

PROCESSO - A. I. Nº 279115.0001/16-8
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PROFARMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS S/A.
RECORRIDOS - PROFARMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS ORIGEM - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0074-01/17
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17/11/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0251-11/21-VD

EMENTA. ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS DE USO HUMANO. ESTADO DE ORIGEM NÃO SIGNATÁRIO DE ACORDO INTERESTADUAL (CONVÊNIO OU PROTOCOLO), PARA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. b) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Os autuantes acertadamente corrigiram a inserção de notas fiscais que originariamente não haviam sido lançadas e corrigiram o equívoco, reduzindo a infração 1 e a infração 2. Observo, contudo, que o Relator *a quo*, em seu voto, por equívoco considerou a infração 2 como subsistente, e não procedente em parte, mas é certo que na resolução, o valor lançado considera também a redução sofrida na infração 2. Não há reparos a fazer no Recurso de Ofício. Na primeira infração, conforme se verifica à fl. 250, a primeira infração ocorreu por conta de notas fiscais com medicamentos adquiridos e que sequer foram lançadas na escrituração EFD, ou seja, o contribuinte não recolheu um único real de imposto dessas mercadorias. Os erros do lançamento inicial foram corrigidos. Na infração 2 não houve comprovação de qualquer erro quanto ao cálculo, após as correções efetuadas, mas apenas protesto contra a metodologia aplicada, mas ficou evidenciado claramente o recolhimento a menos que o devido. Infrações 1 e 2 procedentes em parte. Negado o pedido de perícia. Denegada a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.**

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício, interpostos contra a Decisão proferida pela 1ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão de fls. 364/83), que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, lavrado em 29/06/2016, com valor lançado de R\$2.127.696,05, decorrente das seguintes infrações:

- 1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$704.238,78, acrescido da multa de 60%;*
- 2. Efetuou o 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 e/ou do exterior, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014,*

sendo exigido ICMS no valor de R\$1.423.457,27, acrescido da multa de 60%.

Após apresentação da defesa (fls. 59/86) e da informação fiscal (fls. 148/55), da manifestação do Recorrente e dos autuantes, respectivamente às fls. 191/203 e fls. 245/48, o processo foi instruído e julgado Procedente em Parte, conforme acórdãos fls. 364//83.

VOTO

Inicialmente, no que tange à arguição de nulidade do Auto de Infração por falta de clareza e precisão, constato que não pode prosperar a pretensão defensiva.

Verifica-se que o lançamento foi efetuado com a indicação do sujeito passivo, descrição dos fatos de forma clara, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa imposta, total do débito, dispositivos infringidos. Os demonstrativos elaborados pelos autuantes identificam as notas fiscais arroladas no levantamento, tipo de medicamento, itens, valor do produto, quantidades, valor do PMC ou MVA na apuração da base de cálculo, o valor retido, o valor recolhido, a diferença devida.

Portanto, o lançamento foi efetuado em conformidade com os artigos 38 a 42 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, inexistindo vícios ou falhas capazes de inquirir de nulidade o Auto de Infração, consoante previsto no art. 18 do mesmo diploma regulamentar processual.

O impugnante argui, ainda, como preliminar de nulidade a ilegitimidade da lista de preços da ABCFARMA como órgão competente para estabelecimentos de preços máximos de venda a consumidor.

Apesar de o ilustre patrono do contribuinte ao exercer o direito de sustentação oral de suas razões na sessão de julgamento haver consignado que renunciava a argumentação atinente à questão da ilegitimidade da lista de preços da ABCFARMA, convém observar que, o Convênio ICMS 76/94, recepcionado pelo RICMS/BA, na sua cláusula segunda determina que a base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadorias no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

I - o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador ou fixado pela autoridade competente;

II - na falta da fixação de preço referida no inciso anterior, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes, adicionando-se ao montante a margem de valor agregado (MVA), relativo às operações subsequentes.

É indubitoso que a tabela de preços publicada pela ABCFARMA se constitui efetivamente na divulgação dos preços sugeridos pelos fabricantes ou importadores. Ou seja, Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico (ABCFARMA) efetiva a sua divulgação. Portanto, na apuração da base de cálculo do ICMS-ST é legítima a aplicação do preço sugerido pelo fabricante ou importador que, quando existente, deve prevalecer em relação ao valor da operação própria adicionada de outras despesas e MVA.

No presente caso, verifica-se que nos demonstrativos elaborados pelos autuantes foram considerados os valores do Preço Máximo de Venda a Consumidor (PMC), para os produtos relacionados na Tabela ABCFARMA e os preços dos produtos acrescidos das Margens de Valor Agregado (MVA) para os produtos não constantes da citada Tabela.

Diante disso, constata-se que descabe falar-se em ilegitimidade da Tabela da ABCFARMA. Relevante consignar que, a jurisprudência predominante deste CONSEF – em ambas as instâncias de julgamentos – aponta no sentido de que, na apuração do imposto por antecipação tributária nas operações com medicamentos oriundos de outros Estados, deve ser utilizado como base de cálculo do imposto, o preço máximo de venda sugerido pelo fabricante, conforme previsto na Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94, cuja norma foi recepcionada pelo RICMS/BA, a exemplo do Acórdão C/JF Nº 0127-12/17

Diante disso, descabe falar-se em ilegitimidade da Tabela ABCFARMA. No que concerne ao pedido formulado pelo impugnante de realização de diligência/perícia, considero que os argumentos defensivos apresentados na Defesa vestibular e Manifestação posterior, assim como a Informação Fiscal inicial e, posteriormente, a segunda Informação Fiscal prestada pelos autuantes, se apresentam suficientes para formação do meu convencimento sobre a decisão da lide, sendo, inclusive, desnecessária a intervenção de perito, haja vista que a matéria em questão é de pleno conhecimento dos Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal.

Diante disso, com fulcro no art. 147, I, “a”, II, “b”, do RPAF/99, indefiro o pedido. No mérito, relativamente à infração I, a acusação fiscal é que o atuado deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior.

Constato que na primeira Informação Fiscal os autuantes esclareceram que, apesar de o autuado não acostar documentos que sustentassem suas alegações, analisaram a planilha e verificaram que havia um problema de parametrização no sistema de fiscalização que duplicava notas fiscais em alguns relatórios e também omitia notas fiscais em outros relatórios. Reconheceram que 98 notas fiscais foram cobradas em duplicidade, num valor total a mais de R\$82.495,83, sendo 21 notas fiscais de 2013, valor a mais de R\$37.963,75 e 78 notas de 2014, valor a mais de R\$44.532,08. Esclareceram que, feitas as devidas adequações de parametrização no sistema de fiscalização, excluíram estas notas fiscais dos relatórios e incluíram as notas fiscais equivocadamente omitidas. Reapresentaram o Demonstrativo do Débito (fl. 156) e os relatórios, resumidamente em papel, nos Anexos 4 e 5 e, na íntegra, no CD (fl. 188).

Quanto às demais alegações, dizem que o autuado não anexou ao processo documentos comprobatórios que suportem o alegado. Em face disso, intimaram o autuado a apresentar tais documentos, conforme intimação enviada via DT-e e e-mail em 7/10/2016 com prazo de 5 dias úteis para atendimento, sendo que, vencido o prazo concedido em 14/10, o autuado solicitou prorrogações sucessivas de prazo, até o dia 31/10, alegando demora dos fornecedores em enviar as informações necessárias. Ressaltam que concederam todas as prorrogações solicitadas.

Verifico, também, que o autuado cientificado da Informação Fiscal se manifestou (fls.192 a 203), registrando que a Fiscalização reconheceu as alegações defensivas, dizendo que havia um problema de parametrização no sistema de fiscalização que duplicava as notas fiscais em alguns relatórios e também omitia notas fiscais em outros relatórios, entretanto, modificou o lançamento de ofício originário, incluindo documentos fiscais que não integravam a autuação, o que não é legalmente permitido.

Observo que na segunda Informação Fiscal os autuantes acataram, acertadamente, o argumento defensivo de que o lançamento de ofício não poderia ser modificado com a inserção de notas fiscais que originariamente não haviam sido arroladas na autuação. Corrigiram o equívoco com a exclusão das referidas notas fiscais e apresentaram novo Demonstrativo do Débito, no qual apontam como ICMS devido referente à infração 1 o valor total de R\$327.842,81.

Independentemente do registro feito acima sobre a legitimidade da tabela da ABCFARMA, cumpre observar que não houve arbitramento da base de cálculo – conforme aduzido pelo impugnante – mas sim apuração com utilização do PMC sugerido pelo fabricante ou MVA, sendo apurada a falta de recolhimento do ICMS-ST pela Fiscalização. Diante do exposto, a infração 1 é parcialmente subsistente no valor de ICMS devido de R\$327.842,81, conforme novo Demonstrativo elaborado pelos autuantes, abaixo reproduzido:

MÊS	Exercício 2012	Exercício 2013	Exercício 2014
Janeiro	2.086,19	5.300,34	3.153,32
Fevereiro	2.103,46	185,04	43,76
Março	14.943,15	12.485,94	4.493,28
Abril	9.160,37	404,31	2.527,83
Mai	7.987,32	87,76	703,48
Junho	6.543,17	423,37	1.114,75
Julho	1.924,66	7.317,80	394,20
Agosto	1.692,89	2.631,29	0,00
Setembro	917,61	5.292,60	455,28
Outubro	23.203,44	26.252,85	0,00
Novembro	13.397,68	7.030,69	6.132,39
Dezembro	112.290,99	16.537,92	28.623,68
TOTAL	196.250,93	83.949,91	47.641,97
Total da infração 1 (Exercícios: 2012 + 2013 + 2014)			327.842,81

Relativamente à infração 2, observo que o impugnante alega que, em que pese às considerações já explanadas sobre a ilegitimidade da tabela ABCFARMA, ainda assim, utilizou as duas formas de cálculo para o cômputo do imposto devido por antecipação tributária, em razão de o Decreto nº 11.872/2009 não determinar que o contribuinte beneficiário só pode se utilizar de um método de cálculo do imposto.

Afirma que se não existe vedação na escolha do critério de cálculo a ser aplicado, pode utilizar-se de qualquer um dos dois métodos, podendo proceder ao cálculo, inclusive, em relação a cada nota fiscal de aquisição, isto é, a cada operação individualmente.

Assevera que, assim sendo, o que efetivamente ocorreu foi: que para determinadas notas fiscais utilizava a redução da base de cálculo em 28,53%, e para outras utilizou o percentual de 16% sobre o valor de aquisição dos medicamentos.

Salienta que, neste contexto, a metodologia que utilizou gera distorções, se for considerada a obrigatoriedade de utilização uniforme de apenas um dos dois critérios de determinação de base de cálculo.

Assegura que a imputação de recolhimento a menos, por antecipação, de que trata a infração 2, foge à realidade, mormente se vistos os recolhimentos como um conjunto unitário dos períodos de apuração, como lhe

parece ser o posicionamento mais justo e legalmente correto.

Ressalta que, por meio deste prisma, em determinados meses teriam ocorridos recolhimentos a menos, e, em outros meses, ao contrário, recolhimentos a mais.

Explica que ao transmitir, mediante fluxo único, suas informações fiscais para o SPED, assim o fez com alguns equívocos materiais no que se refere ao cálculo do ICMS Antecipado: Foram informados NFs com valor do ICMS Antecipado calculado a menos, bem assim, foram informados NFs com valor do ICMS Antecipado calculado a mais.

Alega que tal equívoco - na transmissão das informações fiscais - redundou na desconsideração dos valores credores destas operações, considerando todo o período da autuação, gerando um débito inexistente, por uma questão, meramente, de aritmética. Isto porque, muito embora o cálculo do ICMS Antecipado seja apurado por cada NF, o recolhimento é realizado em uma única Guia de Recolhimento mensal. Ou seja, se na apuração individual por NF houve um cálculo a menos para determinada NF e a mais para outra NF, a diferença teria que ser compensada automaticamente na apuração total.

Sustenta que o critério utilizado pelos autuantes é absurdo, ilegal e inconstitucional, não previsto na própria legislação estadual. Alega que se apurou saldo credor nos períodos autuados, não há que se falar em recolhimento a menos de tributo em respeito ao próprio princípio da não cumulatividade que rege o ICMS.

Entende que o procedimento mais correto, e justo, seria os autuantes levarem em consideração os pagamentos excessivos, contrapondo-os aos insuficientes, cobrando apenas os valores não recolhidos aos Cofres Públicos, calculados no conjunto global dos períodos de apuração, ou seja, se realmente, considerando as diferenças a mais e a menos, ainda houvesse que se falar em recolhimento insuficiente, a menos. Ressalta que a Fiscalização desconsiderou os pagamentos excessivos e considerou apenas os insuficientes, onerando a sua atividade empresarial.

Vejo, também, que na Informação Fiscal, os autuantes contestam a argumentação defensiva. Dizem que se verifica o equívoco flagrante do impugnante em achar que a Fiscalização considerou a obrigatoriedade de utilização de apenas um dos dois critérios, pois muito pelo contrário, efetuaram os cálculos do imposto devido por produto, em cada nota fiscal, por todos os critérios legais possíveis, e utilizaram nos relatórios o valor que é mais benéfico para o contribuinte, o que implica em menos imposto a pagar.

Sustentam que, assim sendo, não há porque se falar em obrigatoriedade de uma única forma de cálculo, já que a legislação dá ao contribuinte a opção de escolher a forma que melhor lhe aprouver e assim também procederam.

Quanto à alegação defensiva de que, por um equívoco na transmissão das informações fiscais, foram informadas notas fiscais com valores do ICMS Antecipado calculados a menos, bem como, notas fiscais com valores do ICMS Antecipado calculados a mais, afirmam que não procede.

Esclarecem que o trabalho da Fiscalização baseia-se nas informações transmitidas pelos contribuintes e seus fornecedores, nas notas fiscais de entrada e saída, na Escrituração Fiscal Digital, e nas normas legais estabelecidas, para efetuar os cálculos dos valores de ICMS eventualmente não recolhidos ou recolhidos a menos aos cofres públicos. Observam que são estes os valores exigidos na autuação e que estes são o escopo do trabalho fiscal. Dizem que valores indevidamente recolhidos a mais devem ser objeto de processo específico de restituição cuja análise será feita pela Secretaria da Fazenda.

Conclusivamente dizem que: Pelo exposto, não há porque acolher os argumentos da Defendente, mantendo-se integralmente, a Infração 02. Verifico que o impugnante ao tomar conhecimento da Informação Fiscal se manifestou consignando que os autuantes nada trouxeram de novo na sua Informação Fiscal, apenas alegação que o trabalho da Fiscalização baseia-se nas informações transmitidas pelos contribuintes e fornecedores nas notas fiscais de entrada e de saída, na escrituração fiscal digital, e nas normas legais estabelecidas, para efetuar os cálculos dos valores de ICMS eventualmente não recolhidos ou recolhidos a menos aos cofres públicos.

Constato também que os autuantes ao se pronunciarem sobre a Manifestação do impugnante consignaram que: Da mesma forma, mantemos integralmente a nossa posição externada na 1ª Informação Fiscal (págs. 154 e 155), para não acatar as ponderações da Autuada.

Verifica-se que nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, acostados às fls. 36 a 46 dos autos em papel, bem como em meio magnético (CD) à fl. 49, estes efetuaram os cálculos do imposto devido por produto, em cada nota fiscal, utilizando os critérios cabíveis.

Vale consignar que os próprios autuantes – em concordância com o alegado pelo impugnante – afirmam que não há obrigatoriedade de uma única forma de cálculo, haja vista que a legislação permite ao contribuinte optar pela forma que melhor lhe aprouver.

No tocante à alegação defensiva de que a Fiscalização deveria considerar os pagamentos excessivos, contrapondo-os aos insuficientes, cobrando apenas os valores não recolhidos aos Cofres Públicos, calculados

no conjunto global dos períodos de apuração, coaduno com o entendimento manifestado pelos autuantes no sentido de que, os valores indevidamente recolhidos podem ser objeto de pedido específico de restituição, cuja apreciação será feita pela autoridade competente da Secretaria da Fazenda. Diante disso, a infração 2 é subsistente.

Relativamente à arguição de inconstitucionalidade da legislação estadual e convênio, cumpre consignar que, a teor do art. 167, I do RPAF/BA/99 não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

No que tange à arguição defensiva de que a multa de 60% é desproporcional e confiscatória, cabe observar que referida multa encontra-se prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, valendo reiterar que não se inclui na competência deste órgão julgador administrativo fiscal a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Por derradeiro, observo que o pedido formulado pelo impugnante é para que o Presidente do CONSEF submeta à Colenda Câmara proposta para encaminhamento da matéria à Câmara Superior deste Conselho de Fazenda Estadual, portanto, não cabendo a esta Junta de Julgamento Fiscal à sua apreciação, mas sim à Câmara de Julgamento Fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração

Inconformado, o autuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 397/415. Aduz que embora os Auditores Fiscais tenham contemplado a apuração das bases de cálculo por produto, *per se*, dentro de cada período mensal de apuração, deixaram, de outro passo, de compensar os excessos e insuficiência de ICMS entre cada NF totalizada individualmente.

Com este critério, terminaram por apurar ICMS maior que o realmente devido, aumentando, injustificadamente, o *quantum* do débito acusado no Auto de Infração, que será melhor abordado no item próprio mais abaixo.

No que se entende passível de revisão, aduz que os ilustres autuantes deixaram de compensar os saldos mensais, devedores e credores, entre si, levantados ao longo dos exercícios de 2012 a 2014, período abrangido pela autuação.

Na primeira vertente argumentativa, o Auto de Infração deverá ser reduzido substancialmente, eis que a PROFARMA recolheu à mais, no período coberto pela autuação, R\$4.794.327,43 de imposto, em decorrência de falha da fórmula do cálculo do ICMS configurada em seu sistema interno por processamento de dados, devidamente demonstrados em detalhes nas planilhas ora anexa (Doc. 02).

Na segunda vertente argumentativa, quanto à metodologia de cálculo plasmada no Auto de Infração, há que se reiterar, de logo, que a PROFARMA errou contra si, de boa-fé, numa cifra astronômica de quase R\$5 milhões, a valores históricos, de 2012 a 2014. São valores que ingressaram nos Cofres do Estado. Ademais, há NF's que incluem produtos para os quais não há determinação de PMC.

Neste passo, é evidente o claro enriquecimento ilícito do Estado, e a injustiça da cobrança autônoma de cada mês de apuração, agravada com a adoção do critério de somar as NF's dentro de mês que apresentaram saldo a recolher a favor do Estado, abandonando as que apresentaram excedentes de imposto.

Entretanto, ainda que por absurdo, se esse lançamento fiscal vier a ser analisado no seu mérito, a recorrente acosta ao presente RV, demonstrativo elencando, detalhadamente os equívocos perpetrados pelos autuantes, relativos à Infração 01, bem assim as correspondentes notas fiscais, das seguintes naturezas:

- 1- NF's exigidas em duplicidade;
- 2- NF's de produtos não recebidas pela autuada;
- 3- NF's escrituradas com CFOP's errados;
- 4- Retenções anteriores feitas pelo fornecedor.

En passant, aborda-se outra vez, a inaptidão legal da tributação ST com base em lista ABCFARMA, em que pese os posicionamentos jurisprudenciais pátrio. Alegam os autuantes que a

utilização da revista ABCFARMA como parâmetro para fixação da base de cálculo de medicamentos tem fundamentação legal, em dissonância com o Enunciado da Súmula de nº 431 do STJ: “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.

No caso em análise, tem-se que os preços dos medicamentos são ditados pela livre concorrência e nenhum estabelecimento do varejo do BRASIL obriga o consumidor final a pagar o valor do produto pelo preço fixado na tabela da ABCFARMA, muito pelo contrário, cobram menos da metade do valor, servindo tal tabela apenas como parâmetro.

Toda a legislação citada pelos autuantes não se prestam a dar respaldo legal à pretensão do fisco, pois base de cálculo, como sobredito, é matéria reservada a Lei Complementar (art. 146, III, “a”, CF), e nenhuma legislação pode se sobrepor aos limites determinados pela CF.

E se os autuantes, *a contrário sensu*, exigem imposto por uma tabela que, na prática do mercado, não se concretizam, cabe ao Erário a restituição do *quantum* cobrado a maior.

Ainda sobre o entendimento da Corte Suprema, restou decidido que é devida a restituição de valores pagos a maior pelo contribuinte em regime de substituição tributária progressiva do ICMS.

Em que pese as diversas alegações defensivas relativas ao presente Auto de Infração com relação à utilização ilegal de pauta fiscal para determinar a base de cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária de medicamentos (tabela da ABCFARMA), o nobre autuante permanece procedendo aos cálculos do imposto supostamente reclamado utilizando a referida pauta fiscal.

Ex positis, requer aos Nobres Conselheiros que:

- Em sede de preliminar, decretem a nulidade do Auto de Infração por excesso de vícios materiais que prejudicaram a clareza dos elementos de apuração, incluindo a suposta exclusão de fatos que caracterizaram a *reformatio in pejus*, impossibilitando, desta forma, que o contribuinte exercesse plenamente seu lúdimo direito à ampla defesa processual.
- Baixem o PAF em diligência a Auditor (es) estranhos ao feito para certificar que realmente foram excluídas as NF's caracterizadoras da *reformatio in pejus*;
- Proceder a nova apuração do ICMS, com metodologia que contemple a compensação dos saldos mensais, devedores e credores, existentes durante o período abrangido pelo AI, 2012 a 2014, anulando o lançamento tributário, se constatado a inexistência de qualquer valor residual a recolher;
- Caso não determinem a apuração nos termos *supra*, que os diligentes levantem novos valores de débitos, porventura existentes, adotando metodologia que contemple a compensação, dentro do próprio mês, entre ICMS recolhido em excesso, com ICMS recolhido a menor, por produto e não por saldo individualizado de NF (soma aritmética dos produtos dentro de cada NF), tal como defendido no item próprio ao longo deste RV.
- No mérito, Provimento ao RV, cobrando apenas o saldo remanescente do AI, apurado com base num dos dois critérios propugnados *ut supra* (ou compensação de saldos mensais do ICMS, ou compensação por produto e não por NF, dentro do próprio mês de apuração), ou sua total improcedência, se da aplicação dos métodos propugnados, não resultar imposto devido.
- Seja reconhecida a ilegitimidade da lista de preços da ABCFARMA como órgão competente para estabelecimentos de preços máximos de venda ao consumidor.
- Seja reconhecido o efeito confiscatório das multas.

O processo foi pautado para julgamento na sessão do dia 22.08.2018, contudo após a defesa oral do Recorrente, e com a apresentação de mídia eletrônica com demonstrativos de erros que implicaram recolhimento a maior do imposto nos meses dos mesmos fatos geradores, a 1ª CJF converteu o processo em diligência aos autuantes, para que se avaliasse as provas e os

argumentos do Recorrente, no caso, de que o imposto é pago mediante uma única guia de recolhimento, e não “nota a nota” e que deve ser considerado o conjunto das notas fiscais no mês, devendo ser comparado o calculado de todas as notas fiscais, mensalmente, com o efetivo valor mensal recolhido.

Às fls. 211/12, os autuantes esclarecem que conforme se pode notar, a legislação permite ao contribuinte beneficiário de Termo de Acordo escolher entre duas formas de calcular o tributo. No caso a impugnante optou espontaneamente por uma das estabelecidas no art. 1º do Decreto nº 11.872/09, tendo sido sua decisão discricionária e soberana no momento de apurar os montantes a serem recolhidos ao Estado.

Que sendo assim, entendendo não ter havido recolhimento a maior, uma vez feita uma escolha entre duas formas previstas na legislação, acredita não haver motivação para comparação entre o ICMS ST recolhido pela empresa e o apurado pela fiscalização.

À fl. 515, o processo foi novamente convertido em diligência, desta feita em pauta suplementar do dia 30/09/2019, já que o pedido anterior solicitou que fosse encaminhado o PAF ao Recorrente, independentemente de haver alterações no lançamento, e isto não foi cumprido, devendo o Recorrente se pronunciar a respeito dos argumentos postos.

Foi pedido ainda que caso o Recorrente junte ao processo as notas fiscais que foram inseridas após a lavratura do auto de infração, conforme se alegou às fls. 411. Em seguida, o processo deverá ser encaminhado para vistas aos autuantes.

O Recorrente se manifestou às fls. 521/29, quando voltou a argumentar que recolheu cerca de R\$4.794.327,43 no período autuado. Que melhor explicando, se uma nota fiscal tem diversos produtos e se a fiscalização apura cada um individualmente, concluindo recolhimentos insuficientes em uns itens, e recolhimentos superavitários em outros, e os compensa dentro de mesma nota fiscal, chegará a um saldo final que poderá ser recolhimento a maior ou a menor, pelo menos dentro do mesmo mês.

Que se não se aceitar compensação entre saldo positivos e negativos dos diversos meses de apuração, pelo menos devem ser aceitos a compensação dentro do próprio mês.

Trouxe exemplo da Nota Fiscal nº 94.524, com 3 fármacos, CIALIS 20 MG, C/2, CIALIS 20MG C/4, CIALIS 20MG C/8. Que se utilizando a regra mais benéfica para o primeiro item, o cálculo seria de R\$9.471,34, mas o cálculo efetuado foi pela outra regra, de R\$13.410,80, que foi o lançado no SPED.

Da mesma forma, para o segundo, se pagou uma diferença de R\$1.835,55 e R\$926,78 para o terceiro, e no total foi para um imposto a maior no montante de R\$6.719,79 só nesta nota fiscal.

Não foram apresentadas notas fiscais que alegadamente teriam sido inseridas depois do lançamento inicial.

Os autuantes se manifestaram às fls. 541/42, e dizem que efetuaram o batimento de valores das planilhas apresentadas pelo Recorrente às fls. 50, CD anexo, para verificar se houve mesmo antecipação a maior do que as 2 opções previstas por qualquer das 2 alternativas ainda que menos vantajosa, previstas na legislação, já que ainda que se escolha a menos vantajosa, não se configura recolhimento a maior, e apurou-se uma diferença no exercício de 2012, de apenas R\$2.238,18 enquanto em 2013 e 2014, não houve diferença alguma, conforme cálculo no CD fls. 543.

A seguir, o processo foi encaminhado a este Conselho de Fazenda para julgamento.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, decorrentes de julgamento em Primeira Instância deste Conselho, que julgou a primeira infração procedente em parte, inicialmente com o valor de R\$704.238,78, e após 2 informações fiscais, retificou para o valor final R\$327.842,81, e a infração 2, inicialmente com o valor de R\$1.423.457,27, foi reduzida para R\$1.280.276,84.

O Recorrente pede inicialmente por diligência a ser efetuada por auditor estranho ao feito, sem,

contudo, apontar erros, após as devidas correções na informação fiscal, motivo pelo qual a primeira infração sofreu drástica redução, e o Recorrente tomando ciência das alterações não logrou apontar a existência de outros erros, nem tampouco trouxe fatos novos no Recurso apresentado.

Em verdade o pedido de diligência se fundamenta no argumento de que os autuantes deveriam moldar o cálculo na forma como deseja o Recorrente e compensar o ICMS eventualmente pago a maior, com os valores aqui lançados. Face ao exposto, denego o pedido de diligência.

Em preliminar de nulidade, arguiu excesso de vícios materiais que prejudicaram a clareza dos elementos de apuração, incluindo a suposta exclusão de fatos que caracterizaram a *reformatio in pejus*, impossibilitando, desta forma, que o contribuinte exercesse plenamente seu lúdimo direito à ampla defesa processual.

Em verdade, tal situação, que o Recorrente chama de “*reformatio in pejus*”, conforme se verifica na manifestação à fl. 202, se deu por inclusão de notas fiscais que não constavam no lançamento original na primeira informação fiscal, mas tal erro foi corrigido pelos autuantes antes do julgamento de primo grau. Após as alterações com a retirada de notas fiscais que não constavam do lançamento original, não persistem quaisquer erros materiais, ou pelo menos não foram apontados pelo Recorrente. Refuto assim, a preliminar de nulidade.

Iniciando pelo Recurso de Ofício, conforme se depreende, os autuantes na informação fiscal constataram que procedia o argumento do Recorrente, o de que havia duplicações de notas fiscais, por conta de um erro no aplicativo de fiscalização, que duplicava notas fiscais em alguns relatórios e também omitia notas fiscais em outros.

Foram reconhecidos os erros de duplicidade, e excluíram estas notas fiscais dos relatórios. Reapresentaram o Demonstrativo de Débito (fl. 156), e os relatórios, resumidamente em papel, nos Anexos 4 e 5 e, na íntegra, no CD (fl. 188). Ficou comprovado ainda que os autuantes enviaram e-mail intimando o Recorrente a apresentar mais erros para corrigir, caso houvesse, sem, contudo, obter retorno (fl. 187).

Na segunda Informação Fiscal, os autuantes acertadamente corrigiram a inserção de notas fiscais que originariamente não haviam sido lançadas e corrigiram o equívoco reduzindo a infração 1 para o valor total de R\$327.842,81, e a infração 2 foi reduzida do valor inicial de R\$1.423.457,27, para R\$1.280.276,84.

Observe, contudo, que o Relator *a quo* em seu voto, por equívoco considerou a infração 2 como subsistente, e não procedente em parte, mas é certo que na resolução o valor lançado considera também a redução sofrida na infração 2.

Conforme se comprova às fls. 357 o Recorrente foi intimado a se manifestar sobre as alterações produzidas, mas silenciou, e assim, no julgamento a Junta acolheu a procedência parcial, nos termos das alterações produzidas. Não há reparos a fazer no Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, relativamente à infração 1, o lançamento decorreu da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação. O método de cálculo utilizado foi o recomendado no Convênio ICMS 76/94, o de preço máximo a consumidor - PMC.

Já a infração 2 se diferencia da primeira, pelo fato do recolhimento ter sido efetuado, porém em valor inferior ao calculado pelo Preço Máximo de Venda a Consumidor – PMC, mesmo método de cálculo utilizado também para a primeira infração, onde não houve qualquer recolhimento do imposto nas aquisições das mercadorias nas notas relacionadas no demonstrativo.

Vejam as razões de defesa: o Recorrente aduz que recolheu à mais, no período coberto pela autuação, R\$4.794.327,43 de imposto, em decorrência de falha da fórmula do cálculo do ICMS configurada em seu sistema interno por processamento de dados, devidamente demonstrados em detalhes nas planilhas anexas à defesa e pede que se faça o cálculo por produto e não por nota

fiscal, de modo a se observar os erros de cálculo do Recorrente quando pagou a maior o imposto devido.

Que a metodologia de cálculo plasmada a PROFARMA errou contra si, de boa-fé, numa cifra astronômica de quase R\$5 milhões, a valores históricos, de 2012 a 2014. São valores que ingressaram nos Cofres do Estado. Ademais, alega que há NF's que incluem produtos para os quais não há determinação de PMC.

Que no caso em análise, tem-se que os preços dos medicamentos são ditados pela livre concorrência e nenhum estabelecimento do varejo do BRASIL obriga o consumidor final a pagar o valor do produto pelo preço fixado na tabela da ABCFARMA, muito pelo contrário, cobram menos da metade do valor, servindo tal tabela apenas como parâmetro.

Em que pese as diversas alegações defensivas relativas ao presente Auto de Infração com relação à utilização ilegal de pauta fiscal para determinar a base de cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária de medicamentos (tabela da ABCFARMA), o nobre autuante permanece procedendo aos cálculos do imposto supostamente reclamado utilizando a referida pauta fiscal.

Colocado os argumentos defensivos, passo à decisão.

O Convênio ICMS 76/94, em sua cláusula segunda, prevê que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária de medicamentos, será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial. Em não havendo o PMC, calcula-se mediante a margem de valor agregado - MVA, ditada pelo próprio Convênio.

Em sua defesa, a Recorrente alega que a utilização da Tabela ABCFARMA a título de PMC (preços Máximos de Venda a Consumidor), para determinar a base de cálculo do ICMS substituição tributária e a consequente cobrança do imposto, incorre em um equívoco da Administração Fazendária, e que a legislação tributária não autoriza a utilização de tabelas, mesmo as fixadas por órgão público e que a entidade ABCFARMA é privada e não está legitimada à indicação de base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária.

Que no caso concreto, os autuantes apuraram uma base de cálculo a partir dos preços constantes da tabela veiculada pela ABCFARMA, procedimento que, ao desconsiderar por completo o real valor de mercado praticado nas operações de venda dos medicamentos pelo mercado, acabou por transmutar os preços máximos sugeridos em verdadeira pauta fiscal, o que não se pode conceber sob qualquer hipótese.

Alega ainda em seu recurso, que após detalhada apreciação dos fundamentos apresentados, convenceu-se que, no caso em questão, a utilização da tabela ABCFARMA para determinar a base de cálculo do ICMS substituição tributária não poderá ser aplicada, por entender que se tratar de uma pauta fiscal.

Em verdade, o preço que foi utilizado pelos autuantes como base de cálculo é aquele previsto no Convênio ICMS 76/94, conforme texto adiante transcrito - ***é o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.***

Ora, a SEFAZ não aplica nenhuma “pauta indicada pela ABCFARMA”, apenas busca nas fontes idôneas exatamente o preço máximo de venda, conforme sugestão do estabelecimento industrial. A ABCFARMA é utilizada apenas por facilitar a obtenção da informação desses preços, já que compila os preços informados pelos fabricantes em um catálogo.

A Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, no art. 7º 2, diz que as empresas produtoras deverão dar ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, por meio de publicações especializadas e o art. 8º estabelece que as unidades do comércio varejista devem

manter à disposição dos consumidores e órgãos de defesa do consumidor, as listas dos preços dos medicamentos atualizada. A ABCFARMA apenas atende a resolução da CMED, disponibilizando a todas as farmácias e aos consumidores os preços máximos a consumidor fornecidos pela indústria.

Como são muitas indústrias e a Secretaria da Fazenda tem dificuldades de obter diretamente em cada uma delas, o preço máximo a consumidor (PMC) sugerido pelo fabricante, utiliza-se a tabela da ABCFARMA – Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico, que vem a ser exatamente o órgão competente para indicação dos preços de venda a consumidor cuja tabela é referida na cláusula segunda do Convênio, citada no início deste voto, e os preços desta tabela, repito, não são pautados pela ABCFARMA, já que este órgão que congrega o comércio varejista de medicamentos, apenas compila os dados enviados pelos fabricantes, conforme está dito no Convênio – *valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial.*

Tal procedimento é efetuado por toda a fiscalização de ICMS nacional, visto que não há quaisquer diferenças entre utilizar-se o preço indicado na ABCFARMA e o preço indicado pelos fabricantes, já que a ABCFARMA apenas compila os dados. Junto às indústrias, a ABCFARMA obtém a lista com os preços máximos de venda recomendados, e disponibiliza nas farmácias para consulta de vendedores, farmacêuticos e clientes, para quaisquer órgãos estatais que possuam interesse em verificar preços de medicamentos. Se os autuantes, por equívoco, ou mesmo na hipótese rara de um erro da ACFARMA, adotar preço diferente do indicado pelo fabricante, basta o Recorrente apontar e comprovar o erro, que certamente providências serão tomadas para correção. Contudo, não trouxe um único preço que possa ser o PMC e que seja diferente dos adotados pelos autuantes.

E na eventual impossibilidade de nenhum preço máximo ser indicado, e havendo dificuldades de encontrar diretamente junto ao fabricante, a SEFAZ recorre ao dispositivo da Cláusula Segunda do supracitado Convênio:

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o “caput” a base de cálculo será obtida, tomando-se por base o montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete e/ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, de um dos percentuais indicados nas tabelas a seguir apresentadas:(...)

Assim, importa ressaltar que o preço é aquele indicado pelo fabricante, sendo indiferente o intermediário para efeitos de cálculo. Quando o legislador indicou a tabela do órgão competente para venda consumidor deu apenas uma referência de banco de dados dos preços seguramente idôneos, mas é absolutamente fora de contexto obrigar a Secretaria a provar se os preços foram retirados da ABCFARMA estariam diferentes dos preços máximos a consumidor indicados pelos fabricantes.

No caso cabe prova em contrário, ou seja, se algum dos preços praticados no cálculo como o PMC divergir dos dados que o próprio Recorrente possui, deveria apresentar em sua defesa. Contudo, não apresentou nenhum. É totalmente absurda a alegação de se “desconsiderar por completo o real valor de mercado praticado nas operações de venda dos medicamentos pelo mercado”, feita em seu Recurso. A substituição tributária é efetuada pelas entradas com base em preço estimado, no caso o PMC.

Da forma como o contribuinte se defende, sequer haveria substituição tributária, pois teria de se aplicar o preço final ao consumidor, o preço real como argumentou, e neste caso, só mesmo no momento da venda seria possível, o que tornaria impossível o mecanismo de substituição tributária. O argumento de defesa, é flagrantemente contra a legislação e o que se encontra disposto no Convênio.

Os preços estão no demonstrativo, e cabe ao Recorrente simplesmente provar que não correspondem aos preços divulgados, seja pela apresentação de alguma cópia da Revista da ABCFARMA, seja do PMC fornecido pelo fabricante, e não simplesmente contestar a fonte, como se fosse a ABCFARMA que estivesse “pautando” os preços. Possivelmente a própria Recorrente se utiliza da Revista da ABCFARMA para alimentar sua fonte de dados, por saber que é absolutamente confiável.

Importante ressaltar que quando se aplica o MVA das tabelas do parágrafo segundo, encontra-se exatamente o mesmo valor do PMC (preço máximo a consumidor) sugerido pelo fabricante. Assim, se um medicamento tem o preço fábrica (preço cobrado pela indústria nas vendas para farmácias) de exatos R\$100,00, e sendo oriundo de um estado cuja alíquota interestadual é 7%, destinado a um estado cuja alíquota interna seja 17%, e a mercadoria

esteja classificada no item 1 (a chamada LISTA NEGATIVA), o MVA correspondente é de 49,08% e assim, a base de cálculo a ser aplicada para efeitos de substituição tributária, é de R\$149,08.

Ainda, para efeitos explicativos, em qualquer produto regrado pelo Convênio, a base de cálculo a ser aplicada em verdade não difere, seja calculada por MVA, seja por PMC indicado nas tabelas da ABCFARMA. Isto porque, o fabricante quando divulga para estes órgãos o preço sugerido como preço máximo a consumidor (PMC), o faz exatamente aplicando a margem de valor agregado (MVA) previstas nas disposições da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94.

Assim, no caso acima citado como exemplo, no caso de um preço fábrica (valor cobrado pela indústria à farmácia) de R\$100,00, o valor calculado pela MVA será R\$149,08, e se for feita uma busca nas supracitadas tabelas, o preço sugerido como PMC também será de R\$149,08, e isto independe de onde a mercadoria é vendida, seja na Bahia, seja no Ceará, seja no Rio Grande do Sul.

Tal explicação para esta uniformização de preço em nível nacional, é a razão pela qual as tabelas dos itens 1 e 2 do parágrafo primeiro da cláusula segunda do convênio, variam conforme a alíquota interestadual, a origem do fabricante, e a alíquota do estado de destino.

Por exemplo, as modificações das MVA, no caso de origem com alíquota de 7%, se alteram de 40,93%, para 49,08%, 50,84% e por fim para 52,63%, se o estado de destino tiver alíquota interna respectiva de 12%, 17%, 18% e 19%, de forma que qualquer que seja a alíquota interna do estado do destinatário, em sendo a origem com alíquota de 7%, o PMC sugerido pelo fabricante e divulgado nas tabelas seja da ANVISA, seja da ABCFARMA, será exatamente igual ao valor calculado pela MVA, ou seja, a carga tributária total será idêntica não importa o local onde o medicamento seja vendido, se na Bahia, se no Rio Grande do Sul, se no Amapá.

Por fim, repito, o Recorrente só teria alguma razão, se provasse erro em alguns dos preços máximos a consumidor, indicados pelos fabricantes e divulgados pela ABCFARMA, trazendo informação direta do fabricante que comprovasse erro efetivo de edição destas tabelas, que são a fonte dos preços aplicados pela SEFAZ, e que em suma, correspondem ao que dita o Convênio ICMS 76/94, que 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 ao consumidor (no caso, ABCFARMA) e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

E ainda mais, se eventualmente a SEFAZ não encontra o PMC em lista alguma, e aí se socorre do dispositivo que recomenda a aplicação da MVA, conforme indicado nos itens 1 e 2 do parágrafo primeiro da cláusula segunda.

Importante registrar, que a primeira infração, conforme se verifica à fl. 250, ocorreu por conta de notas fiscais com medicamentos adquiridos e que sequer foram lançadas na escrituração EFD, ou seja, o contribuinte não recolheu um único real de imposto dessas mercadorias. Tomando-se como exemplo a nota fiscal nº 79.207, o medicamento ADNASE GEL, foram adquiridas 400 unidades de 20g, cujo preço máximo a consumidor - PMC é de R\$20,98, e a base de cálculo do ICMS ST, é de R\$8.920,00, e o imposto calculado para este produto é de R\$726,65, e o total do imposto para esta nota fiscal é de R\$1.902,53. Para defender-se, o Recorrente teria de trazer alguma prova de que o PMC não é de R\$20,98, ou de que a nota fiscal foi inserida na sua EFD e o imposto foi calculado e pago.

Na infração 2, conforme se verifica à fl. 296, os autuantes fazem cálculo da mesma forma, e tomando como exemplo a nota fiscal nº 204.437, efetuou o cálculo de cada produto, encontrou o valor de R\$451,68 e o valor presumidamente pago para esta nota foi de R\$218,63, resultando em R\$233,05 de ICMS a recolher. Não houve comprovação de qualquer erro quanto ao cálculo, mas apenas protesto contra a metodologia aplicada, mas ficou evidenciado claramente o recolhimento a menos que o devido.

O Recorrente pede que caso não determinem a apuração nos termos *em que deseja*, adotar metodologia que contemple a compensação dentro do próprio mês, entre ICMS recolhido em excesso, com ICMS recolhido a menor, **por produto** e não por saldo individualizado de NF (soma aritmética dos produtos dentro década NF), tal como defendido no item próprio ao longo deste RV.

Ora, o cálculo conforme demonstrado, é feito por produto, como deseja o Recorrente, e obviamente sintetizado no valor devido por nota fiscal, que somadas a todas as notas, obtém-se o valor devido. A indicação da nota fiscal é fundamental inclusive para o exercício da defesa e da comprovação do débito, sendo imprescindível a soma aritmética por nota, do contrário, se fosse somado todos os produtos, mesmo sem a totalização por nota, ainda assim em nada alteraria o

cálculo final do imposto mensal a ser pago, pois o cálculo por nota nada mais é que um subtotal, que somado a todas as outras notas fiscais se alcança o valor devido não pago, ou pago a menor.

Por fim, o Recorrente alega ainda que teria calculado a maior, alguns itens, e que recolheu a astronômica quantia a maior de R\$4.794.327,43 de imposto, em decorrência de falha da fórmula do cálculo do ICMS configurada em seu sistema interno por processamento de dados.

Foi solicitada diligência em sessão de julgamento, para que fosse esclarecido o alegado erro cometido, do recolhimento a maior, e inclusive autorizado no pedido de diligência, que caso fosse comprovado efetivamente o erro no cálculo do imposto, que dentro do mesmo mês, fosse compensado eventual recolhimento indevido, com o valor encontrado pelos autuantes. Foi ainda pedido que o Recorrente apresentasse quais notas fiscais teriam sido inseridas pelos autuantes após o lançamento original.

Como resultado, primeiro o Recorrente não logrou trazer notas fiscais que teriam supostamente ingressadas no lançamento após o demonstrativo inicial. Por outro lado, os autuantes comprovaram que o alegado erro do Recorrente, foi em verdade uma escolha mal executada das opções de cálculo do imposto, já que legalmente é possível efetuar 2 cálculos, com 2 metodologias, uma pela redução da base de cálculo em 28,53%, ou percentual de 16% sobre o valor de aquisição dos medicamentos, respeitado o limite de 3% do PMC, que foi inclusive o método aplicado pelos autuantes, sempre escolhendo o cálculo menos oneroso para o contribuinte.

O próprio recorrente trouxe como exemplo a Nota Fiscal nº 94.524, com 3 fármacos, CIALIS 20 MG, C/2, CIALIS 20MG C/4, CIALIS 20MG C/8. Que se utilizando a regra mais benéfica para o primeiro item, o cálculo seria de R\$9.471,34, mas o cálculo efetuado foi pela outra regra, de R\$13.410,80, que foi o lançado no SPED.

Os autuantes comprovaram que erro de cálculo não existe, mas sim erro de escolha do critério do cálculo, exceto uma pequena diferença encontrada no exercício de 2012, que em nada afeta o lançamento. Como bem pontuado pelos autuantes, o Recorrente deseja que o fisco execute um planejamento tributário retroativo, ou seja, uma vez constatado que no exemplo acima, o Recorrente recolheu R\$13.410,80, em vez de R\$9.471,34, ou seja, espontaneamente escolheu a forma mais onerosa, recolhendo R\$3.939,46 a mais do que poderia, se usasse o critério menos oneroso, e que este valor, assim como de muitas outras notas fiscais, somados dentro do mesmo mês, sejam compensadas com o recolhimento de fato comprovadamente menor (infração 2), ou o não recolhimento sobre algumas notas (infração 1).

Alega ainda, que sequer poderia pedir restituição do imposto, pelo fato de haver decadência, e que a única possibilidade de se ressarcir deste erro, seria pela compensação. Contudo, entendo que mesmo que não houvesse decadência, o Recorrente sequer poderia pedir restituição do imposto.

Isto porque, sob o ponto de vista legal (e o direito tributário é regido pelo princípio da estrita legalidade), o Recorrente não cometeu erro algum, já que erro decorre de imprecisões, falhas, defeitos na metodologia de cálculo, como se por exemplo o Recorrente utilizasse uma alíquota interna de 19%, ou deixasse de abater o crédito fiscal destacado na origem, o que afrontaria o princípio da não cumulatividade.

Visto que os 2 métodos de cálculos têm previsão legal, e uma vez feita a escolha e efetuado o pagamento, sequer cabe restituição, pois pelo princípio da legalidade estrita, não existe valor pago indevidamente, já que ambos os cálculos são admitidos, e nem se pode falar de enriquecimento sem causa do Estado, qualquer que seja o método de cálculo escolhido, já que ambos estão dentro da legalidade.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

DISCORDANTE (Quanto ao PMC – Tabela ABCFARMA)

Com todo o respeito ao ilustre Conselheiro Relator, divirjo do entendimento manifestado quanto ao Recurso Voluntário, em relação à legalidade da utilização da Tabela da ABCFARMA como fonte do PMC.

A matéria não é nova, já tendo esta Câmara se pronunciado sobre a questão em diversas oportunidades que tiveram como objeto auto de infração lavrado pela mesma infração, destacando-se, por exemplo, o Acórdão CJF nº 0163-11/20-VD.

Naquela oportunidade, o Ilmo. Conselheiro José Rosivaldo Evangelista Rios proferiu voto discordante, cujo teor transcrevo na íntegra:

“VOTO DISCORDANTE

Trata o presente processo de imputação à Recorrente do cometimento de uma única infração, abaixo descrita:

INFRAÇÃO 1 – 07.06.08:

Efetuou recolhimento a menor de ICMS substituto por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente à aquisição de mercadorias.

Acatando o decidido pela Junta Julgadora, o ilustre Relator, após negar provimento ao Recurso de Ofício, negou, também provimento ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente, do qual permito-me discordar pelas razões que alinho.

*O estabelecimento de preços dos medicamentos é uma prerrogativa da **CMED CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS** nos termos da Lei nº 10.742/2003, que assim estabelece:*

Art. 5o Fica criada a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, do Conselho de Governo, que tem por objetivos a adoção, implementação e coordenação de atividades relativas à regulação econômica do mercado de medicamentos, voltados a promover a assistência farmacêutica à população, por meio de mecanismos que estimulem a oferta de medicamentos e a competitividade do setor.

À CMED foi dado como função, destacada na Lei acima referida:

Art. 6o Compete à CMED, dentre outros atos necessários à consecução dos objetivos a que se destina esta Lei:

I - definir diretrizes e procedimentos relativos à regulação econômica do mercado de medicamentos; II - estabelecer critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos;

III - definir, com clareza, os critérios para a fixação dos preços dos produtos novos e novas apresentações de medicamentos, nos termos do art. 7o;

Usando desta prerrogativa legal, a CMED estabelece a forma de calcular o preço máximo de venda dos medicamentos, que não se confunde com a Tabela ABCFARMA, onde determina o que deve compor tal preço, sendo a última Resolução a de nº 01/2020, abaixo transcrita:

RESOLUÇÃO Nº 1, DE 1º DE JUNHO DE 2020

Dispõe sobre a forma de definição do Preço Fabricante (PF) e do Preço Máximo ao Consumidor (PMC) dos medicamentos em 31 de maio de 2020, estabelece a forma de apresentação do Relatório de Comercialização à Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, disciplina a publicidade dos preços dos produtos farmacêuticos e define as margens de comercialização para esses produtos.

O SECRETÁRIO EXECUTIVO, SUBSTITUTO, faz saber que o CONSELHO DE MINISTROS da CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS, no uso das competências que lhe conferem os incisos I, II, X e XIII do artigo 6º da Lei nº 10.742, de 6 de outubro de 2003 e o inciso I do artigo 4º do Decreto nº 4.766, de 26 de junho de 2003, em obediência ao disposto no artigo 4º, caput e parágrafos 1º a 8º da Lei nº 10.742, de 2003, e no Decreto nº 4.937, de 29 de dezembro de 2003, e considerando:

A Resolução CMED nº 1, de 23 de fevereiro de 2015, retificada pela Resolução CMED nº 5, de 12 de novembro de 2015, que estabelece os critérios de composição de fatores para o ajuste de preços de medicamentos;

O Comunicado CMED nº 08, de 27 de novembro de 2019, que definiu, para o ano de 2020, o Fator de Produtividade (Fator X) em 1,98% (um inteiro e noventa e oito centésimos por cento);

O Comunicado CMED nº 09, de 19 de dezembro de 2019, que divulgou o índice de concentração de mercado por subclasse terapêutica para o estabelecimento dos três níveis do Fator Z a serem utilizados no ajuste de preços de 2020;

O Comunicado CMED nº 01, de 05 de março de 2020, que definiu, para o ano de 2020, o Fator de Ajuste de

Preços Relativos Entre Setores (Fator Y) em 1,20% (um inteiro e vinte centésimos por cento);

A publicação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 11 de março de 2020, acumulando um percentual de 4,01% (quatro inteiros e um centésimo por cento) no período compreendido entre março de 2019 e fevereiro de 2020;

A publicação da Medida Provisória nº 933, de 31 de março de 2020, que suspendeu pelo prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da data de sua publicação, o ajuste anual de preços de medicamentos para o ano de 2020; deliberou expedir a seguinte Resolução:

Art. 1º As empresas produtoras de medicamentos poderão ajustar os preços de seus medicamentos em 31 de maio de 2020, nos termos desta Resolução.

Parágrafo único. O ajuste de preços de medicamentos, de que trata o caput deste artigo, terá como referência o mais recente Preço Fabricante (PF) publicado na lista de preços constante da página da CMED no Portal da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa): <http://portal.anvisa.gov.br>.

Art. 4º O Preço Máximo ao Consumidor (PMC) será obtido por meio da divisão do Preço Fabricante (PF) pelos fatores constantes da tabela abaixo, observadas as cargas tributárias do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) praticadas nos Estados de destino e a incidência da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), conforme o disposto na Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.

ICMS	Lista Positiva	Lista Negativa	Lista Neutra
0%	0,723358	0,745454	0,740214
12%	0,723358	0,748624	0,742604
17%	0,723358	0,750230	0,743812
17,5%	0,723358	0,750402	0,743942
18%	0,723358	0,750577	0,744072
20%	0,723358	0,751296	0,744613

Art. 5º As unidades produtoras e as de comércio atacadista ou intermediário de medicamentos repassarão, obrigatoriamente, às unidades varejistas, a diferença de alíquota de ICMS entre o estado de origem e o de destino, bem como colocarão os produtos CIF no destinatário.

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

Parágrafo único. A divulgação do PMC, de que trata o caput deste artigo, deverá contemplar os diferentes preços decorrentes da incidência das cargas tributárias de ICMS praticadas nos estados de destino.

Como se pode ver, em momento algum, é dito na legislação que a tabela da ABCFARMA seria a base de cálculo para a Substituição Tributária dos produtos objeto do processo em lide.

Ao contrário, certificada, correta e legitimidade é a Tabela adotada pela CMED, que atende ao determinado pela Lei Complementar 87/96, que claramente disciplina:

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

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por ÓRGÃO PÚBLICO competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo FABRICANTE ou IMPORTADOR, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.”

É de bom alvitre identificar o que venha a ser a ABCFARMA.

Para termos uma definição fidedigna, buscamos no site mantido na internet pela entidade, que assim se define:

QUAL O SIGNIFICADO DE ABCFARMA

O seu significado está claramente definido no Artigo 1º dos seus Estatutos que assim estabelece:

Art.1 - A ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO COMÉRCIO FARMACÊUTICO - ABCFARMA - é uma entidade civil, de fins não lucrativos, constituída na cidade do Rio de Janeiro - RJ, em 30 de outubro de 1959, para a prática de estudos, coordenação, informação, proteção e representação da categoria econômica do comércio de medicamentos, produtos farmacêuticos e correlatos, bem como de seus integrantes, tendo sede em São Paulo/SP, à Rua Santa Isabel, 160 - 5º andar - cj 51 - Vila Buarque, e base territorial em todo o País.

*Claramente está identificada a Associação como sendo **uma entidade civil** destacando-se dentre seus objetivos a **proteção e representação da categoria econômica do comércio de medicamentos, produtos farmacêuticos e correlatos.***

*Pelo que se auto define, em hipótese alguma pode a ABCFARMA ser considerada **ÓRGÃO PÚBLICO**, e, como tal sem a prerrogativa de atender ao que dispõe a Lei Complementar 87/96 no seu artigo 8º.*

Dentre os serviços que presta a seus associados, saliente-se que só tem este direito aqueles que estão em dias com o pagamento das taxas associativas, está o fornecimento da REVISTA ABCFARMA, editada mensalmente, privativo, como se entende, dos seus associados, restando claro que contribuintes que a ela não se associem ficam marginalizados de relação ao conhecimento dos preços que ela sugere.

Ainda no sítio da referida entidade na internet fomos buscar a função da REVISTA ABCFARMA, e lá encontramos o que ela define como sua função, abaixo transcrito:

QUAL A FUNÇÃO DA REVISTA ABCFARMA?

A REVISTA ABCFARMA é editada mensalmente com distribuição em todo o território nacional e oferece, entre outras matérias, as informações mais atualizadas do setor, constituindo-se na mais confiável e segura fonte de consultas, tanto da imprensa em geral e autoridades como de todos os envolvidos com o segmento farmacêutico. Constitui-se também fonte completa de informações sobre preços de medicamentos e de reportagens sobre saúde com alguns dos melhores consultores do país.

Diante do que a própria entidade afirma não se encontra entre as funções da Revista ABCFARMA o estabelecimento ou determinação de preços sobre os quais deva ser cobrado o ICMS Substituição Tributária.

Analisando a legislação do ICMS do Estado da Bahia encontra-se o que a Lei nº 7.014/97 estabelece como preços a serem considerados para o cálculo do ICMS, no artigo 23, como abaixo:

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

(...)

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

*§ 3º Nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo, a base de cálculo para fins de substituição tributária será o **preço final a consumidor fixado** ou sugerido pelo **FABRICANTE** ou **IMPORTADOR**.”*

Pelo que se sabe a ABCFARMA não está enquadrada nem como FABRICANTE, nem como IMPORTADOR, portanto incompetente para definir o que é competência da CMED e para atender o quanto disposto na Lei nº 7.014/96.

*Como se vê, inovando e até mesmo contrariando o disposto na LC 87/96, a norma baiana exclui **ÓRGÃO PÚBLICO**, mas, também, não autoriza a utilização da Tabela da ABCFARMA como base para o cálculo da ST.*

Entendo que desejar imputar à Recorrente uma tabela que não tem qualquer ampro legal como determinante de obrigação tributária é querer desmerecer a própria legislação, no caso a Lei nº 7.014/96.

*Caso não fosse para ser atendida à própria legislação o legislador baiano não incluiria no RICMS, no Anexo de ST a categoria **MEDICAMENTOS**. Será que a legislação foi estabelecida para não ser atendida, ou somente quando convier à interpretação do julgador?*

Como bem afirma a Recorrente, ao considerar o papel da ABCFARMA e sua relação com postulados tributários tem-se:

*Repita-se então 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).

A pretensão do Fisco baiano, além de contrariar sua própria legislação vai de encontro ao determinado pelo Código Tributário Nacional no artigo 97, além da própria Constituição Federal no artigo 150.

Em realidade, nenhum dispositivo legal ampara a utilização da Tabela da ABCFARMA como passível de determinar base de cálculo da Substituição Tributária ou qualquer outra exigência tributária.

Vejamos o que determina o RICMS/BAHIA de 2012:

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

...

§ 10. A base de cálculo da substituição tributária nas operações com as mercadorias a seguir indicadas será, quando houver, o preço único ou máximo de venda fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador

I - automóveis;

II - cigarros, cigarrilhas, charutos e fumos industrializados;

III - medicamentos, exceto em relação aos medicamentos que possuam preço único ou máximo estabelecido pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), cujo valor será a base de cálculo da substituição tributária, nos termos do § 2º do art. 23 da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996;

Ora, com todo o respeito ao autuante, à Junta Julgadora e ao ilustre relator do presente processo, nenhum amparo lhes cabe ao tentar impor cobrança do ICMS ST sobre medicamentos com base na malfadada Tabela da ABCFARMA, “vendida a associados da entidade”, ao menos que se deseje entregar a uma entidade qualquer a prerrogativa exclusiva da Assembleia Legislativa, haja vista não ter sido a Lei nº 7.014/96, até o momento, alterada para atendimento ao desejo manifestado pelos representantes do Fisco.

Desta forma, convicto da irregularidade na aplicação de uma tabela editada por uma entidade privada para estabelecer base de cálculo de tributo, prerrogativa de Lei, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impenetrado pela Recorrente e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em lide.”

Apesar de não ter prevalecido este entendimento naquele julgamento, entendo que é a posição mais acertada diante do caso concreto, motivo pelo qual, me alinho à conclusão.

Ora, não há em qualquer lugar da legislação tributária vigente dispositivo legal que autorize, especifique, oriente e/ou sugira a aplicação da denominada “Tabela ABCFARMA”, que como bem destacado no voto acima transcrito, é uma entidade de natureza privada que não exerce a fabricação ou importação dos produtos tributados e muito menos tem como sua finalidade a fixação de preços capazes de funcionar como parâmetro para exigência tributária pretendida.

Trata-se de entidade da categoria econômica do comércio, que claramente não se confunde com o FABRICANTE ou IMPORTADOR, como exige expressamente a norma. Além disso, é importante destacar, que a lista publicada pela ABCFARMA não pode ser confundida sequer com aquela elaborada pela CMED, uma vez que esta somente lhe serve de referência, conforme se compreende das informações contidas em seu sítio eletrônico (<https://site.abcfarma.org.br/precos-de-medicamentos/>).

Assim, com o devido respeito ao Relator, não vislumbro legitimidade na autuação, cuja base de cálculo considerada é obtida em tabela elaborada e comercializada por entidade privada do comércio, em desacordo com a legislação vigente.

Consequentemente, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, e em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279115.0001/16-8**, lavrado contra **PROFARMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.751.300,08**, acrescido da multa de 60%, prevista

no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Ildemar José Landin, Evalda de Brito Gonçalves, Luiz Alberto Amaral Oliveira, Laís de Carvalho Silva e Rubens Bezerra Soares

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de setembro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DISCORDANTE

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS