

A. I. Nº - 269369.0010/17-5  
AUTUADO - IRMÃOS MATTAR & CIA LTDA.  
AUTUANTE - CARLOS ALBERTO FISCHBORN  
ORIGEM - DAT SUL / INFAS TEIXEIRA DE FREITAS (EXTREMO SUL)  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 03.01.2022

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0155-05/21-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PRODUTOS FARMACÊUTICOS DE USO HUMANO. ESTADO NÃO SIGNATÁRIO DE ACORDO INTERESTADUAL. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. NÃO ADOÇÃO DOS PREÇOS MÁXIMOS DE VENDA A CONSUMIDOR COMO BASE DE CÁLCULO DO ICMS. Levantamento fiscal efetuado com base nos preços de venda a consumidor, publicados nas revistas do setor farmacêutico (ABCFARMA). Procedimento em concordância com a legislação vigente no Estado da Bahia, com Parecer Jurídico PGE e com a reiterada jurisprudência do CONSEF. Limitação dos créditos fiscais, por conta da aplicação do Decreto nº 14.213/2012 não constatada. Diligência fiscal demonstra que a modificação da alíquota de 4% para 7% para se determinar o crédito referente às operações com medicamentos genéricos, não impactou o valor do ICMS exigido. Não acatado o pedido de redução da base de cálculo do ICMS próprio (Convênio ICMS nº 34/2006). Não há no PAF elementos jurídicos probatórios capazes de elidir a imputação fiscal (Art. 123, §5º, do RPAF/BA). Registrado que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre de comando expresso em lei. Pedido de reabertura do prazo de defesa não acolhido. Não acolhido também o pedido de cancelamento ou redução da multa, sob a alegação de afronta aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, pois não estão inclusos no campo de competência dos órgãos administrativos de julgamento, a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior (art. 167 I e III do RPAF/BA). Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 26/12/2017, para exigir crédito tributário no valor histórico principal de R\$ 130.266,73 (cento e trinta mil, duzentos e sessenta e seis reais e setenta e três centavos), em decorrência da seguinte imputação:

***Infração 01 – 07.06.02:** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS substituto por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação. Fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro, de 2015. Multa de 60% prevista no Art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.*

O Contribuinte foi notificado do Auto de Infração, pela via pessoal, em 27/12/2017 e ingressou com defesa administrativa, em 22/02/2018, peça processual que se encontra anexada ao PAF, às fls. 40 a 290. A impugnação foi formalizada através de petição subscrita por procurador legalmente

constituído conforme instrumento de procuração de fls. 90 e 91.

Na peça impugnatória, inicia tecendo comentários sobre a tempestividade da impugnação. E reproduz o enunciado da infração, o dispositivo da multa e o valor da exigência fiscal.

Contesta a exigência fiscal quanto à limitação dos créditos fiscais, por conta da aplicação do Decreto Estadual nº 14.213/2012, que veda a utilização dos referidos créditos de ICMS em operações interestaduais contempladas com benefícios fiscais não autorizados por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975. Que a fiscalização considerou apenas o crédito de: (i) 3%, ao invés de 7%, nas operações de aquisição originárias do Estado de Minas Gerais promovidas por atacadistas; e (ii) 4%, ao invés de 7%, nas operações também originárias de Minas Gerais, com medicamentos da linha genérica, conforme consta nos itens 2.1 e 2.4, do Anexo único do Decreto Estadual nº 14.213/2012

Argui que a limitação dos créditos fiscais está baseada em mera presunção. Que não restou demonstrado pelo fisco que os remetentes atacadistas das mercadorias foram favorecidos pelos benefícios vedados pelo Dec. nº 14.213/2012. E que o ônus de trazer ao PAF a prova da efetiva utilização das benesses fiscais pelos remetentes/vendedores é do fisco, o que não teria ocorrido no caso em exame.

Relativamente às operações com medicamentos genéricos diz que o benefício fiscal previsto na legislação interna de Minas Gerais (RICMS/MG, Dec. Estadual nº 43.080/2002), é aplicável exclusivamente às operações promovidas por estabelecimentos industriais. Que as operações objeto da autuação têm origem nos Centros de Distribuição do autuado (Irmãos Mattar & Cia Ltda.), localizada no território mineiro. E que a empresa não se dedica à atividade industrial.

Pontua que o Dec. baiano nº 14.213/2012, vem sendo declarado inconstitucional em decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Reproduz decisão nesse sentido (processo judicial nº 0549678-21.2014.8.05.0001). Faz referência à revogação do Dec. Estadual nº 14.213/2012, pelo art. 3º, do Dec. Estadual nº 18.219/2018 e à edição da Lei Complementar nº 160/2017, instituída com o objetivo de encerrar a “guerra fiscal” do ICMS e a subsequente inserção no cenário jurídico do Convênio ICMS 190/2017, para a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções e de benefícios fiscais ou financeiros fiscais relativos a esse imposto.

Contesta ainda a exigência fiscal no que tange à utilização da tabela da ABCFARMA (Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico) para a apuração dos preços máximos de venda a consumidor (PMCs), na formação da base de cálculo do ICMS/ST (antecipação tributária total), defendendo a tese de que a fiscalização fez uso da sistemática de tributação, via Pauta Fiscal. Que tal procedimento é vedado no ordenamento jurídico. Insere decisões judiciais sobre essa matéria e o texto da Súmula 431 do STJ (fls. 32).

Acusa a fiscalização de não ter observado o que diz o Convênio ICMS N.º 34/06 (transcrito). Que o aludido convênio estabelece redução da base de cálculo dos itens do setor farmacêutico em 9,04%; 9,34% e 9,90%, em operações interestaduais, relativamente às mercadorias miradas pelo art. 1º da Lei nº 10.147/00.

Sobre a multa de 60% aplicada pela fiscalização, argumenta que resta inegável o fato de que esta representa violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, e do não confisco, sendo, portanto, devido o cancelamento do gravame ou, quando menos, a sua redução. Cita e reproduz ensinamentos da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro e decisões das Cortes Superiores de Justiça.

Requer, finalmente:

- 1) a suspensão da exigibilidade das obrigações contidas no AI, até o julgamento definitivo da presente.
- 2) que, no mérito, seja acolhida a impugnação, determinando-se o imediato cancelamento dos lançamentos consubstanciados no AI.

- 3) a reformulação do crédito tributário, para que sejam aplicados os redutores de base de cálculo previstos na Cláusula Primeira do Convênio ICMS Nº 34/06;
- 4) seja acolhido pleito de cancelamento da penalidade imposta, ou pelo menos seja determinada a sua redução, em homenagem aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, e do não confisco.

Em informação fiscal (fls. 292 a 301), o Autuante inicia reproduzindo o enunciado da infração, e agrega a seguinte informação complementar:

*“O contribuinte efetuou recolhimento a menor do ICMS Antecipação Tributária devido a erro na determinação da Base de Cálculo, referente às aquisições interestaduais de medicamentos, por ter utilizado a MVA (margem de valor adicionado), quando deveria utilizar, como Base de Cálculo do valor do imposto, o PMC (Preço Máximo de Venda) a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial constante na tabela da ABCFARMA (coluna med\_pco1,n,12,2).*

*Todas as notas fiscais de medicamentos que serviram de base para nossa auditoria e lavratura do Auto de Infração, tiveram origem no Estado de Minas Gerais (MG), tendo como remetente a empresa CNPJ 25.102.146/0014-93 . O CNPJ e o número da nota fiscal constam em nosso demonstrativo.”*

Sobre o argumento defensivo de que teria havido glosa de crédito fiscal com base no Decreto Estadual nº 14.213/2012 (transcrito), em relação às mercadorias recebidas de estabelecimento atacadista (admitindo-se apenas 3% ao invés de 7%), informa não entender o porquê desse argumento, tendo em vista que nem no corpo do Auto de Infração, nem na descrição do Termo de Encerramento de Fiscalização e nem em algum dos anexos do processo, há indicação de que tenha havido restrição ou estorno de créditos em relação às mercadorias da empresa recebidas do seu próprio estabelecimento atacadista sediado em Minas Gerais, CNPJ 25.102.146/0014-93. Transcreve trecho do termo de Encerramento de Fiscalização.

Aduz que não procedeu a esse estorno ou glosa de crédito fiscal, pois no curso da auditoria, entrou em contato com a contabilidade da empresa, a qual informou exatamente o que foi expresso pela defesa, da qual reproduz o seguinte trecho:

*“Muito embora os remetentes das mercadorias (filiais da pessoa jurídica Irmãos Mattar & Cia Ltda. inscritas no CNPJ sob os nºs 25.102.146/0071-81 e 25.102.146/0014-93) se dediquem ao ramo atacadista, fato é que estes não beneficiários do favor fiscal em questão.*

*Com efeito, em exame à norma concessiva de crédito presumido aos estabelecimentos atacadistas, verifica-se que tal benefício fiscal somente se aplica aos contribuintes que sejam signatários de Protocolo firmado com o Estado de Minas Gerais, mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação.*

*No entanto, fato é que as filiais da pessoa jurídica Irmãos Mattar & Cia Ltda. inscritas no CNPJ sob os nºs 25.102.146/0071-81 e 25.102.146/0014-93 não são signatárias do aludido protocolo, não são detentoras do regime especial a que faz alusão à norma e, por tudo isso, não foram agraciadas pelo incentivo fiscal em questão.*

Quanto ao argumento defensivo de que teria havido glosa de crédito em relação às operações com medicamentos genéricos e admitido apenas um crédito de 4% ao invés de 7%, com base no mesmo decreto acima citado, informa que não houve autuação específica por crédito indevido. Que nos cálculos para apuração do ICMS devido a título de Substituição Tributária, utilizou para efeito de crédito fiscal o percentual de 4%, conforme item 2.4 do Anexo Único do Decreto Estadual nº 14.213/2012.

Com relação aos argumentos da defesa sobre a ilegalidade do Decreto nº 14.213/2012 e da utilização da tabela ABCFARMA para cálculo do ICMS devido por ST, informa que não cabe à fiscalização se manifestar sobre esta matéria. Insere excerto do Termo de Encerramento de Fiscalização e reproduz o DESPACHO Nº 03/05, DE 7 DE JANEIRO DE 2005, do Secretário Executivo do CONFAZ, publicado no DOU DE 10.01.05, dando conta da “*Denúncia, pelo Estado de Minas Gerais, do Convênio ICMS 76/94, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas*

*operações com produtos farmacêuticos*”, por meio do Decreto Estadual nº 43.950, de 5 de janeiro de 2005, publicado no Diário Oficial Estadual do dia 6 do mesmo mês, em vigor desde 1º de janeiro de 2005.

No tocante à utilização do PMC para fins de apuração da Base de Cálculo do valor do imposto devido, diz estar embasado no item 32 do ANEXO 1 DO RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12), o qual transcreve.

Em face da necessidade de esclarecimentos acerca de pontos controversos da lide, em especial daqueles relacionados com o decreto estadual nº 14.213/2012, o PAF foi convertido em diligência (fls. 304 a 306), a ser cumprida em duas etapas, conforme detalhamento abaixo:

“(…)

1ª ETAPA - DILIGÊNCIA FISCAL DIRIGIDA AO AUTUANTE/REMESSA DO PAF À INFRAZ DE ORIGEM

*1 – Proceder à separação aritmética dos valores da autuação, correspondentes às diferenças apuradas em relação à limitação de créditos fiscais das operações promovidas pelos remetentes localizados em Minas Gerais, dos cálculos para a composição da base de cálculo do ICMS-ST com a aplicação da tabela com os PMCs. Visa essa separação possibilitar o julgamento das questões jurídicas de forma separada, com a devida fundamentação, e o grau de participação de cada causa de pedir da exigência fiscal no valor total autuado. Portanto, deverá o autuante totalizar o débito lançado no Auto de Infração apontado, em separado, os valores relacionados com a limitação de créditos fiscais e os valores decorrentes da diferença de base de cálculo do ICMS-ST.*

2ª ETAPA DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA – PARECER A SER ELABORADO PELA PROCURADORIA ESTADUAL – PGE/PROFIS

*Cumprida a etapa acima, pede-se que a PGE emita parecer jurídico abordando as questões jurídicas suscitadas na peça de defesa, acima reproduzidas, no tocante aos seguintes pontos:*

- a) O ônus processual do fisco de trazer ao PAF a prova da efetiva utilização das benesses fiscais pelos remetentes/vendedores, relativamente ao Dec. Estadual nº 14.213/210, o que não teria ocorrido no caso exame;*
- b) Relativamente às operações com medicamentos genéricos, argumentou a defesa sobre a aplicabilidade do benefício fiscal previsto na legislação interna de Minas Gerais (RICMS/MG, Dec. Estadual nº 43.080/2002), exclusivamente às operações promovidas por estabelecimentos industriais e sobre o fato das operações autuadas terem origem nos Centros de Distribuição da empresa autuada (Irmãos Mattar & Cia Ltda.), localizada no território mineiro, que não se dedica à atividade industrial. Abordar no parecer essa questão.*
- c) As declarações de inconstitucionalidade do Dec. baiano nº 14.213/2012 pelo Tribunal de Justiça da Bahia, especialmente a que foi reproduzida na peça defensiva, às fls. 54 e 55 deste PAF, vinculada ao processo judicial nº 0549678-21.2014.8.05.0001, em sede de Apelação, Relatora: Des. Marcia Borges Faria.*
- d) Que sejam abordados os reflexos jurídicos da norma revogadora do Dec. Estadual nº 14.213/2012, através da disposição do art. 3º, do Dec. Estadual nº 18.219/2018, considerando ainda a edição da Lei Complementar nº 160/2017, instituída com o objetivo de encerrar a “guerra fiscal” do ICMS e a subsequente inserção no cenário jurídico do Convênio ICMS 190/2017, para a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções e de benefícios fiscais ou financeiros fiscais relativos a esse imposto.*

*e) Pede-se, por fim, que seja analisada a questão atinente à aplicação da lista de preços sugeridos nas tabelas da ABCFARMA (Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico) para a formação da base de cálculo do ICMS-ST (antecipação tributária total), e a tese defensiva de que o uso da sistemática de tributação configura utilização de Pauta Fiscal, vedada no ordenamento jurídico pátrio (Súmula 431 do STJ).*

*Concluídas as duas etapas acima descritas da diligência, deverá se dar ciência do inteiro teor da 1ª informação fiscal (fls. 293/300) e da informação fiscal complementar para a defesa (contribuinte e advogado). Deverá também se dar ciência do Parecer Jurídico da PGE/PROFIS, para o autuante e para o autuado, concedendo-lhes prazo de 10 (dez) dias para manifestação.*

*(...)"*

Em atenção à citada diligência fiscal, o autuante produziu novo informativo fiscal (fls. 309-A a 316), no qual informa que elaborou nova planilha de cálculo. Que nesta nova planilha alterou na coluna *S* (*Aliq ICMS*), a alíquota de 4% para 7% sobre medicamentos genéricos. Que todos os itens (mercadorias) da planilha de cálculo ficaram com alíquota de 7% na referida coluna, a qual indica o ICMS aplicado na origem. Que, a partir desta nova planilha, elaborou novo demonstrativo (inserido) confrontando os valores devidos pela empresa ao utilizar-se da alíquota de origem de 4% para medicamentos genéricos e 7% para os demais medicamentos (primeira planilha de cálculo deste processo) com os novos valores da nova planilha de cálculo fruto desta diligência, onde foi utilizada a alíquota única de origem de 7% para todos os tipos de medicamentos.

Explica que não há diferença entre o ICMS devido pela empresa ao adotarmos crédito de 4% ou de 7% para medicamentos genéricos, tendo em vista: (i) a coluna *AC* da planilha considerou como imposto recolhido o montante igual a: *Valor unitário do item com MVA (coluna V), com redução de 10%, multiplicado pela alíquota interna da BA (coluna Y), deduzido do crédito de ICMS por unidade (coluna AA)*. Fórmula:  $=V14*0,9*Y14-AA14$ .

Conclui asseverando que, o ICMS cobrado através deste AI está no fato do contribuinte ter utilizado como Base de Cálculo para apuração do ICMS/ST, o valor da mercadoria acrescido da MVA de 54,89%, quando a legislação determina que a Base de Cálculo seja o PMC (tabela ABCFARMA).

Por sua vez, a Procuradoria Estadual (PGE) em cumprimento da 2ª etapa da diligência, exarou Parecer Jurídico (fls. 329 a 330v), firmado em 08/02/19, nos seguintes termos:

*"(...)"*

*Compulsando a autuação, de fato, verifica-se que a imputação lançada no auto de infração circunda sobre o recolhimento a menor do ICMS, pelo regime de antecipação tributária, devido a erro na determinação da base de cálculo, em face da utilização de MVA ao contrário da utilização da tabela ABCFARMA.*

*Neste sentido, comungo com a manifestação de fls. 304/306, fixado no sentido de que a discussão do uso de suposto benefício concedido pelo Estado de Minas Gerais não é relevante para o deslinde da questão. .*

*Ultrapassado isto, temos como certo que, com apoio na jurisprudência do CONSEF e decisões dos tribunais superiores, aplica-se a tabela ABCFARMA, com suporte no art. 8º, §2º, da Lei Complementar 87:*

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

*(...)*

*§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.*

*Destarte, na falta desse preço fixado por órgão público competente, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor será aquele sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, no presente caso a lista ABCFARMA.*

*Destaque-se que a própria legislação baiana, Lei Ordinária Estadual n.º 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 n.º 87/96.*

*(...)"*

Autuante e autuado foram notificados acerca do conteúdo dos Pareceres PGE lavrados e, no caso do autuado, também dos informativos fiscais produzidos pelo autuante, em atendimento a nova diligência, desta feita determinada pela 4ª JJF (fls. 333 e 334).

O contribuinte apresentou Manifestação (fls. 344 a 370), protocolada em 18/08/2021. Mais uma vez inicia comentando sobre a tempestividade da peça defensiva. E faz um resumo dos fatos que levaram a 5ª JJF a converter o processo em diligência.

Na sequência, destaca a manifestação do autuante em sede da informação fiscal produzida em razão da diligência, na qual autoridade fiscal informa que alterou a coluna S (Aliq ICMS), substituindo a alíquota de 4% para 7% sobre medicamentos genéricos.

Defende que diante da apresentação de nova memória de cálculo com reformulação do crédito tributário, a hipótese dos autos exige necessariamente a concessão do prazo de 30 (trinta) dias a fim de que sejam examinados todos os cálculos e critérios materiais - base de cálculo e alíquotas – adotados pela fiscalização para manutenção das exigências. Que a bem do direito de defesa, a reformulação dos critérios quantitativos da exigência tributária e a juntada de novos documentos e planilha (no caso concreto, centenas de novos elementos) são causas de abertura do prazo legal de defesa a fim de que o imputado possa examinar efetivamente todos os documentos. Quanto ao mérito, reitera todos os pontos da primeira peça de defesa

O autuante, em nova informação fiscal (fl. 375), afirma que não há fato novo a ser abordado. Repete a argumentação contida na primeira informação fiscal. E finaliza registrando que o Parecer Jurídico da PGE foi no mesmo sentido da tese por ele defendida.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em lide totalizou o valor histórico principal de R\$ 130.266,73 (cento e trinta mil, duzentos e sessenta e seis reais e setenta e três centavos), e é composto de 01 (uma) Infração detalhadamente exposta no Relatório acima, o qual é parte integrante e inseparável deste Acórdão.

Preliminarmente, registro que na dicção do art. 2º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), a instauração, o preparo, a instrução, a tramitação e a decisão do processo administrativo são regidos pelos princípios da verdade material, da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal:

*“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

*(...)*

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

*(...)"*

Por sua vez, o art. 142 do CTN (Lei nº 5.172/1966), vincula a atividade fiscal às normas

estabelecidas pela legislação tributária vigente, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação, ao efetuar o lançamento do crédito tributário:

“CTN - LEI N° 5.172/1966

(...)

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

(...)"

Destaco ainda, que o art. 20 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), determina expressamente que a nulidade seja decretada de ofício ou a requerimento do interessado pela autoridade competente para apreciar o ato:

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99

(...)

*Art. 20. A nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato.*

(...)"

Após análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que: (i) o lançamento de ofício foi efetuado por autoridade competente para fazê-lo; (ii) a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível; (iii) foram determinados com segurança a infração e o infrator; (iv) foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas; e (v) não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o crédito tributário exigido e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Portanto, está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV do Art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Na peça impugnatória de fls. 40 a 290, o contribuinte requer a suspensão da exigibilidade das obrigações contidas no AI, até o julgamento definitivo da lide. Sobre esta solicitação, cabe apenas registrar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário se aplica automaticamente enquanto o PAF não transitar em julgado, pois decorre de comando expresso em lei (art. 151, III, do CTN/Lei nº 5.172/1966):

“CTN - Lei nº 5.172/1966

(...)

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

(...)

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

(...)"

Quanto ao pedido de reabertura do prazo de defesa apresentado pelo defendente em sede da manifestação defensiva, de fls. 344 a 370, também não acolho, em razão de entender que a alteração procedida nos demonstrativos de fls. 13 a 31 e CD (fls. 34), materializada nos demonstrativos de fls. 312 a 315 e CD (fls. 316), representou apenas um ajuste simples na coluna “S (Aliq ICMS)”, mediante a uniformização em 7% das alíquotas aplicáveis à operação própria do remetente, ajuste este que não acrescentou complexidade ao levantamento fiscal e nem tampouco impactou no valor da exigência fiscal. Portanto, julgo que o prazo de 10 dias concedido para manifestação do contribuinte foi adequado para a manifestação do sujeito passivo acerca da matéria, e encontra respaldo no art. 127 § 7º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99):

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99

(...)

Art. 18. São nulos:

(...)

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

(...)

Art. 127. O autuante terá o prazo de 30 (trinta) dias, contado da apresentação da defesa, para prestar a informação fiscal.

(...)

§ 7º Se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no § 1º do art. 18.

(...)"

No que tange ao mérito da autuação, registro que os argumentos defensivos trazidos pela deficiente estão centrados em dois pontos: o primeiro, relativo a uma suposta limitação dos créditos fiscais, por conta da aplicação do Decreto nº 14.213/2012, que veda a utilização dos referidos créditos de ICMS em operações interestaduais contempladas com benefícios fiscais não autorizados por Convênio ou Protocolo, nos termos da LC nº 24/1975, e o segundo, focado na suposta ilegalidade da base de cálculo utilizada para apuração do imposto exigido, apurada a partir dos Preços Máximos de Venda ao Consumidor (PMC), divulgados pela Revista ABCFARMA.

Antes de iniciar propriamente o exame do mérito da infração que compõe este Lançamento de Ofício, mister se faz pontuar que: (i) a diligência fiscal fora realizada no sentido de se verificar possível repercussão de uma suposta limitação dos créditos fiscais, por conta da aplicação do Decreto nº 14.213/2012, no valor da exigência fiscal; (ii) os elementos trazidos pela diligência fiscal evidenciaram que efetivamente não houve, na prática, qualquer repercussão ou limitação de crédito por conta das disposições do Decreto nº 14.213/2012, nos valores apurados na ação fiscal; e (iii) com base no art. 18 §1º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), fora oferecida ao contribuinte a oportunidade de contraditar o resultado da diligência fiscal, e este não o fez no prazo legalmente estabelecido, vez que a reabertura do prazo de defesa por ele solicitado para se manifestar fora negado por este colegiado, conforme já abordado parágrafos acima.

Adentro então à análise de mérito da imputação fiscal que originou o Lançamento de Ofício em lide.

No que concerne à suposta limitação dos créditos fiscais, por conta da aplicação do Decreto nº 14.213/2012, destaco que do exame das planilhas elaboradas pelo autuante (fls. 13 a 31; CD/fls. 34; fls. 312 a 315 e CD/fls. 316), verifica-se que a adoção de alíquotas de 4% ou de 7% para se determinar o crédito referente às operações com medicamentos genéricos, não impacta o ICMS devido pela empresa. Que tal afirmativa pode ser constatada nas colunas: “T (vl/ICMS)”; “AA (Crédito ICMS por unidade)”; “AB (ICMS a pagar por unidade)” e “AC (ICMS pago por unidade)”, as quais, embora tenham apresentado valores modificados quando da utilização da alíquota de 7%, tais valores se compensam e se anulam na coluna “AD (Dif de ICMS a pagar por unidade)”. E que o ICMS exigido neste AI se origina do fato do contribuinte ter utilizado como Base de Cálculo para apuração do ICMS/ST, o valor da mercadoria acrescido da MVA de 54,89%, quando a legislação determina que a Base de Cálculo seja o PMC (tabela ABCFARMA). Improcede, portanto, este argumento defensivo apresentado pelo contribuinte.

Na sequência, passo ao exame da controvérsia que gira em torno da apuração da base de cálculo do ICMS/ST, tendo em vista que o contribuinte defende a aplicação do valor da operação e o

autuante o uso do PMC (preço máximo de venda a consumidor), informado pelos fabricantes de medicamentos através da entidade representativa do setor farmacêutico (ABCFARMA).

A tese defensiva consiste em afirmar ser ilegal a base de cálculo utilizada para apuração do imposto exigido, apurada a partir dos Preços Máximos de Venda ao Consumidor (PMC), divulgados pela Revista ABCFARMA. Entende o sujeito passivo que tal regra viola vários princípios jurídicos, tais como o princípio da reserva legal e da tipicidade tributária, além da regra matriz de incidência do ICMS (art. 8º §§ 2º e 3º da LC 87/96), e a vedação de uso das pautas fiscais para a fixação da base de cálculo do ICMS/ST.

Verifico que:

1. O art. 11 da Lei nº. 7.014/96 dispõe que *“Quando for celebrado entre a Bahia e outras unidades da Federação acordo para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinada mercadoria, ficará esta automaticamente enquadrada no regime, na forma prevista em regulamento”*.
2. O art. 289 Anexo I do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), prevê a substituição tributária por antecipação nas saídas internas de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário.
3. O art. 289 §10 III do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), explicita que a determinação da base de cálculo para fins de antecipação tributária de produtos farmacêuticos especificados no art. 353, II, “13” e no Anexo I do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), será feita em consonância com o Convênio ICMS 76/94 e suas alterações posteriores.
4. O Convênio ICMS 76/94, à época da ocorrência dos fatos geradores objetos deste lançamento, se encontrava em vigor (revogado a partir de 01.01.18, pelo Convênio ICMS 228/17).
5. As disposições do citado Convênio quanto à determinação da base de cálculo do ICMS-ST, foram incorporadas à legislação baiana (vide itens 1 e 2).
6. A Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, estabelecia que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária seria 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. Que de acordo com o § 1º da cláusula segunda do mesmo diploma legal, inexistindo o valor de que tratava o *“caput”*, a base de cálculo seria obtida tomando-se por valor o montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do IPI, 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 apresentadas.
7. Os medicamentos de uso humano possuem preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, conforme revista da ABCFARMA, por exigência da CMED (Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos), consoante a Lei nº 10.742/2003, os quais equivalem ao preço máximo oficial permitido pelo Governo Federal, fixado por conduto de resoluções, nas quais são indicados os divisores variáveis vigentes para cada período, qualidade que habilita na composição da base de cálculo em questão, nos exatos termos prescritos pela LC 87/96, cujo valor máximo fixado para comercialização pode vir a não corresponder exatamente ao preço praticado no mercado, sendo-lhe inferior ou superior, porém, em qualquer hipótese, encerra-se a fase de tributação da mercadoria, nos termos do art. 9º parágrafo único da Lei nº 7.014/96, sendo assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, se o fato gerador presumido não chegar a se realizar, consoante art. 12 do citado diploma legal.
8. Os mencionados preços máximos de venda a consumidor sugeridos ao público pelo estabelecimento industrial (PMC), conforme revista da ABCFARMA, não se configuram como instituição de pauta fiscal, na medida em que são utilizados para tributar operações futuras,

cujos elementos quantitativos são desconhecidos, devendo, portanto, ser estimados por presunção, característica que é inerente à própria sistemática da substituição tributária, sendo indispensável para sua viabilização.

9. A base de cálculo do ICMS/ST sofre redução de 10%, objetivando contemplar as possíveis divergências que possam ocorrer entre o valor sugerido pelos fabricantes e o preço efetivamente praticado na venda a varejo, em razão de descontos, abatimentos, promoções etc.
10. A publicação dos preços na revista ABCFARMA, e divulgado ao público, tem por fonte as informações fornecidas pelas empresas fabricantes/associadas, de forma que esses preços não constituem fato estranho ou dissociado dos preços praticados pelo estabelecimento autuado.

Neste diapasão, concluo que a base de cálculo do ICMS/ST definida na legislação de regência do ICMS vigente à época da ocorrência dos fatos geradores para medicamentos, é o preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial e divulgado ao público, ainda que através das entidades representativas do setor. E que, no caso concreto, a base de cálculo utilizada pela empresa autuada foi inferior à prevista na norma legal, configurando a infração do recolhimento a menor do tributo em favor do Estado da Bahia.

Ademais, o Parecer Jurídico PGE exarado pela Procuradoria Geral do Estado da Bahia, acostado aos autos (fls. 329 a 330v), respalda o entendimento da fiscalização de que encontra suporte normativo para a cobrança nas disposições no art. 8º § 2º da LC nº 87/96 e na lei ordinária baiana, Lei nº 7.014/96, art. 23, inc. II, § 2º.

Vale destacar que a tese defensiva apresentada pelo autuado não encontra respaldo na jurisprudência deste CONSEF, que vem entendendo que no caso de medicamentos, a base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária é o preço determinado pelo órgão competente para venda a consumidor, e na falta desse preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial. Como exemplo de tal afirmativa, insiro excerto do voto da lavra do Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, acerca desta matéria (Acórdão CJF Nº 0163-11/20-VD):

“(...)”

*Quanto ao recurso voluntário, a conduta autuada foi descrita como “Efetuou recolhimento a menor de ICMS substituto por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente à aquisição de mercadorias. Trata-se de aquisições de medicamentos de uso humano a estabelecimentos situados no Estado de Minas Gerais, sem recolhimento do ICMS Antecipação Tributária.*

*A questão controvertida se limita à possibilidade (ou não) jurídica de utilização do Preço Máximo de Venda a Consumidor, previsto na tabela da ABCFARMA (entidade representativa das indústrias do setor farmacêutico) para a definição da base de cálculo do ICMS-ST, nas aquisições reguladas pelo Convênio ICMS 76/94. Entende, a Recorrente, que não há previsão para tal na Lei Complementar nº 87/96, alegando que o seu uso equivaleria à adoção de pauta fiscal, o que contraria a Súmula nº 431 do STJ. O Autuante, por sua vez, sustenta a legalidade da cobrança, com base no que prevê a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94.*

*Quanto ao questionamento da base de cálculo utilizada pelo autuante, não assiste razão ao sujeito passivo, pois a utilização do preço máximo ao consumidor decorre da legislação, conforme se depreende da leitura do § 3º, do art. 23 da Lei 7.014/96, c/c o inciso II do mesmo dispositivo legal, abaixo reproduzidos.*

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

*.....*

*II - em relação às operações ou prestações subsequentes, 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* (grifo acrescido).

...

*Autorizado pela lei acima, o RICMS/12 passou a prever que a base de cálculo será apurada com base na MVA (para as vendas destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos) e com base no preço máximo de venda sugerido pelo fabricante (para as vendas destinadas aos outros contribuintes), conforme § 12 do art. 289, cujo texto reproduzo abaixo (redação então vigente).*

*“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.*

...

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

...

*Diferentemente do que afirma o sujeito passivo, o próprio Convênio ICMS 76/94 trouxe regra nesse mesmo sentido, conforme a seguir.*

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

*Ora, considerando que não existe mais tabelamento de preços para os medicamentos, a regra que se impõe é a apuração da base de cálculo a partir do preço máximo de venda a consumidor. Assim, não é possível fazer uso do MVA para apurar o ICMS-ST nas operações destinadas aos demais destinatários, operações estas que serão precificadas com base na PMC.*

*E não se diga que o uso do PMC equivale à pauta fiscal, pois se constitui em um parâmetro do mercado, fixado em acordo com os representantes das classes industriais, em sintonia plena com os preços praticados nas operações comerciais do setor farmacêutico.*

*Esse é o entendimento que vem sendo adotado nessa corte, conforme se pode depreender da leitura do Acórdão nº 0127-12.17, da lavra da 2ª CJF, cujo voto vencedor foi redigido pela Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, em trecho abaixo reproduzido.*

*“Em consequência de todo o exposto, deve ser afastado o pedido do recorrente para que se declare a nulidade do lançamento de ofício, por restar patente que a Tabela da ABCFARMA nada mais é do que a publicação dos preços de venda a consumidor final sugeridos pelos próprios fabricantes dos medicamentos e não uma responsabilidade da Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico, não se revestindo, tais preços, da condição de pautas fiscais, como alegado no pleito recursal.”*

*A jurisprudência do CONSEF é farta nessa direção, conforme Acórdãos CJF nºs 0437-11/08, 0293-11/09, 0199-11/09, 0129-12/09, 0056-11/09, 0443-12/10, 0208-11/11 e 0135-11/11.*

*Quanto à alegação de redução da base de cálculo do ICMS no percentual de 9,34%, com base no Convênio ICMS 34/2006, veja-se que a redução lá prevista somente se aplica às operações interestaduais, cujo tributo é devido à Unidade Federada de origem, e não à Bahia, conforme se depreende da leitura do texto da Cláusula primeira, abaixo reproduzida.*

*“Cláusula primeira Nas operações interestaduais (grifo acrescido) com os produtos indicados no “caput” do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, destinados à contribuintes, a base de cálculo do ICMS será deduzida do valor das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS referente às operações subsequentes cobradas, englobadamente na respectiva operação.*

*§ 1º A dedução corresponderá ao valor obtido pela aplicação de um dos percentuais a seguir indicados,*

*sobre a base de cálculo de origem, em função da alíquota interestadual referente à operação:*

*I - com produto farmacêutico relacionado na alínea “a” do inciso I do “caput” do art. 1º da Lei 10.147/00, com alíquota:*

- a) de 7% - 9,34%;*
- b) de 12% - 9,90%;*
- c) de 4% - 9,04%*
- ... ”*

*Tais valores não fazem parte, portanto, da presente exigência fiscal, que se reporta apenas às operações internas futuras e subsequentes, após as aquisições autuadas. São, todavia, levados em consideração, apenas, para efeito do crédito atribuído à operação de origem. Nesse sentido, considerar uma base de cálculo reduzida, para a operação de origem, só iria agravar a situação do Sujeito Passivo, pois representaria apurar-se um valor adicionado de ICMS maior, conforme destacou a decisão de piso.*

*Quanto ao pedido de redução da multa, denego, pois se trata de descumprimento de obrigação principal, hipótese em que falece competência a este órgão julgador*

*Assim, rejeito as preliminares, ao tempo em que Nego Provimento ao Recurso Voluntário.*  
*(...)"*

Por oportuno, cito ainda outras decisões no mesmo sentido, contidas nos Acórdãos nºs 0293-11/09, 0199-11/09, 0129-12/09, 0056-11/09, 0443-12/10, 0208-11/11; 0135-11/11; 0153-04/15; 0012-03/17; 0294-12/17; 0290-11/17; 0171-01/18; 0111-02/19; 0131-05/19 e 0030-12.21-VD.

Quanto aos argumentos defensivos relacionados à aplicação das disposições do Convênio ICMS nº 34/2006, que contempla a redução da base de cálculo do ICMS devido no Estado de origem no percentual de 9,34%, esta relatoria entende que a referida redução não deve ser aplicada ao caso em exame. Que no valor do PMC já estão considerados os índices das listas positiva, negativa e neutra, no âmbito da respectiva alíquota, assim como a incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS (art. 5º das Resoluções CMED nº 02 de 12/03/2012 e nº 02 de 03/04/2013). E que para os casos em que existam PMC, a única redução da base de cálculo aplicável é a de 10%, conforme art. 268 VIII do RICMS-BA (Decreto 13.780/12), e §5º da Cláusula 2ª do Convênio ICMS 76/94.

A redução de 9,34% prevista no Convênio ICMS 34/06, somente poderia ser aplicada na base de cálculo do ICMS das operações próprias interestaduais, e com os produtos da lista negativa contidos no item 1 do § 1º Cláusula 2ª do Convênio ICMS 76/94, em conformidade com as alíneas “a” e “b” do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, não sendo possível se aplicar cumulativamente mais esta redução na base de cálculo da substituição tributária.

Destaque-se que o conceito de lista (positiva, negativa e neutra), é aplicável aos medicamentos e determina a tributação do PIS/COFINS que vai ser aplicada aos mesmos. Mister se faz registrar que todos os medicamentos têm a sua lista definida antes de sair da indústria farmacêutica, já que é obrigação desta indústria classificar o medicamento antes de seu lançamento, a saber:

**Lista Positiva** – Define que o medicamento é isento de PIS/COFINS;

**Lista Negativa** – o Medicamento sofre tributação monofásica, ou seja, uma só fase de pagamento, onde somente a indústria ou importador paga o PIS/COFINS e o restante da cadeia como distribuidor e varejo não precisa pagar mais o tributo sobre o medicamento.

**Lista Neutra** – Na lista neutra, a aplicação da tributação do PIS/COFINS é normal, dentro do sistema de crédito na compra e débito na venda.

Verifico ainda que não há no PAF nenhum documento ou elemento jurídico probatório capaz de elidir a imputação fiscal que deu origem ao Lançamento de Ofício em lide.

Julgo, portanto, que no presente caso está caracterizada a responsabilidade do Sujeito Passivo pelo lançamento e recolhimento do crédito tributário apurado no levantamento fiscal

consustanciado nos documentos de fls. 12 a 31, na mídia de CD (fls. 34), e nos documentos ajustados pelo autuante, de fls. 312 a 315 e CD (fls. 316), os quais dão supedâneo ao lançamento de ofício em apreço, referente à Infração 01, descrita às fls. 01 deste PAF, em especial pelo fato daquele não ter trazido aos autos documentos e/ou elementos jurídico probatórios, capazes de obliterar a imputação fiscal descrita na peça de lançamento, vez que na dicção do Art. 123 §5º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), abaixo reproduzido, caberia ao autuado apresentar provas capazes de elidir a exigência fiscal na fase de Impugnação do Lançamento:

*“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

(...)

*Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração no prazo de sessenta dias, contados da data da intimação.*

(...)

*§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

(...)"

No que se refere ao pleito de cancelamento ou redução da penalidade imposta, sob a alegação de que a multa aplicada no Auto de Infração afronta os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, não acolho a postulação defensiva. Registro que a multa por descumprimento de obrigação principal, no percentual de 60% do valor do imposto não recolhido, está prevista no art. 42 II “d” da Lei 7.014/96. E que não estão inclusos no campo de competência dos órgãos administrativos de julgamento, a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. É o que prescreve o art. 167 I e III do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99). Ressalto, todavia, que essa matéria poderá ser submetida ao Poder Judiciário através do manejo de ações próprias.

Destaco ainda, que a multa referenciada linhas acima está sujeita às reduções de valor estabelecidas no art. 45 da Lei 7.014/96, desde que o contribuinte efetue o recolhimento ou parcele o débito apurado nos prazos previstos na referida norma legal.

Ressalto, por último, que os pareceres e as decisões judiciais reproduzidas na peça defensiva não alteram os entendimentos acima expostos, visto que aqueles não são vinculantes para o Estado da Bahia.

Pelas razões acima expostas, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269369.0010/17-5, lavrado contra **IRMÃOS MATTAR & CIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 130.266,73**, 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, 11 de novembro de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA – RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR