, que tem sede e foro no Distrito Federal, e está presente em todo o território nacional.

Para melhor atender ao cidadão que deseja consultar o preço máximo em que pode adquirir medicamentos nas farmácias e drogarias, a Lista de Preços de Medicamentos da CMED alterou o seu formato. A partir de agora os medicamentos estão ordenados por princípio ativo, forma farmacêutica e concentração, assim como a Lista para Compras Públicas, tornando mais fácil a consulta e a comparação de preços.

Diz que a modificação atende parcialmente às determinações do Tribunal de Contas da União que exigiu mais facilidade na pesquisa e comparação dos preços dos medicamentos. Seguindo o princípio da legalidade estrita, a administração pública somente pode agir de acordo com aquilo que a lei expressamente dita.

Tratando-se de Pauta Fiscal, “O Supremo Tribunal Federal, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4, o Relator Ministro Ilmar Galvão declarou sua constitucionalidade e, por conseguinte, a utilização das pautas fiscais, por ser um sistema instituído pela própria Constituição e por estar regulamentado em Lei Complementar. Malgrado a declaração de constitucionalidade das pautas fiscais, isso ocorreu via controle abstrato, ou seja, verificou-se a compatibilidade, em tese, de legislações estaduais com a Constituição Federal.

Salienta que há 05 (cinco), tipos de pautas fiscais, a saber: pauta fiscal somatório; preço a consumidor final usualmente praticado no mercado; pauta fiscal por margem; preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente; preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante ou importador.

Diz que o autuado não cita Súmula do STF nas suas alegações porque simplesmente não o favorece. Comenta sobre uma Tese de Mestrado e diz que as alegações do autuado não podem prosperar, pois, como adverte Greco, obrigação tributária não é cláusula pétrea, mas somente um dos modelos operacionais à disposição do Direito Tributário.

Comenta sobre o posicionamento da doutrina sobre a matéria em questão e conclui pela constitucionalidade das pautas fiscais utilizadas para a cobrança do ICMS, assegurando que nenhum argumento contrário resistiu às objeções expostas.

Também afirma que pautas fiscais não violam outros preceitos constitucionais, contrariando parte da doutrina que se ocupa do Direito Tributário. Se construídas segundo os requisitos supra referidos, as pautas não contrariam qualquer dispositivo constitucional, mostrando-se, ao contrário do que se afirma, hábeis para a aplicação do Direito conforme Constituição.

Conclui que as pautas fiscais, se construídas de acordo com os requisitos citados, aportam avanços e vantagens ao sistema jurídico como um todo, contribuindo para a concretização das normas constitucionais. Auto de Infração Procedente Total.

VOTO

Preliminarmente, o defendente alegou que o trabalho fiscal está eivado de nulidade absoluta, na medida em que lhe falta requisito essencial, qual seja, a motivação exauriente das circunstâncias de fato e de direito que deram azo à lavratura do auto de infração.

Observo que em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento, deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação. A autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelo autuante, a indicação da infração e a descrição dos fatos foram efetuadas de forma compreensível; foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos fiscais.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA inclui normas de procedimentos, avaliação de livros e documentos fiscais, sendo executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo 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, ficando rejeitada a preliminar de nulidade.

O autuado solicitou que o presente processo fosse baixado em diligência, para que a fiscalização tributária estadual apurasse os valores de venda no varejo, pelo impugnante das mercadorias que foram autuadas.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, inciso I do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o presente Auto de Infração trata de recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias

provenientes de outras Unidades da Federação, nos meses de janeiro a dezembro de 2016 e de janeiro a dezembro de 2017.

Em relação às operações com mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, devem ser observadas as alterações da legislação no curso do tempo, especialmente as regras consubstanciadas em Convênios ou Protocolos, bem como, no RICMS/BA, para fins de atribuição da chamada responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

O defendente também alegou que, admitindo que o fato gerador tenha ocorrido, o tributo em questão seria infinitamente inferior do que aquele apurado pela fiscalização. Disse que os valores adotados pela fiscalização como base de cálculo presumida são sabidamente mais elevados do que os preços praticados pelo impugnante, por ocasião das vendas de medicamentos no varejo.

Afirmou que a fiscalização apenas jungiu ao trabalho fiscal as bases de cálculo que entendeu corretas, por medicamento, sem contudo, apurar o efetivo valor de venda das mercadorias pelo impugnante no varejo.

O autuado apresentou o entendimento de que, se dentro das operações de entrada autuadas existirem mercadorias que tenham sido vendidas por valores inferiores aos PMCs da ANVISA, o impugnante não terá que complementar valor algum em favor do Fisco, podendo até mesmo fazer jus à restituição de diferenças suportadas a maior.

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 a possibilidade de ser adotado a base de cálculo para fins de substituição tributária, de acordo com 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, 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 dos referidos preços, embora tenha discordado de sua aplicação pelo Fisco.

Na informação fiscal, o autuante disse que, de modo claro e inequívoco, o Convênio ICMS 76/94, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, reporta-se à ANVISA (CMED). A ANVISA foi criada pela Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, sendo uma autarquia sob regime especial, que tem sede e foro no Distrito Federal, e está presente em todo o território nacional.

Acrescentou que, em se tratando de Pauta Fiscal, o Supremo Tribunal Federal, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851-4, o Relator Ministro Ilmar Galvão, declarou sua constitucionalidade e, por conseguinte, a utilização das pautas fiscais, por ser um sistema instituído pela própria Constituição e por estar regulamentado em Lei Complementar. A declaração de constitucionalidade das pautas fiscais, ocorreu via controle abstrato, ou seja, verificou-se a compatibilidade, em tese, de legislações estaduais com a Constituição Federal.

Portanto, se conclui que em relação à base de cálculo para fins de antecipação do pagamento do ICMS na entrada da mercadoria (medicamento), deve ser adotado o preço sugerido pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente, e na falta deste preço, é utilizado o valor da operação, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante, a margem de valor adicionado (MVA). Mantida a exigência fiscal.

Sobre a multa aplicada, o defendente alegou que a referida penalidade desafia os princípios constitucionais implícitos da razoabilidade e da proporcionalidade. Tais imposições pecuniárias revelam caráter confiscatório, em manifesta afronta ao que dispõe o art. 150, inc. IV da CR/88.

Não acato a alegação defensiva, considerando que a aplicação da multa é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal.

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 272041.0011/18-5**, lavrado contra **IRMÃOS MATTAR & CIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$412.113,83**, 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, 07 de agosto de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA