

PROCESSO	- A. I. Nº 298237.0013/18-5
RECORRENTE	- IRMÃOS MATTAR & CIA. LTDA. (DROGARIA, DRUGSTORE E FARMÁCIA INDIANA)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0095-04/19
ORIGEM	- INFRAZ EUNÁPOLIS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 09/09/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0196-12/21-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTARIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA COMERCIALIZAÇÃO DE FORA E DE DENTRO DO ESTADO. RECOLHIMENTO A MENOS. As farmácias, drogarias e casas de produtos naturais farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos alcançados pelo instituto da substituição tributária, na entrada em seu estabelecimento, de mercadorias para comercialização. A fiscalização utiliza a MVA na determinação da substituição tributária, em relação aos produtos que assim a legislação determinava à época dos fatos geradores. Em relação aos produtos em que há preço máximo de venda ao consumidor (PMC), utiliza-se o preço sugerido ao público através da Tabela publicada pela Revistada ABCFARMA (art. 8º, § 3º da LC 87/96). Item subsistente. Razões de defesa não foram suficientes para elidir a autuação. Afastadas as arguições de nulidades. Mantida a Decisão recorrida, Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 30/11/2018, constitui crédito tributário no valor de R\$366.294,01, conforme demonstrativo acostados à fl. 4/4-V dos autos, com CD/Mídia de fl. 5, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 1 – 07.06.02: Efetuou o recolhimento a menor do ICMS substituto por antecipação, relativo ao valor de R\$366.294,01, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação nos anos de 2015, 2016 e 2017, com enquadramento no art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” e art. 23, §6º, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 294, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12

O sujeito passivo, às fls. 9/23 dos autos, apresenta defesa administrativa. O autuante presta a informação fiscal, às fls. 28 a 29 dos autos. A JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração nos termos abaixo:

VOTO

Incialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, 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 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.

Vê-se, todavia, em caráter de eventualidade, embasado no princípio da busca pela verdade material, pedido do defendente de que o feito seja baixado em diligência, para que a Fiscalização tributária estadual apure os valores de venda no varejo praticado nas vendas das mercadorias que foram autuadas a fim de que comprove que não estaria exigindo diferenças de ICMS/ST calculadas sobre montante que exorbita os valores das

operações de venda no varejo (art. 13, I, da Lcp nº 87/1996).

Nesse aspecto, consubstanciado no § 2º, inc. I, do art. 147, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99, indefiro tal pedido de diligência, por entender desnecessária, vez que a motivação da autuação é de fato a arguição do deficiente, em que, a Fiscalização identificando que a mesma praticou vendas, nos exercícios de 2015, 2016 e 2017, abaixo dos Preços Médio do Consumidor (PMC's) sugeridos pelo fabricante (art. 8º, § 2º, da LC nº 87/96) constituiu o lançamento fiscal, ora argüido.

Relativamente a arguição de nulidade por ausência de motivação, dado a falta de indicação da origem dos PCM's, sob o argumento de que, à vista dos princípios da motivação e publicidade, é essencial que a Fiscalização tivesse divulgado a fonte dos PMC's utilizados, de modo que pudesse aferir a validade da fonte e a veracidade da base de dados, vejo não lograr êxito tal assertiva, dado que a Fiscalização utilizou dos PMC's (Preços Máximos de Venda a Consumidor) editados pela Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico (ABCFARMA), a qual a deficiente, cujo objeto social consta a atividade identificada pelo CNAE 47.71-7-01, qual seja, comércio de produtos farmacêuticos, é parte integrante.

Neste contexto, é que o Estado da Bahia, tem orientado a aplicação dos PMC's extraídos da Tabela da ABCFARMA (Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico), na situação de apuração do imposto por substituição tributária, por entender que de fato, tais valores publicados na forma de "Revista", refletem os preços dos fabricantes de produtos farmacêuticos no âmbito nacional.

No mérito, trata-se o presente PAF de lançamento fiscal de crédito tributário, para exigir imposto no montante de R\$366.294,01, relativo a recolhimento a menor do ICMS substituto por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente à aquisição de mercadorias no ano de 2015, 2016 e 2017, com enquadramento no art. 8º, § 4º, inc. I, "a", e art. 23, § 6º, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 294 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12.

O Artigo 8º, § 4º, inc. I, "a", e o art. 23, § 6º da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia assim dispõe:

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: (Grifos Acrescidos)

§ 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 desembarço aduaneiro, tratando-se de:

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;

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

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:

I - de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, [...]

Como tal, vê-se que a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS por antecipação, como assim está fundamentada a autuação, relaciona-se a contribuinte que exerce determinada atividade econômica, no caso específico a de farmácia, na forma do que dispõe o art. 294 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, o qual tinha a seguinte redação à época dos fatos geradores:

Redação anterior dada pela Alteração nº 2 (Decreto nº 13.945, de 23/04/12, DOE de 24/04/12), efeitos a partir de 01/04/12, efeitos até 31/12/15:

"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:" (Grifos acrescidos)

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.

À luz do acima exposto, tem-se que tal substituição era orientada no sentido de se aplicar a MVA de 100%, tratando-se de aquisições de insumos para manipulação de produtos, que não é o caso objeto em análise. Na realidade a autuação se trata de mercadorias enquadradas no regime de substituição, onde, à luz do inc. II do diploma acima destacado, remete a observar as disposições do § 17, do art. 289 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, que a seguir é destacado:

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

Redação anterior dada ao § 17 tendo sido acrescentado ao art. 289 pela Alteração nº 19 (Decreto nº 14.812, de 14/11/13, DOE de 15/11/13), efeitos de 01/11/13 a 31/05/18:

“§ 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: (Grifo acrescido)

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

II - confecções, perfumarias, artigos de armário, 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 - joias, relógios e objetos de arte 30% (MVA ST original);

VII - outras mercadorias 20% (MVA ST original).”

Porquanto, a tais enquadramentos, observa-se que os percentuais de margem de valor agregado (MVA), ou seja, os percentuais de lucro nas operações subsequentes para cálculo da antecipação ou substituição tributária, estão definidos no art. 289 do RICMS/12, acima destacado, sendo, com relação às mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, a orientação de utilização dos percentuais constantes do Anexo I do próprio regulamento, como assim está posto no caput do art. 289; e em relação às operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, utiliza-se os percentuais específicos nos termos do § 17 do próprio artigo 289 citado.

Sobre a sujeição do defensor ao recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos, alcançados ou não pelo instituto da substituição tributária (art. 8º, § 4º da Lei nº 7.014/96, c/c art. 294, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12), não há controvérsia entre as partes; o que se vê de discordia nos autos, é a aplicação do PMC utilizado da ABCFARMA pelos autuantes, quando da constituição do lançamento do crédito; que, à luz das disposições do art. 8º, § 3º da LC 87/96, recepcionado pelo art. 23, § 3º da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, a base de cálculo da antecipação do imposto por substituição tributária será o preço final ao consumidor fixado pelo fabricante, na situação em que há preço estabelecido para o produto.

Nessa situação, argui o sujeito passivo, que à época dos fatos geradores, a Fiscalização utilizou dos PMCs (Preços Máximos de Venda a Consumidor), sem tampouco indicar se foram editados pela ABCFARMA, ou CMED, ou fabricante, ou importadores, o que, por tal falta de tal indicação diz inviabilizar a autuação.

Assim, o sujeito passivo não traz aos autos qualquer manifestação de arguição aos itens de produtos relacionados no demonstrativo de débito, de estarem amparados pela regra da antecipação do imposto na forma do art. 294 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, apenas argui a adoção dos PMCs, para quantificar o valor devido do imposto por antecipação em cada uma das operações constantes do demonstrativo de débito da autuação, à fl. 4 dos autos, que é parte integrante do CD/Mídia à fl. 5, por não indicar se foram editados pela ABCFARMA, ou CMED, ou fabricante, ou importadores.

Sobre tal arguição, já tratada em preliminar de nulidade, que afirma inviabilizar a autuação fiscal, seja por infringir a regra matriz de incidência, seja por adoção de critério diverso do previsto em lei para apuração do imposto por antecipação, ou seja, por utilização de base de cálculo não prevista na legislação do Estado da Bahia, entendo não prosperar.

Assim dispõe o art. 8º, § 3º da LC 87/96:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

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

Por outro lado o art. 23, § 3º da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, recepcionou tal dispositivo nos seguintes termos:

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.((Grifos acrescidos)

Neste contexto, não se vê na legislação a obrigatoriedade de indicação da fonte de informação dos PMC's, mas, sim, que esses preços sejam os fixados ou sugeridos pelo fabricante, onde o Estado da Bahia tem orientado a aplicação da Tabela da ABCFARMA (Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico), na situação de apuração do imposto por antecipação, de produtos acobertados pelo instituto da substituição, por entender que de fato, tais valores publicados na forma de "Revista", refletem os preços dos fabricantes de produtos farmacêuticos no âmbito nacional.

É a jurisprudência predominante deste Conselho de Fazenda, como se pode observar do julgado dessa mesma empresa em matéria idêntica, através do Acórdão da 2ª CJF Nº 0294-12/17, que manteve a Decisão recorrida do Acórdão da 5ª JJF Nº 0044-05/17, em que julgou procedente a aplicação da tabela de preços máximos de venda a consumidor final (PMC), estabelecida pela Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico (ABCFARMA), na situação de cálculo do ICMS/ST referente à aquisição de mercadorias por contribuinte na condição de farmácia, drogaria ou casa de produtos natural.

Em sendo assim, não vendo nada que desabone o demonstrativo de débito da autuação, onde foi dada ciência ao defendant por Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) na forma da legislação, conforme se pode verificar do expediente à fl. 7 dos autos, entendo restar procedente a autuação. Infração 1 subsistente.

Relativamente à arguição da aplicação de multas abusivas amparados em texto constitucional e julgados do poder judiciário, saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como a 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. Sobre a multa aplicada, esta tem previsão legal e deve ser mantida, pois, em conformidade com o art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96, é a devida para a infração cometida.

Quanto ao questionamento relativo a decisão do STF, em julgamento ao RE nº 593.849/MG, que diz ter estabelecido o direito do contribuinte à restituição do imposto indevidamente recolhido a título de substituição tributária, não cabe este Conselho de Fazenda a sua análise. Deve ser, portanto, objeto de processo de restituição, se assim desejar, junto à unidade Fazendária de sua circunscrição, apartado desses autos, observando a disposição da legislação em relação à norma própria do feito.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O recorrente apresenta Recurso Voluntário às fls. 53 a 98, devido ao inconformismo da decisão de piso.

Inicialmente, reproduz a infração, o enquadramento, a multa aplicada, juntamente com o valor reclamado pela SEFAZ. Logo após, diz que o auto de infração está eivado de nulidade absoluta, na medida em que a fiscalização não se dignou a apontar os fundamentos de fato e de direito das exigências de ICMS/ST veiculadas no auto de infração, visto que não foi indicada a origem dos PMC's utilizados no trabalho fiscal (ABCFARMA, ou CMED, ou fabricantes, ou importadores).

Afirma que os PMC's adotados pela fiscalização como base de cálculo presumida são sabidamente mais elevados do que os preços praticados pela Recorrente por ocasião das vendas de medicamentos no varejo. Reitera que a fiscalização 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.

Destaca que em novembro de 2017, o Superior Tribunal de Justiça, no emblemático 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 antemão, 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, *a priori*, o Fisco tem pleno conhecimento de que terá que restituir.

Sustenta que o auto de infração não poderia prosperar ao contrário do que considerou a decisão recorrida.

Elucida que apresentou impugnação explicando os valores adotados pela fiscalização são

sabidamente mais elevados do que os preços praticados pela Recorrente por ocasião das vendas de medicamentos no varejo e não foram especificados no auto de infração.

Afirma que tal expediente viola o *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 do Superior Tribunal de Justiça.

Reproduz o recorrido e afirma que merece ser reformado, a fim de que sejam canceladas as exigências fiscais vertidas no auto de infração, haja vista que as denominadas tabelas revelam a adoção de pauta fiscal para fins de determinação da base de cálculo do ICMS/ST, o que não se revela admissível à luz da hodierna jurisprudência pátria.

Como também diz que merece ser cancelado na medida em que as normas de regência do ICMS (tanto as estabelecidas pela LCP nº 87/1996, e às contidas na própria legislação estadual) condenam de forma absoluta a possibilidade de se tomar os valores fornecidos pela tabela ABCFARMA ou mesmo pela ANVISA de parâmetro para a definição dos PMC's 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 pela Recorrente por ocasião das vendas de medicamentos no varejo.

Sustenta que a sistemática adotada pelo Estado da Bahia revela-se desconforme à lei especialmente na hipótese em que o Fisco, de antemão, 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.

Pede pela reforma do acórdão recorrido e cancelamento do Auto de Infração, de início, alega nulidade: por ausência de motivação e especificação dos elementos fundados para o lançamento; por ineficácia de especificar a base de cálculo – violação ao direito de defesa.

Notou 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, ao contrário do que considerou o acórdão recorrido.

Explica que o trabalho fiscal ventila exigências de supostas “diferenças” no recolhimento de ICMS/ST pela Recorrente sobre medicamentos de uso humano, a partir de determinados PMC's cuja origem é absolutamente OBSCURA, eis que não divulgada no auto de infração.

Esclarece que os preços finais ao consumidor, na forma do art. 8º, § 3º da Lei Complementar nº 87/1996 podem ser obtidos pelo Fisco a partir de informações obtidas junto aos fabricantes ou importadores da mercadoria. Contudo, à vista dos princípios da motivação e publicidade, é essencial que a fiscalização tivesse divulgado a fonte dos PMC's utilizados, de modo a permitir que a Recorrente possa aferir a validade da fonte e a veracidade da base de dados. Sem tal informação, por óbvio que manifestamente prejudicado o exercício dos direitos ao contraditório e ampla defesa pelo contribuinte.

Pontua que a Fiscalização suscita a ocorrência da aplicação da tabela PMC's da ABCFARMA, afirmando ainda não se tratar de parâmetro ilegal para a constituição dos pretensos créditos tributários. Verifica-se que quando da lavratura do Auto de Infração, a d. Fiscalização não se dignou a apontar os fundamentos de fato e de direito das exigências de ICMS/ST, visto que não foi indicada a origem dos PMC's utilizados no trabalho fiscal (ABCFARMA, ou CMED, ou fabricantes, ou importadores).

Disse que restou o direito ao contraditório na medida em que ao Recorrente sequer foi possível conhecer da essência nuclear do ato administrativo vinculado de constituição dos lançamentos na exata dicção dos arts. 3º e 142 do CT, o que são constatadas nas defesas apresentadas pela Recorrente no quais trouxeram à cognição dos Julgadores verdadeira hipótese de inobservância das regras que orientam o ritual de lançamento do crédito tributário, que como lembrou a própria

decisão recorrida é ato administrativo vinculado e, portanto, amarrado à lei, na forma dos arts. 3º e art. 142 do CTN.

A constatação esta é que vícios no auto de infração contaminam e jogam por terra a nulidade das exigências e dos pretensos créditos tributários enunciados. Afirma que não tendo sido indicada a origem dos PMC's utilizados no trabalho fiscal (ABCFARMA, ou CMED, ou fabricantes, ou importadores), motivação necessária e fundamental ao ato administrativo vinculado de constituição dos créditos tributários, ao contrário do que anunciou o acórdão recorrido revela-se NULA a autuação, pela violação ao disposto nos arts. 3º e 142 do CTN.

Requer que seja provido o recurso para reforma da decisão recorrida, haja vista a flagrante nulidade da autuação pela falta de especificação do critério quantitativo (bases de cálculo).

Alega ainda a outra preliminar de que juntou ao trabalho fiscal as bases de cálculo que entendeu corretas, por medicamento, sem, contudo, apurar o efetivo valor de venda das mercadorias pela Recorrente no varejo, razões pelas quais merece reforma o acórdão recorrido, eis que nulo auto de infração na essência.

Sabe-se 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. Ou seja, se dentro das operações de entrada autuadas existirem mercadorias que tenham sido vendidas por valores inferiores aos PMC's da ANVISA, a Recorrente não terá que complementar valor algum em favor do Fisco, podendo até mesmo fazer jus à restituição de diferenças suportadas a maior.

Ao contrário do que considerou o acórdão recorrido, destaca que se trata 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.

Cita palavras de José dos Santos Carvalho Filho (teoria dos motivos determinantes) que funda em face à precariedade na fundamentação do trabalho fiscal, a única solução jurídica que se vislumbra é o reconhecimento de sua nulidade por víncio material, embora assim não tenha reconhecido o acórdão recorrido, pelo que e requer a reforma da decisão ou, ao menos, esperava que fosse reconhecido por meio da baixa dos autos em diligência, para que a fiscalização apurasse os valores de venda no varejo pela Recorrente das mercadorias que foram autuadas a fim de que comprovasse 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 LCP nº 87/1996).

Requer que seja reformada a decisão por meio do provimento do recurso a fim de que seja reconhecida a nulidade do auto de infração.

Alega observância do devido processo legal, no qual diz que a autuação violou o art. 5º, LIV-LV da CF/1988. Verifica-se que a Fiscalização lançou mão de expediente tendente à pretensa constituição dos alegados créditos tributários perquiridos que em verdade nada constituiu. E assim se afirmar porque nos moldes demonstrados a falta de especificação da base de cálculo adotada pela Autoridade Lançadora subtrai do exacionado a possibilidade de até mesmo compreender os contornos do pretendido crédito tributário.

Esclarece que na hipótese do auto de infração, quando da notificação fiscal de lançamento sequer foi levado ao conhecimento da Recorrente a base adotada pela Fiscalização (se ABCFARMA, ou CMED, ou fabricantes, ou importadores), embora agora afirme a Autoridade que se está diante de lançamento realizado com base na tabela ABCFARMA.

Disse que já em grau de recurso de que se está diante de lançamento realizado na TABELA

ABCFARMA, sob qualquer ângulo que se analise as exigências, os Critério Quantitativos do lançamento – base de cálculo e alíquota – não foram especificados pela respeitável Fiscalização.

Assevera que resta indubioso que o auto de infração, padece de nulidade eis que os lançamentos estão contaminados de vícios insanáveis, no caso a falta de motivação dos atos de constituição (ausência de especificação da base de cálculo das exigências), cenário que simplesmente retirou da esfera de direitos da Recorrente qualquer possibilidade de contraditório a respeito das exações.

Postula que são inerentes à observância de mandamentos legais expressos, representativos de garantias do contribuinte e, por conseguinte, indissociáveis da garantia constitucional ao devido processo legal. Destaca que não se pode deixar de ter em mente que os princípios da legalidade, da moralidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa foram consagrados constitucionalmente exatamente como uma forma de garantir os direitos fundamentais do cidadão e evitar abusos e arbitrariedades de poder. Cita os juristas Alexandre de Moraes (MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2001, págs.117/118) e a posição de José dos Santos de Carvalho Filho (CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris págs. 628/630).

Sustenta que não merece subsistir o trabalho fiscal, já que permeado de nulidades insanáveis, razões pelas quais deve ser provido o recurso a fim de que seja reformado a decisão recorrida, para os fins do acolhimento da impugnação declarando a Autoridade Julgadora a nulidade do auto de infração e de todas as obrigações nele contidas.

No mérito, discorre quanto à invalidade dos lançamentos tributários. Volta a transcreve trechos da decisão recorrida pautado pela adoção das Tabelas ABCFARMA.

Destaca que, em se admitindo que a base de cálculo para a exigência do pretenso recolhimento do ICMS/ST tomada por válida pelo lançamento disse respeito à adoção de PMC (Preços Máximos de Venda a Consumidor) a partir de Tabela editada por entidade privada de comerciantes (ABCFARMA), fato é que se revela manifestamente ilegal e inconstitucional. Em outras palavras, o trabalho da fiscalização, no AI/PTA se resume à tentativa de legitimar a adoção de pauta fiscal como base de cálculo do ICMS/ST, o que não se admite.

Chama atenção para as ilegalidades perpetradas pelo Auto de Infração. Pontua que os autos possuem como pano de fundo a apuração de ICMS/ST com base na adoção da Tabela ABCFARMA a título de PMC's (Preços Máximos de Venda a Consumidor).

De início para se ter em mente a tamanha equivocidade a que incorreu a Administração Fazendária no bojo do AI/ para fins de cobrança do ICMS/ST, faz-se necessário revisitar a regra matriz de incidência do imposto, cuja regulamentação é suficiente à constatação da ilegalidade e da inconstitucionalidade das cobranças imputadas à Recorrente. Reproduz o art. 8º, parágrafos 2º e 3º, quanto à apuração da base de cálculo do ICMS/ST.

Lembra os termos legais da regra matriz de incidência do ICMS/ST definidos pela LC nº 87/96, passa-se à exposição das ilegalidades e inconstitucionalidades da autuação que conduzem à reforma do acórdão recorrido.

Consigna em relação à adoção de critério diverso da lei para apuração do imposto – violação ao princípio da tipicidade tributária.

DA INOBSErvâNCIA DA LC N° 87/96 – EXIGÊNCIA DE ICMS/ST COM BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NÃO PREVISTA EM LEI

Verifica-se que a base de cálculo do ICMS/ST é construída a partir da técnica da presunção ou ficção legislativa no sentido de conferir ao fato gerador presumido do imposto os valores compatíveis com a realidade do negócio jurídico de circulação das mercadorias:

- a) seja a partir do preço final a consumidor adotado pelo estabelecimento industrial - FABRICANTE ou o IMPORTADOR - § 3º, do art. 8º da LC nº 87/96;

b) seja a partir da fixação do preço final a consumidor pelo órgão público competente - § 2º, do art. 8º da LC nº 87/96;

A despeito de toda esta regulamentação legal, verifica-se na hipótese do AI/PTA inquinado à Recorrente mera tentativa de cobrança de pretensos créditos de ICMS mediante a adoção de critério para base de cálculo diverso do que definem os parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da LC nº 87/96.

Verifica-se, ainda, 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). Neste sentido, na visão do AI/PTA teria a Recorrente efetuado recolhimento a menor do ICMS por antecipação por erro na determinação da base de cálculo, referente às aquisições interestaduais de produtos farmacêuticos constantes, na medida em que segundo a Fiscalização deveria utilizar o PMC – Preço Máximo de Venda a Consumidor erigido pela tabela da ABCFARMA.

Constata que o AI/PTA parte da adoção da Tabela de PMC's (Preços Máximos de Venda a Consumidor) editada pela ABCFARMA (Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico) para os fins da arguição dos supostos lançamentos dos créditos de ICMS, neste cenário ressoa inequivocamente a ilegalidade/inconstitucionalidade do procedimento adotado pela d. fiscalização.

Afirma que os parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da LC nº 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 nº 53.375.317/0001-79.

É o que se deflui da leitura conjugada do Cartão CNPJ e do parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da LC nº 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.

Neste passo, disse que as exigências tributárias vertidas ao AI/PTA estão eivadas de nulidade insanável pela violação à regra matriz de incidência do ICMS/ST, pois, utilizam base de cálculo não prevista nos parágrafos 2º e 3º do art. 8º da LC nº 87/96, a saber Tabela de PMC's (Preços Máximos de Venda a Consumidor) editada pela ABCFARMA, repita-se mera associação privada de comerciantes, o que caracteriza insanável violação ao princípio da tipicidade tributária.

Pede que seja provido o recurso para reforma do acordão recorrido e cancelamento do auto de infração.

EXIGÊNCIA DE ICMS/ST COM BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NÃO PREVISTA NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL – CARÁTER MAIS RESTRITIVO DA LEGISLAÇÃO BAIANA

Como visto, tem-se como bastante ao reconhecimento da violação ao princípio da tipicidade tributária a utilização da Tabela de PMC's (Preços Máximos de Venda a Consumidor).

Ao contrário do que considerou a decisão recorrida, este dado importa ao reconhecimento da manifesta ilegalidade do expediente adotado pela Fiscalização, pois, os parágrafos 2º e 3º do art. 8º da LC nº 87/96 desautorizam a utilização desta espécie de base de cálculo do ICMS/ST, e autorizam apenas a utilização das tabelas de preço máximos a consumidor sugeridas pelos órgãos públicos competentes, fabricantes ou importadores.

Sustenta novamente a autuação firmada pelo AI/PTA inobservou a própria legislação estadual baiana pertinente ao ICMS/ST. Destaca que a própria legislação baiana, Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, em seu art. 23, II, § 3º estabelece que para fins de ICMS/ST a base de cálculo do tributo será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo FABRICANTE ou IMPORTADOR, desautorizando-se até mesmo a utilização de tabelas fixadas por ÓRGÃO PÚBLICO, como previsto

nos parágrafos 2º e 3º do art. 8º da LC nº 87/96.

Discorre que revisitadas todas as normas retro anunciadas que dizem respeito à regra matriz de incidência do ICMS/ST, verificando o Cartão CNPJ da ABCFARMA, tem-se que a Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico é entidade de caráter privado, no caso, mera associação de representação dos comerciantes farmacêuticos.

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

Repete que não estando a ABCFARMA no rol de legitimados tipicamente autorizados à fixação/sugestão da base de cálculo do ICMS/ST (art. 23, II, § 3º da Lei nº 7.014/96), por se tratar de associação privada de comerciantes farmacêuticos, afigura-se ilegal a utilização da tabela de preços máximos de venda a consumidor da sobredita associação privada para os fins da apuração do ICMS/ST, haja vista a violação ao princípio da tipicidade tributária ou tipicidade fechada (reserva absoluta de lei formal).

Reafirma que as cobranças vertidas ao AI/PTA caracterizam insanável violação ao princípio da tipicidade tributária, razões bastantes ao cancelamento das exigências tributárias nele contida, pela violação ao art. 23, II, § 3º da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, mediante o provimento do recurso e reforma do acórdão recorrido.

CONCLUSÃO INARREDÁVEL: EXIGÊNCIA DE ICMS/ST COM BASE DE CÁLCULO NÃO PREVISTA NA LEGISLAÇÃO – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA

Lembra que a exigibilidade da obrigação tributária decorre de sua própria natureza, que é “ex lege”, não podendo ser alterada pelas partes (Fisco e/ou Contribuinte) pela própria definição legal de tributo, inserta no art. 3º do CTN.

Complementa que a lei, haja vista o disposto no art. 150, inciso I da Constituição Federal de 1988, e no art. 97 do Código Tributário Nacional, é a única fonte formal das obrigações tributárias, exatamente porque apenas com a ocorrência dos pressupostos fáticos previstos na regra matriz de incidência da norma, os tributos são exigíveis. E tais atributos não se estendem ao AI/PTA ora combatido, na medida em que tal autuação possui por fundamento a utilização de Preços Máximos de Venda a Consumidor sintetizados pela ABCFARMA, repita-se associação privada de comerciantes, figuras não autorizadas segundo o rol típico de Legitimados à indicação da base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária (preço final ao consumidor).

Acrescenta que mais específica e tipicamente, apenas aos órgãos competentes, aos fabricantes (estabelecimento industrial) ou aos importadores se autoriza a fixação/sugestão da base de cálculo do ICMS/ST. É o que dizem os parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da LC nº 87/96. Ou de forma mais restritiva ainda, apenas as tabelas de Preços Máximos de Venda a Consumidor editadas pelos fabricantes ou importadores podem ser utilizadas como base de cálculo do de ICMS/ST no Estado da Bahia à luz do art. 23, II, § 3º da Lei nº 7.014/96.

Assinala que a observância inafastável das cogentes normas em epígrafe, espanca por completo a exigência do ICMS/ST mencionado pelo AI/PTA ora combatido que toma por base a tabela editada pela associação privada de comerciantes - ABCFARMA.

Ressoa que as exigências tributárias vertidas ao AI/PTA estão eivadas de nulidades insanáveis pela utilização de base de cálculo do ICMS/ST não previstas na LC nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96, portanto, em desacordo às normas de regência do tributo e na contramão do princípio da tipicidade tributária, capitulado no art. 97 do CTN c/c o art. 5º e art. 150 da CF/1988 (reproduz).

Conclui que as cobranças do tributo realizadas pelo Estado da Bahia – AI/PTA traduzem obrigações tributárias totalmente afastadas da legalidade. Disse que tais cobranças ensejam o

reconhecimento das violações ao princípio da legalidade (art. 5º, II, da CF/1988) e da tipicidade tributária (art. 150, I da CF/1988), ora mencionados, para os fins da invalidação do auto de infração. Cita a jurista Maria Rita Ferragut (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunção no Direito Tributário*. 2ª. ed. São Paulo: Quartier Latin: 2005).

Consigna que pela impossibilidade de ser equiparada a ABCFARMA aos órgãos públicos, aos fabricantes de medicamentos (estabelecimento industrial) ou aos importadores, caem por terra os fundamentos do AI/PTA e dos lançamentos nele contidos.

Requer provimento do recurso e reforma da decisão ora recorrida para que seja reconhecida a nulidade das supostas relações jurídico-tributárias encartadas pelos lançamentos (AI/PTA), haja vista a inexistência nas normas de regência do tributo de competência que autorize à figura do COMERCIANTE FARMACÉUTICO / ASSOCIAÇÃO COMERCIAL criar/veicular Tabelas de Preços Máximos de Venda a Consumidor para os fins do ICMS/ST, ao contrário do que considerou o acórdão recorrido.

Alega impossibilidade de utilização de pautas fiscais para apuração do ICMS/ST – segunda violação ao princípio da tipicidade tributária estrita.

DAS PREMISSAS ADOTADAS PELA FISCALIZAÇÃO PARA OS LANÇAMENTOS: UTILIZAÇÃO DE PAUTA FISCAL

Discorre que no auto de infração não foi esclarecido, pois o acórdão recorrido afirma que a apuração dos pretensos créditos tributários impugnados na origem, possuiriam, por fundamento, não os preços fixados por órgão público competente (o que nem a norma estadual baiana prevê - art. 23, II, § 3º da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96), nem tampouco, os preços informados pelo estabelecimento fabricante/importador. Na contramão de todas as normas de regência o que sem tem para a hipótese concreta é a cobrança de ICMS/ST com base na Tabela de PMC's (Preços Máximos de Venda a Consumidor) editada pela ABCFARMA.

Sustenta violação no que dispõe os parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da LC nº 87/96, art. 23, II, § 3º da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96), tomando como base de cálculo do ICMS/ST a indigitada tabela de preços da entidade privada, o que fazem os lançamentos ora combatidos é revelar a verdadeira feição do procedimento adotado pela fiscalização, pois conforme os autos a Recorrente está o irregular procedimento do Estado – réu de imputação de erro de base de cálculo à Requerente na apuração do ICMS/ST servindo-se o Fisco Baiano das pautas fiscais.

DAS VIOLAÇÕES AO PRINCÍPIO DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR – PRIMEIRA VULNERAÇÃO QUE SE EXTRAI DA INOBSEERVÂNCIA DA SÚMULA N.º 431 DO STJ PELO ESTADO RÉU

Partindo-se então do próprio entendimento do acórdão recorrido que tenta validar o auto de infração, 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.

Disse que carece de validade o AI/PTA, uma vez que a d. Fiscalização ao utilizar o sistema de PAUTA FISCAL para eleger base de cálculo diversa dos valores médios das operações fixados pelo ÓRGÃO PÚBLICO ou sugeridos pelo fabricante – estabelecimento industrial, incorre em violação aos princípios da legalidade e da reserva de lei complementar em matéria de instituição de base de cálculo de tributos.

Explica que, em consulta aos já multicitados dispositivos (art. 23, II, § 3º, da Lei nº 7.014/96), não é dado às Administrações Fazendárias Estaduais a possibilidade de utilização de pauta fiscal para fins de alteração da base de cálculo do ICMS/ST (a indigitada tabela ABCFARMA), cabendo tal prerrogativa aos Estabelecimentos Industriais Fabricantes, no caso do Estado da Bahia.

Destaca que o expediente fazendário de utilização da pauta fiscal há muito tem sido condenado pelos Tribunais Superiores, restando consagrado na jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça o Verbete de n.º 431.

Esclarece que o enunciado sintetiza de forma providencial as ilegalidades/inconstitucionalidades da adoção das pautas fiscais como critérios de apuração do ICMS/ST, razões mais do que suficientes à reforma do acórdão recorrido.

Afirma que, a partir da disposição expressa do art. 23, II, § 3º da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, não se admite que associação comercial privada liste tabela de preços máximos de venda ao consumidor para fins de base de cálculo na substituição tributária, atribuições possíveis apenas aos estabelecimentos fabricantes e importadores.

Pontua que, em decorrência da Súmula em testilha que a Administração Fazendária ao adotar o sistema de pauta fiscal (tabela de entidade privada) em dissonância à legislação, viola o princípio da reserva legal na medida em que a partir deste postulado, a definição da base de cálculo de impostos é matéria de competência de Lei Complementar. É o que se depreende do art. 146, III, alínea “a” da CF/1988.

Depreende que, à lei complementar cabe o estabelecimento, em caráter de norma geral, a base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição, como feito para ICMS/ST, à luz do art. 150, § 7º da CF/1988 c/c os parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96. Colaciona jurisprudência do STJ (STJ. RMS 18.677/MT, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, 2º Turma. DJ 20.06.2005 p. 175) com entendimento à violação ao princípio da reserva de lei complementar tributária, adotando o AI/PTA o sistema de pauta fiscal para cobrança dos indigitados créditos de ICMS, merece ser cancelada as autuações.

Afigura-se inaceitável a adoção de base legal estranha aos preços máximos de venda ao consumidor, levando-se em consideração, preços fictícios e constantes de tabela de associação privada, na contramão dos preços de mercado, revestindo-se as premissas do AI/PTA de flagrantes ilegalidades/inconstitucionalidades. Como tal, pela violação aos princípio da reserva de lei complementar (art. 146, III, alínea “a” da CF/1988) e aos parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da Lei Kandir – LC nº 87/96), merecem ser declaradas insubstinentes as relações jurídico-tributárias encartadas no AI/PTA, mediante o provimento do presente recurso e reforma da decisão recorrida a fim de que sejam canceladas as exigências.

DAS VIOLAÇÕES AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DO NÃO CONFISCO – SEGUNDA VULNERAÇÃO QUE SE EXTRAI DA SÚMULA N.º 431 DO STJ

Destaca, ainda, na esteira da Súmula nº 431 do STJ, que não se admitindo à luz dos parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da Lei Kandir – LC nº 87/96, c/c art. 23, II, § 3º, da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, que entidade privada liste tabela de preços para fins de base de cálculo na substituição tributária do ICMS, atribuições possíveis apenas aos estabelecimentos fabricantes/importadores no caso baiano, tem-se novamente configurada a violação ao princípio da legalidade.

No caso, em decorrência da Súmula n.º 431 que a Administração Fazendária ao adotar o sistema de pauta fiscal (tabela de entidade privada) em dissonância aos parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da Lei Kandir, como feito no caso do AI/PTA, viola além do princípio da reserva de lei complementar, o primado da legalidade, pois, em assentimento à determinação do art. 146, III, alínea “a” da CF/1988, o art. 97, IV, do CTN lembra que “*somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo*”.

Reproduz o art. 97, IV do CTN, o princípio da legalidade, plasmado no CTN e nas limitações constitucionais ao poder de tributar, amplamente vilipendiados pelo AI/PTA que impôs à Recorrente, cobranças de ICMS com base de cálculo não prevista em lei (tabela de preços médios fixada por entidade privada).

Conclui novamente que as cobranças do tributo realizadas pelo AI/PTA traduzem obrigação tributária totalmente afastada da legalidade, o que enseja o reconhecimento das violações ao princípio da legalidade (art. 5º, II da CF/1988) e da tipicidade tributária (art. 150, I da CF/1988), ora mencionados, mediante o provimento do presente recurso e reforma da decisão agravada.

Acrescenta que a adoção de base de cálculo diversa do preço das mercadorias e dos serviços,

tendo-se em mira valores fictícios lastreados em tabelas de entidade privada, viola o princípio da legalidade tributária, consagrados no art. 150, I da CF/1988 e no art. 97, IV do CTN, e como tal deve ser censurada por meio do cancelamento do AI/PTA e dos lançamentos nele contidos via provimento do presente recurso. Portanto, estando a base de cálculo do ICMS/ST nos multicitados art. 23, II, § 3º da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, em assentimento ao parágrafos 2º e 3º do art. 8º da LC nº 87/96 (preços médios definidos por ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL/FABRICANTE), daí ressoa a ilegalidade e, também, a inconstitucionalidade do regime de pauta fiscal, adotado pelo AI/PTA constante nas pretensões da douta Fiscalização.

Pede pelo cancelamento mediante o provimento do presente recurso e reforma do “*decisum*” a fim de que todas as exigências dos pretensos créditos tributários sejam canceladas.

DA CONCLUSÃO: ALTERAÇÃO PELA DOUTA FISCALIZAÇÃO DOS CONCEITOS TÉCNICO-JURÍDICOS DE ÓRGÃO PÚBLICO, FABRICANTE E IMPORTADOR PARA FINS DE COBRANÇA DE ICMS/ST – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Compulsando, ainda, os termos dos relatórios e manifestações engendradas pela Fiscalização no bojo acórdão recorrido, verifica que foi considerada válida a tabela ABCFARMA para fins de utilização dos preços médios de venda dos produtos farmacêuticos para os fins do ICMS/ST e tudo isto ao arreio dos parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da LC nº 87/96 do art. 23, II, § 3º da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96.

Destaca também que a d. Fiscalização para levar a cabo o AI/PTA alterou todos os conceitos técnico-jurídicos que deveriam ser observados para reconhecimento da total impossibilidade de cobrança de ICMS/ST com base na utilização da pauta fiscal ditada pela associação comercial ABCFARMA.

Afirma que a redação dos parágrafos 2º e 3º, do art. 8º da LC nº 87/96, é clara ao estabelecer três elementos jurídicos próprios à formação da base de cálculo do ICMS/ST. São eles: preço de vendas erigidos pelo órgão público competente ou em existindo, os preços sugeridos pelo fabricante/importador, autorizados por lei.

Resgata que a autuação desconsidera a inexistência de autorização do art. 23, II, 3º da LO nº 7.014/96 para que Órgão Público/Autoridade Competente sugira tabela de preços máximos de venda a consumidor para os fins do ICMS/ST no Estado da Bahia, como pretendido pelo indigitado decreto autônomo (art. 61 do Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997), o que se extrai da hipóteses “*sub judice*” é que a d. Fiscalização baiana, ao erigir o AI/PTA, alterou os conceitos e as acepções técnico-legais dos termos fabricante além de se afastar da noção de órgão público e da acepção civilista das associações privadas para engendar as cobranças ora impugnadas.

Conclui ser inofismável de que para arrimar as cobranças de ICMS/ST, com a suposta imputação de erro de base de cálculo do imposto, a douta Fiscalização pretendeu inserir a ABCFARMA (mera associação de comerciantes farmacêuticos) no rol de sujeitos legalmente autorizados à indicação da base de cálculo presumida do imposto, a saber: órgão público (no caso concreto não autorizado pelo art. 23 da LO nº 7.014/96), fabricante e importador.

Sustenta não subsiste a autuação eis que nos termos do art. 110 do CTN, as pessoas políticas não estão autorizadas a impor obrigação tributária servindo-se da alteração dos conceitos de direito que informam as regras matrizas ou aplicação da lei tributária.

Frisa que a norma constitui verdadeira cláusula de segurança jurídica, princípio consagrado no art. 5º, inciso XXXVI da CF/1988, de modo a impedir que obrigações tributárias sejam constituídas mediante manipulação ou em desacordo às acepções técnica, semântica e lexical dos conceitos de direito que informam as regras matrizas de incidência.

Assevera que no STJ, tanto o legislador quanto o aplicador da norma tributária não podem aos seus alvitres, insuflar ou alterar os conceitos jurígenos utilizados para definir quaisquer fatos geradores de tributos. Em assim procedendo, tem-se configurada a violação ao art. 110 do CTN c/c o princípio da legalidade, art. 150, inciso I da CF/1988 que impedem ao Fisco a realização de

interpretação econômica do fato tributário em detrimento ao princípio da legalidade. Cita entendimento da Corte sobre verdadeiro desdobramento do princípio da tipicidade que veda a cobrança de tributo sobre fenômenos não previstos em lei (STJ. REsp 173240/PR. Rel.: Min. Ari Pargendler. 2ª Turma. Decisão: 24/11/98. DJ de 07/06/99, p. 93.) e de mesmo sentido o Recurso Extraordinário nº 78.291 – SP, relatado pelo Mestre Aliomar Baleeiro, como também nos autos do Recurso Extraordinário nº 390.840/MG, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, DJ de 15/08/06.

Merecem censuras as fictas relações jurídico-tributárias arrimadas pela Fiscalização, que culminaram nas exigências identificadas pelo AI/PTA, sendo devidas as declarações de inexistência das cobranças de ICMS/ST neles vertidas, nos termos da Súmula n.º 473 do Supremo Tribunal Federal, mediante o provimento do presente recurso e reforma do accordão que manteve o lançamento.

Defende em relação ao direito à restituição do ICMS/ST na hipótese de venda de medicamentos por valores inferiores aos PMC's – da impossibilidade de lavratura de auto de infração quando a diferença de preços já é de conhecimento do fisco.

Aponta que que o auto de infração se encontra eivado de nulidade absoluta, na medida em que a il. fiscalização não se dignou a apontar os fundamentos de fato e de direito das exigências de ICMS/ST veiculadas no auto de infração, visto que não foi indicada a origem dos PMC's utilizados no trabalho fiscal (ABCFARMA, ou CMED, ou fabricantes, ou importadores), embora tenha afirmado por ocasião da decisão recorrida no sentido de que se estaria diante de auto de infração lavrado com base na tabela ABCFARMA. Contudo, sob qualquer prisma que se analise o auto de infração, o trabalho fiscal merece ser cancelado, ainda que a autuação tenha se pautado pela adoção de tabela da CMED.

Disse que, a exemplo, mesmo em se adotando como base de cálculo os PMC's divulgados pela ANVISA para efeito de quantificação da base de cálculo do ICMS/ST, fato é que a autuação fiscal incorre em flagrante nulidade. Nesta linha, afirma que foi 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 LCP nº 87/1996.

Assinala 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.

Colaciona jurisprudência (STF. RE 593.849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017). Salienta que STJ enfrentou precisamente a controvérsia relativa à exigência de diferenças de ICMS/ST apuradas sobre medicamentos com base nos PMC's divulgados pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, órgão vinculado à ANVISA.

Na ocasião, embora tenha sido reconhecida a legitimidade da CMED para definição de PMC's 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 PMC's 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.

Assevera que confrontados os PMC's utilizados pela fiscalização com os valores unitários de venda dos medicamentos pela Impugnante no varejo e, a partir do levantamento realizado, o que se constata é que os PMC's que o Fisco julga estarem corretos chegam a superar em mais de 90% (NOVENTA POR CENTO) o valor final de venda dos medicamentos pela Impugnante. Confira-se, a

propósito, alguns exemplos:

Descrição do Produto	NCM	VlrPMC	VlrLiqVend	Qtdelte	VL_UNIT	VL_TOTAL	PMC	DIF%
LOSART POT 50MG 30CPR NEO GEN	30049099	19,96	11,84	4	2,96	11,84	29,61	90,00%
ROUVASTATINA CALC 10MG 30CPR SANDO GEN	30049019	87,92	46,17	4	11,54	46,17	117,33	90,16%
CITR SILDENAFILA 50MG 4CPR NEO GEN	30049099	46,68	13,96	2	6,98	13,96	70,99	90,17%
PANTOPRAZOL 40MG 28CPR MEDLEY	30049069	59,7	27,87	3	9,29	27,87	103,96	91,06%
CLOPIDOG BISULF 75MG 28CPR SANDOZ	30049099	79,6	41,8	4	10,45	41,80	122,94	91,50%
FLUCONAZOL 150MG 1CPS GEN CIMED	30039079	27,24	5,94	3	1,98	5,94	35,56	94,43%
ATENOLOL 25MG 30CPR CIMED GEN	30039052	29,98	6,6	2	3,30	6,60	68,16	95,16%
NEVRALGEX 30CPR	30049039	6,99	0,01	1	0,01	0,01	14,87	99,93%
NISTATINA+OXIDO ZINCO POM 60G NEO Q GEN	30049099	10,9	0,01	1	0,01	0,01	36,35	99,97%

Discorre que os valores de venda no varejo praticados pela Recorrente são visivelmente inferiores aos PMC's divulgados pela ANVISA para efeito de definição da base de cálculo do ICMS/ST, o auto de infração combatido na instância originária não reúne quaisquer condições de prosperar, sendo devido ao seu cancelamento, por meio do provimento do presente recurso que se espera.

Impugna pela violação ao art. 110 do CTN. Volta a frisar que a lei constitui verdadeira cláusula de segurança jurídica, princípio consagrado no art. 5º, inciso XXXVI da CF/1988, de modo a impedir que obrigações tributárias sejam constituídas mediante manipulação ou em desacordo às acepções técnica, semântica e lexical dos conceitos de direito que informam as regras matriz de incidência.

Assevera o STJ que, tanto o legislador, quanto o aplicador da norma tributária, não podem aos seus alvitres, insuflar ou alterar os conceitos jurígenos utilizados para definir quaisquer fatos geradores de tributos.

Pondera que se tem configurada a violação ao art. 110 do CTN c/c o princípio da legalidade, art. 150, inciso I da CF/1988, que impedem ao Fisco a realização de interpretação econômica do fato tributário em detrimento ao princípio da legalidade. Em outras palavras, carece de validade o AI/PTA uma vez que o trabalho fiscal, ao utilizar o sistema de exigência do imposto, desconsidera que os valores de venda no varejo praticados pela Recorrente são visivelmente inferiores aos PMC's divulgados pela ANVISA para efeito de definição da base de cálculo do ICMS/ST.

Por tais razões, independente do critério base de cálculo adotado pela autuação, sustenta que a decisão recorrida merece ser reformada por meio do provimento do presente recurso.

Alega multa aplicada ser desproporcional no patamar de 60% e que não merece guarida, exatamente porque toda a Administração Pública está jungida a cumprir com retidão os princípios da legalidade, da imparcialidade, da moralidade dentre outros tantos previstos na CF/1988, art. 37. Em outras palavras, diante do princípio da moralidade administrativa, previsto no art. 37, da CF/1988, é possível a aplicação da norma pautando-se pela letra fria de norma que prevê escorchante multa?

Disse que a Autoridade Julgadora possui sim prerrogativa para deixar de aplicar norma manifestamente violadora da CF/1988 e de todos os princípios nela previstos. Afirma que uma vez constatada a exigência, muito contrário do que considerou a decisão recorrida a norma desafia os

princípios constitucionais do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Cita ensinamentos da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (Di Pietro, 1991: 126-151), entendimento as Cortes Superiores de Justiça (ADIN n. 551/RJ. STF. Tribunal Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, v.u., julg. 24/10/2002, pub. DJ 14.02.2003), decisão do Recurso Extraordinário de nº 882.461 RG/MG relatado pelo Ministro Luiz Fux “reconheceu a repercussão geral de disputa relativa à incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) em atividade de industrialização integrante do processo do aço.”

Colaciona decisão com redução da multa em 30% (STF. RE 882.461 RG/MG – Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Rel. Luiz Fux. Julgamento. 21/05/2015. DJe-112 . PUBLIC 12-06-2015), onde ficou esclarecido que as referidas multas não observaram os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sendo por demais EXCESSIVAS.

Nota ainda que, em virtude da não observância dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, as multas aplicadas assumem caráter confiscatório, em manifesta afronta ao que dispõe o art. 150, inc. IV da CR/88. Com efeito, a aplicação das multas deve observar a razoabilidade, sob pena de se configurar maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que veda o confisco, ensejando, até mesmo, o enriquecimento sem causa do Estado.

Destaca que a Constituição da República, no seu art. 150, inciso IV, e o próprio Código Tributário Nacional, no seu art. 3º, c/c art. 113, §3º, vedam a confiscatoriedade dos tributos, para resguardar o patrimônio dos contribuintes de medidas arrecadatórias agressivas e excessivas que pudessem vir a ser empregadas pelo ente tributante, sendo violadas as normas do art. 3º, da Lei nº 5.172/66 do CTN, art. 150, IV da CF/88.

Acrescenta que não houve o descumprimento de obrigações acessórias por parte da Recorrente tanto que o lançamento efetuado pela fiscalização se fundamentou não em falta de recolhimento de tributo, mas sim, de discordância da douta Administração Fazendária quanto à base de cálculo adotada. Cita ensinamento do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho (in Caderno de Pesquisas Tributárias, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1979, pág. 455).

Sustenta que resta inegável o fato de que a multa imputada à Recorrente representa violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, e do não confisco. Requer que seja provido o recurso a fim de que seja reformada a decisão recorrida e cancelada a penalidade imposta ou quando menos sejam reduzidas as imposições punitivas, se por absurdo, forem mantidas as obrigações principais erigidas pelo auto de infração.

Finaliza requerendo que:

- seja provido o recurso, a fim de que seja acolhida a preliminar de nulidade por ausência de fundamentação do trabalho fiscal e de especificidade do auto de infração quanto ao critério base de cálculo somada à falta de investigação dos preços praticados pela Recorrente e 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, na medida em que inexiste no AI/PTA comprovação de 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 LCP nº 87/1996);
- “ad argumentandum tantum”, na hipótese de superação da preliminar de nulidade, seja provido o recurso, a fim de 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-se definitivamente o cancelamento da autuação, a saber o cancelamento das 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 Recorrente no varejo são inferiores aos PMC's divulgados pela Tabela ABCFARMA ou CMED/ANVISA;
- a título de eventualidade, quando menos necessária seja provido o recurso para que seja reformada a r. decisão recorrida, a fim de que seja determinado o cancelamento ou, no

mínimo, a substancial redução da multa aplicada, uma vez que atentatória aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado, que visa combater a autuação que julgara, em Primeira Instância, Procedente, pela 4ª JJF, onde foi imputado ao recorrente, que a mesma, recolheu a menos o ICMS substituto por antecipação, no valor de R\$366.294,01, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidade da Federação, nos exercícios de 2015, 2016 e 2017.

A recorrente, em suas razões recursais, trouxe uma vasta argumentação, pelo que observei, se iguala quase em sua totalidade à peça defensiva e à argumentação de autuações de outrora, também impugnadas neste colegiado administrativo. Reproduzo as principais razões que pede:

- acolhimento da preliminar de nulidade por ausência de fundamentação do trabalho fiscal e de especificidade do Auto de Infração, em relação ao critério da base de cálculo, somada à falta de investigação dos preços praticados pela Recorrente, e 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, na medida em que alega inexistir comprovação, nos autos, de 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 LCP nº 87/1996);
- reforma da decisão recorrida e cancelamento dos lançamentos consubstanciados de todas as exigências contidas nos autos, bem como a inexistência das relações jurídicas relativamente às alegadas exigências de ICMS, também cancelamento das exigências de diferenças de ICMS/ST sobre medicamentos, na medida em que os preços praticados pela Recorrente no varejo são inferiores aos PMC's divulgados pela Tabela ABCFARMA ou CMED/ANVISA;
- em caso de não acolhimento dos pedidos anteriores, cancelamento ou redução da multa aplicada, uma vez que atentatória aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Para a alegação de nulidade, primeiro pedido, que alega falta de requisito essencial, seja pela motivação das circunstâncias de fato e de direito que deram azo à lavratura do Auto de Infração, o que em contrariedade, considerou o Acórdão recorrido da JJF.

Digo, afirmo e sustento, que o descriptivo da infração está claro e determinado, a base de cálculo foi apurada e demonstrada em atendimento aos procedimentos devidamente previstos na legislação baiana, permitindo à autuada, que exercesse em plenitude o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Verifica-se que todos os procedimentos realizados pelos fiscais foram exercidos corretamente, pois não encontro nos autos nenhum erro que possa decretar nulidade de decisão, atos ou até mesmo do Auto de Infração. Razão pela qual, rejeito a nulidade solicitada.

Para o segundo pedido, já nas questões de mérito, a recorrente reclama sobre o trabalho fiscal que exige diferenças no recolhimento de ICMS/ST sobre medicamentos, no qual, para recorrente, teriam sido apuradas com o confronto da base de cálculo utilizada pela autuada e os PMC's definidos pela ANVISA.

Pontua-se, que no presente lançamento, a metodologia utilizada pelo autuado para o cálculo do ICMS da antecipação tributária nas aquisições das mercadorias referentes à farmácia, drogaria ou casa de produto natural, se difere do cálculo levado a efeito pelos fiscais que utilizaram o preço máximo de venda sugerido pela tabela ABCFARMA. O entendimento do recorrente, é de que a apuração dos créditos utilizou a Tabela dos Preços Máximos de Venda a Consumidor (PMC's), editada pela Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico-ABCFARMA, que não valorou os preços finais para o consumidor, fixado por órgão público competente, nem tampouco nos preços informados pelo estabelecimento fabricante/importador.

Na análise das alegações, observei nos autos, que os preços dos medicamentos são regulados e não tabelados, ou seja, a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos-CMED, estabeleceu limite máximo nos preços praticados, sendo a concorrência de mercado livre na prática dos descontos, podendo o fabricante não aplicar o índice de reajuste fixado pelo órgão público, e o varejista comercializar o medicamento abaixo do PMC publicado nas revistas especializadas de grande circulação.

Friso, que apesar da CMED fazer esta imposição aos fabricantes e titulares dos registros de medicamentos, em divulgar anualmente a lista de preços de seus medicamentos, pode os fabricantes, desde que respeitando o teto máximo autorizado, alterar o Preço Fábrica (PF), e, consequentemente, o PMC nas revistas especializadas, que são publicadas mensalmente pela ABCFARMA. Vejo também, que esse critério pode gerar distorção, na hipótese da indústria, dos distribuidores e/ou das farmácias, praticarem preços inferiores aos constantes da tabela CMED. Contudo, há inviabilidade de normatizar a apuração e o recolhimento do ICMS-ST, com base em suposto preço aplicado na etapa final do varejo, sendo que, apesar do critério ser legal, gerar distorções, de fato, está legalmente previsto nos regulamentos citados.

Portanto, para o caso presente, não há outra base de cálculo a ser adotada pela fiscalização na determinação do *quantum* do imposto devido, pois esta autuação não contém violações ao princípio da tipicidade, pois os elementos integrantes do presente Auto de Infração são precisos, a base de cálculo do imposto foi devidamente demonstrada e não há qualquer elemento que demonstre subjetividade na aplicação da norma salientada.

Esclareço, que os preços inseridos na referida revista são valores sugeridos pelo fabricante de medicamentos, sendo aquele instrumento, apenas o mecanismo responsável pela sua divulgação, conforme se demonstra no art. 3º, §3º da Lei nº 7.014/96, que reproduzo aqui:

“§ 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.”

Assim, verifica-se que resta evidenciado a previsão legal dos fatos.

A recorrente também aponta, que a Súmula nº 431 do STJ, prevê a ilegalidade de cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime da pauta fiscal, sendo certo, que tal previsão não se confunde com a sistemática da substituição tributária progressiva, cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo Plenário do STF, abordado e reconhecido pelo STJ (RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA - REsp 1.192.409/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 22.06.2010, DJe 01.07.2010; e RMS 21.844/SE, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 05.12.2006, DJ 01.02.2007 - RMS 24172/SE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 10/05/2011).

Em consulta e verificação desta decisão suprema, entendi que os fundamentos defensivos e recursais são fragilizados, pois nesta decisão, o STJ entende que há legalidade na utilização dos preços indicados na Revista ABCFARMA, debruçando sobre toda a legislação em comento, e rechaçando a tão invocada ilegalidade do ato.

Vejo que todas as teses meritórias do contribuinte caíram por terra, pois as teses essas que refutam a utilização da “Tabela ABCFARMA”, e a forçosa sinalização para uma suposta adoção de pauta fiscal para fins de determinação da base de cálculo do ICMS/ST, não tendo assim, violações ao princípio da reserva de lei complementar, ao princípio da legalidade, nem tampouco é a pertinência do fato de a ABCFARMA ser uma associação de direito privado. Pode ser observado na decisão do Supremo, que a fundamentação ali inserida, parte do pressuposto de que o preço é sugerido pelo fabricante e divulgado em revista especializada, não sendo, portanto, pertinente avançar nas teses abordadas em peça defensiva.

E o presente Auto de Infração, foi lavrado após ser constatado pelo fiscal que a recorrente/contribuinte realizou transferências entre filiais, de Minas para a Bahia, sem observar o PMC veiculado pela ANVISA, na apuração do ICMS previsto na modalidade da substituição

tributária, que não são aplicadas as regras relativas à retenção e recolhimento do imposto previstas no Convênio ICMS 76/94, pelas empresas localizadas no Estado de Minas Gerais, nas operações interestaduais de medicamentos, que são enquadrados no regime de ST. Assim, o pagamento do ICMS é devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes, conforme dispõe os arts. 8º, II e 23 da Lei nº 7.014/96, observando a determinação do Convênio ICMS 76/94, do qual a Bahia é signatária.

Para a terceira solicitação, referente à redução ou cancelamento da multa, informo, que foge da competência desse Colegiado, a apreciação de redução de multa por obrigação principal, conforme artigos 158/159 do RPAF/99, e que esta disposição de redução de qualquer multa, seja por descumprimento de obrigação acessória, como multa por obrigação principal, foi revogada, conforme lei e publicação realizada no final de 2019.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 298237.0013/18-5, lavrado contra **IRMÃOS MATTAR & CIA. LTDA. (DROGARIA, DRUGSTORE E FARMÁCIA INDIANA)**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$366.294,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de junho de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS