

A. I. N° - 269200.0010/19-8  
AUTUADO - NATULAB LABORATÓRIO S.A.  
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA  
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 24/11/2021

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0168-02/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA. RECOLHIMENTO A MENOS. O contribuinte reteve e recolheu a menos o ICMS a título de Substituição Tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes. Ajustes realizados durante a instrução do feito, reduziram os valores lançados. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Mantida a multa sugerida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de junho de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no montante de R\$5.239.784,31, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **07.02.02.** Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado, fato verificado nos meses de janeiro a dezembro de 2016 e janeiro a dezembro de 2017.

Consta a informação do autuante de que *“contribuinte calcula e recolhe o ICMS ST exclusivamente considerando o valor de vendas (valor da mercadoria, frete, seguro, etc.) e a margem de valor agregado respectiva, sem considerar o PMC, quando existente, como determina a legislação do imposto (Convênio n. 76/94). Vide demonstrativos ANEXO\_04 e ANEXO\_05”*.

Tempestivamente, o autuado apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 16 a 53, onde antes de adentrar ao cerne dos fundamentos jurídicos que demonstrarão a ilegalidade da lavratura do Auto de Infração, realiza um prefácio inicial dos pontos essenciais que serão abordados na defesa administrativa, devidamente apresentados sob a forma resumida.

Como questão preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração, uma vez que o autuante ao enquadrar a infração sob o fundamento de que a empresa reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes, deixou de indicar dispositivos legais fundamentais para a sua lavratura e, com isso, descumpriu os requisitos formais essenciais para a validade jurídica da autuação.

Esclarece ser o Auto de Infração um procedimento administrativo realizado pelo Fisco quando constatada infração à legislação tributária. Entretanto, o documento fiscal deve necessariamente seguir alguns requisitos para ter a sua validade no mundo jurídico, conforme disposto no artigo 39 do Decreto 7.629/99.

Assim, a falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração acaba por violar o Decreto 7.629/99 em seus artigos 2º, 39, incisos V e VI e 18, inciso IV (reproduzidos) que tratam sobre o procedimento fiscal estadual da Bahia, estabelecendo os requisitos formais que se deve seguir na lavratura do Auto de Infração, comenta.

Traz à tona a irregularidade do Auto de Infração, ou seja, o Agente Fiscal ao proceder com a lavratura do mesmo não indicou expressamente os dispositivos normativos que dariam suporte

legal no cálculo de apuração da diferença do ICMS-ST, situação esta que acabou por lhe impossibilitar de realizar a impugnação do cálculo que originou o débito fiscal objeto da autuação, uma vez que a partir da análise dos dispositivos indicados, neste caso, artigo 8º, inciso II da Lei 7.014/96 combinado com o artigo 289 do RICMS/2012, não é possível identificar os parâmetros normativos que deram suporte na confecção do demonstrativo da diferença da substituição tributária que gerou o débito fiscal.

Salienta que a partir da análise das planilhas apresentadas (ANEXO\_04 e ANEXO\_05), é possível verificar que o cálculo da substituição tributária que originou o débito fiscal possui diversas variantes, ou seja, possui diversas colunas de subitens que impactam diretamente no cálculo de apuração do suposto ICMS-ST, conforme desenho apresentado.

Percebe que a tabela colacionada, reflete apenas alguns dos campos contidos na planilha original apresentada, haja vista que a mesma contém diversas outras colunas com especificações acerca do cálculo, sem, contudo, nenhuma indicação acerca dos dispositivos normativos que dariam suporte legal no cálculo de apuração da diferença do ICMS-ST.

Ocorre que, sem a indicação da norma geral que regulamenta a forma de apuração do ICMS-ST considerada pelo autuante, a empresa não consegue decifrar as variantes que foram utilizadas no cálculo da diferença do imposto objeto da autuação, tendo assim cerceado o seu direito de defesa, argui.

Ressalta que nessa planilha apresentada (Anexo 04) não existe uma coluna com a apresentação da diferença verificada por cada produto, o que também dificulta a verificação e conferência no tocante aos cálculos apresentados para posterior realização desta defesa administrativa, sendo, portanto, fácil verificar, através da legislação suscitada, que a autoridade fiscal ao omitir a indicação da legislação por completo deixa de esclarecer informações essenciais para se determinar a infração e, consequentemente, o montante supostamente devido a título de diferença, violando assim o Decreto 7.629/99 em seus artigos 2º, 39, incisos V e VI e 18, inciso IV.

Considerando que lançamento está fundamentando sem clareza e precisão, a fica impedida de exercer a sua ampla defesa, conforme preceitua a CF/88, precisamente em seu artigo 5º, inciso LV, que dispõe que *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Diante do exposto, tem como demonstrado ser a infração nula de pleno direito, pois não está lastreada com elementos suficientes para se determinar a infração e consequentemente o montante supostamente devido a título de diferenças de ICMS-ST, violando assim os elementos essenciais de constituição do Auto de Infração e consequentemente o princípio da ampla defesa e do contraditório, assegurados na Constituição Federal.

Aduz, a seguir, que através dos documentos anexos, notadamente o extrato do parcelamento e relatório do débito, verifica que a empresa aderiu a parcelamento de ICMS-ST, no valor de R\$ 168.616,85, referente às competências de setembro a novembro do exercício de 2016, abaixo descrito, o qual vem sendo regularmente adimplido:

30/09/2016	R\$69.460,95
31/10/2016	R\$29.893,72
30/11/2016	R\$56.451,15
<b>TOTAL</b>	<b>R\$155.805,82</b>
<b>TOTAL PARCELADO</b>	<b>R\$168.616,85</b>

Destaca que a adesão (data do deferimento) se deu em 24/01/2017, ao passo em que o Auto de Infração em tela fora lavrado em 28/06/2019, ou seja, o parcelamento já tinha sido realizado à época da lavratura do Auto de Infração, o que demonstra que não se observou que não poderia autuar a empresa no que diz respeito aos débitos tributários de ICMS-ST já devidamente parcelados.

Esclarece que o parcelamento em voga diz respeito ao PAF 600000.0003/17-7, o qual se trata de uma denúncia espontânea acerca do ICMS-ST da competência de setembro a novembro de 2016, e que tinha como objeto a diferença oriunda entre a aplicação da MVA e o PMC, uma vez que pretendia deixar regularizada sua obrigação fiscal que constava em aberto relativa a este período.

Assim, levando-se em consideração a existência do parcelamento em tela, necessariamente deve ser decretada a nulidade do Auto de Infração, no valor e período que corresponde ao parcelamento, diante da evidente suspensão da exigibilidade deste crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional transrito.

Portanto, uma vez que os débitos já se encontravam com sua exigibilidade suspensa quando da lavratura do Auto de Infração, é medida que se impõe a decretação da nulidade parcial do mesmo, argumenta.

No mérito, pontua que como se comprova através das notas fiscais anexas, referentes aos exercícios de 2016 e 2017, bem como através da planilha também acostada, verifica a existência de diversas devoluções, as quais não foram consideradas pelo Auditor Fiscal e que não deveriam ter sido autuadas e constar no Auto de Infração em tela, uma vez que diante da devolução, não há o que se falar em tributação.

Como se sabe, a materialidade do ICMS é a circulação de mercadorias e a prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, nos termos do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, alega.

Ocorre que, não é qualquer circulação que implica na incidência do tributo em tela. A circulação que enseja a tributação pelo ICMS, trata-se da circulação jurídica, isto é, deve haver a transferência de titularidade da mercadoria. Inclusive, tanto é assim que transferências de mercadorias de um estabelecimento para outro não configuram fato gerador do ICMS quando estes estabelecimentos sejam da mesma empresa, nos termos da súmula 166 do STJ, reproduzida.

Levando em consideração que a devolução implica no desfazimento do negócio jurídico, haja vista que inexistiu mudança da titularidade e, com isso, operação que supostamente estaria sujeita a incidência do ICMS, deixaria de existir, uma vez que o fato gerador do tributo não se concretizou. Em outras palavras, o fato de ter havido a devolução do produto pelo adquirente, com a desconstituição do negócio jurídico, acarreta em mera saída física da mercadoria do estabelecimento vendedor, o que não é capaz por si só de configurar a tributação pelo ICMS, arremata.

E de outra maneira não haveria de ser, uma vez que seria um contrassenso insuperável sustentar que há comercialização quando o negócio jurídico é desfeito por uma das partes diretamente interessada, qual seja o adquirente/destinatário, motivo pelo qual não há que se falar em incidência do ICMS, sendo ausente de dúvida que com a devolução opera-se a anulação do negócio jurídico sujeito ao ICMS, devendo, assim, ocorrer a necessária anulação dos respectivos efeitos fiscais, daí porque não podem compor o presente Auto de Infração os valores de ICMS supostamente devidos relativos às notas fiscais de devolução.

Traz entendimento jurisprudencial acerca da matéria, representada por decisão do Tribunal de Justiça do Espírito Santo, na Apelação 09107278920098080030, Relator: Jorge do Nascimento Viana, Data de Julgamento: 24/08/2015, Quarta Câmara Cível, Data de Publicação: 02/09/2015.

Constata que com relação às mercadorias devolvidas pelos adquirentes, cujas notas fiscais seguem anexas, não pode haver a tributação pelo ICMS, diante da inexistência do fato gerador do tributo, qual seja, a circulação jurídica de mercadoria, motivo pelo qual se apurou, conforme planilha anexa, a título de devolução, em 2016, o valor de R\$72.028,03, e, em 2017, o valor de R\$91.856,27, totalizando, com isso, o montante de R\$163.884,30 que deve ser desconsiderado deste Auto de Infração.

Com relação ao medicamento NISTAMAX, chama a atenção a dois aspectos: o primeiro deles que a CMED erroneamente o classificou como não hospitalar e, por isso, entende o Fisco pela

aplicação do PMC, e em segundo lugar, que ainda se considerando o PMC, tem-se que foi utilizado o valor do PMC para a caixa com 50 frascos, sendo que a empresa apenas realiza a venda individual do medicamento e não da caixa com 50 unidades, inclusive por que isso é uma determinação dos hospitais.

Com relação ao primeiro ponto, comprova pelas notas fiscais anexas que as vendas realizadas com relação ao medicamento em espeque se deram para estabelecimentos hospitalares, daí porque percebe-se um erro por parte da CMED na classificação do medicamento em tela, haja vista que o mesmo é considerado erroneamente como não hospitalar, o que supostamente ensejaria a aplicação do PMC.

Além disso, comprova-se o seu uso hospitalar através da Bula do medicamento constante no site da ANVISA (link para acesso: <https://consultas.anvisa.gov.br/#/medicamentos/25351268762200575/?cnpj=02456955000183>) e que segue anexa. Na referida bula consta a indicação expressa que o medicamento é de linha hospitalar.

Outro aspecto, que corrobora na comprovação do uso hospitalar do produto em debate, trata-se do rótulo do mesmo, onde vem a indicação expressa de “Proibida venda ao comércio”, indicação esta que somente é feita com relação a medicamentos de uso hospitalar, até mesmo porque no rótulo consta também a indicação expressa de “Embalagem Hospitalar”, aponta.

Desta forma, utilizando a classificação correta do medicamento NISTAMAX como hospitalar, necessário se faz que seja considerada a MVA, conforme determina à legislação acerca da matéria, qual seja, o artigo 289, parágrafo 12 do RICMS/2012, copiado.

Percebe que nas vendas de medicamentos, realizadas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser utilizada a MVA para fins de apuração da base de cálculo da antecipação tributária, ao passo em que nas vendas de produtos não hospitalares, o que não é o caso em tela, é que se aplica o PMC. Inclusive, o entendimento da aplicação da MVA para produtos hospitalares é tão pacífico que na planilha apresentada (Anexo 05), é possível verificar que o PMC não incidiu para os medicamentos classificados como “hospitalares”, com relação aos quais se adotou a MVA.

Frisa, portanto, uma vez que a legislação determina a utilização da MVA para produtos hospitalares, restado demonstrado que o medicamento em tela se trata de fato de um produto de uso hospitalar, através das notas fiscais de vendas anexas e demais documentos (bula e rótulo do produto), é medida que se impõe a exclusão da autuação fiscal no tocante a esse produto, o que geraria uma redução do Auto de Infração no valor de R\$1.368.080,13, conforme tabela descriptiva colacionada.

Passando para o segundo aspecto, salienta que ainda que se considere pela utilização do PMC no tocante ao medicamento aqui considerado, o que já ensejaria uma ilegalidade, diante da determinação legal de utilização da MVA, verifica, a partir da planilha elaborada quando da lavratura do Auto de Infração em tela, se procedeu, no que diz respeito ao período de 2016, com a autuação do medicamento NISTAMAX a partir da consideração do mesmo como NISTAMAX 100.000 UI/ML SUS OR CX 50 FR VD AMB X 50ML + 50 CP MED.

Ou seja, se aplicou o PMC no valor de R\$ 556,03 e R\$ 633,17 relativo a caixa do medicamento de embarque com 50 unidades, para o medicamento por unidade, o que não corresponde à realidade da operação de venda efetuada. Assim, em confrontação com as notas fiscais anexas, verifica que não realiza a venda deste medicamento em caixa com 50 unidades, mas sim somente a venda individual, alega.

Apurou, conforme planilha anexa, os valores indevidamente considerados referentes ao medicamento em tela e chegou a um montante de R\$ 1.348.896,60, os quais devem ser prontamente desconsiderados da autuação fiscal em espeque por serem indevidos e não constituírem a sua realidade de venda.

Diante do exposto, conclui que, em primeiro lugar, recolheu os valores de ICMS-ST de forma correta, isto é, a partir da utilização da MVA, haja vista se tratar de medicamento de uso

hospitalar, motivo pelo qual este produto não deve ser objeto desta autuação fiscal que almeja a aplicação do PMC, e, outrossim, na remota hipótese de eventualmente, se considerar a adoção do PMC, o que seria ilegal, deve se ter em mente que com relação ao ano de 2016, os valores de PMC considerados foram excessivamente onerosos à realidade fática, na medida em que considerou o valor da caixa com 50 (cinquenta) frascos, ao passo em que sempre realizou as vendas do NISTAMAX por unidade.

Se propõe a demonstrar que a atuação fiscal em tela desconsiderou as bonificações realizadas, as quais não devem sofrer a incidência de ICMS e não podem compor o Auto de Infração, e neste sentido se faz necessário trazer à tona que a Lei Complementar 87/96 no artigo 13, §1º, II, “a”, com relação às bases de cálculo de impostos, juntamente com o disposto no artigo 146 da CF, determinam a inclusão na base de cálculo do ICMS o valor da operação mercantil e também dos seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos, concedidos sob condição.

Desta forma, a base de cálculo do ICMS não é o preço anunciado, mas o valor da operação, que se define no momento em que esta se concretiza, e sendo assim, os valores relativos às bonificações não integram a base de cálculo do ICMS porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre à saída da mercadoria da empresa, complementa.

Noticia ter o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificado a questão, consolidando a posição de que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação mercantil efetivamente realizada, o que não ocorre na hipótese de bonificação, a qual é uma modalidade de desconto consistente na entrega de maior quantidade de produto vendido em vez de concessão de redução no valor da venda, de modo que o provedor das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, sem, contudo, implicar redução do preço do negócio, através da decisão no AgRg no AREsp 661673/RS 2015/0029403-0, relator Ministro Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 14/04/2015, e publicado no DJe de 20/04/2015.

Frisa que dessa forma, a base de cálculo do ICMS não pode utilizar elementos estranhos à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues por fabricante à empresa atacadista, a título de bonificação, ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre os mesmos, ao tempo em que percebe, assim, que a utilização de elementos estranhos na composição da base de cálculo do ICMS é ilegal e arbitrária.

Diante do exposto, é medida que se impõe a consideração das bonificações com a imediata exclusão destas da autuação fiscal em tela, as quais, conforme notas fiscais anexas e planilha de cálculo, totalizam o montante de R\$ 6.493,70, referentes aos exercícios de 2016 e 2017.

Argui que apesar de ser possível a utilização do PMC (preço máximo de venda ao consumidor) como base de cálculo do ICMS-ST para medicamentos, ficará demonstrado, através das provas carreadas na defesa, que a base de cálculo considerada, neste caso as tabelas da CMED, não correspondem ao máximo da realidade do mercado, e por isso está revestida como pauta fiscal.

Fala que conforme será demonstrado, o denominado Preço Máximo a Consumidor (PMC), sugerido ao público através das tabelas da CMED, como critério de determinação de base de cálculo do ICMS devido na substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, está gerando uma cobrança a maior de imposto, posto que o preço indicado no PMC tem-se mostrado muito superior à realidade de preços aplicados pelos estabelecimentos varejistas, onerando excessivamente o preço final dos medicamentos, conforme pesquisa mercadológica anexa, com relação a qual irá se discorrer melhor adiante.

Esclarecendo sobre a regra matriz do ICMS, ou seja, no campo do direito tributário a regra matriz de incidência tributária está descrito no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, conforme transcrição apresentada, e sendo o ICMS imposto plurifásico e não cumulativo que incide sobre operações de natureza mercantil relativas a circulação de mercadorias, claramente inferido no pressuposto material definido na regra matriz de competência tributária. A operação efetiva corresponde a circulação jurídica de mercadoria e somente ela pode ser validamente tributada.

Considera essa constatação de grande valia para o enfretamento da matéria em discussão, pois a competência tributária opera como limitação ao poder de tributar, na medida em que impede o Ente Tributante de tributar sobre outras situações de fato e de direito não previstas na hipótese de incidência posta na Constituição Federal, ou seja, o preço efetivo da circulação da mercadoria.

Aponta que dentre os elementos do aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária, a base de cálculo é o que tem ensejado maiores discussões na relação jurídica estabelecida entre o Fisco e Contribuinte, uma vez que é justamente o aspecto quantitativo que acaba por distorcer conceitos e definições, estando prevista na Constituição Federal artigo 146, inciso III, copiado.

Rememora que a Lei Complementar 87/96 ao tratar da base de cálculo do ICMS, estabelece no seu artigo 13, inciso I, a base de cálculo do imposto, enquanto a Lei 7.014/96 que trata sobre o ICMS na Bahia reproduz em seu artigo 17, inciso I, o disposto no artigo 13, inciso I da Lei Complementar 87/96, transcrevendo ambos os textos legais.

Sendo assim, fala que o ponto controvertido consiste em demonstrar a ilegalidade do artigo 289, § 10 do RICMS/2012 que dispõe que a base de cálculo da substituição tributária nas operações com mercadorias (medicamentos) deve ser o preço único ou máximo de venda fixado, vendo como necessário invocar o conceito de base de cálculo formulado pelo saudoso mestre Geraldo Ataliba, na forma do trecho copiado, registrando, também magistério pontificado por Alfredo Augusto Becker.

Analizando as definições reproduzidas, constata o entrelaçamento da base de cálculo com o aspecto material da hipótese de incidência, entendido este como a descrição do fato e de seus elementos essenciais, que são definidos pela regra de competência tributária, sendo a base imponível, na verdade, um atributo do aspecto material da hipótese de incidência, ou seja, é através da base de cálculo que se pode identificar com precisão o núcleo da hipótese de incidência. Ela é capaz de revelar o fato presuntivo da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Para confirmar a consistência desse argumento, reproduz o Acordão do Supremo Tribunal Federal que entendeu ser devido à devolução de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS, em decisão contida na ADI 2777/SP, tendo como relator o Ministro Cézar Peluso e o relator para o Acórdão o Ministro Ricardo Lewandowski, em julgamento realizado em 19/10/2016 pelo Tribunal Pleno do STF.

Sob essa perspectiva, afirma que a base de cálculo possível do ICMS, independentemente do regime de tributação (regime convencional ou substituição tributária) é o valor da operação, pois esta é a única expressão capaz de medir (quantificar) validamente a intensidade da hipótese de incidência descrita na regra de competência tributária contida no artigo 155, inciso II da CF, e sendo assim, estabelecer para fins de determinação de base de cálculo do imposto de responsabilidade por substituição tributária, outro valor que, comprovadamente, não corresponda ao efetivo valor da operação, como é o caso da utilização do denominado PMC, implica em insuportável desvirtuamento da regra de competência outorgada pela Lei Suprema, assumindo o tributo uma feição nitidamente confiscatória, com total menosprezo ao princípio da capacidade contributiva, o que é vedado pelos princípios e regras que disciplinam o Sistema Constitucional Tributário.

Com relação ao instituto da substituição tributária, pontua se tratar de uma técnica destinada a tornar mais eficiente a arrecadação e, consequentemente, facilitar a fiscalização das obrigações a cargo dos contribuintes, atribuindo a um determinado agente econômico que participa do ciclo de produção, sujeito passivo da obrigação tributária, denominado substituto tributário, a responsabilidade pelo pagamento, além do débito fiscal próprio, também o tributo incide na etapa posterior (substituição tributária progressiva ou para frente) ou anterior (substituição tributária regressiva ou para trás).

Na hipótese de substituição tributária progressiva/para frente, situação essa do caso em concreto, ocorreu uma antecipação do recolhimento do tributo devido na etapa posterior, cujo fato gerador presumivelmente se concretizará, nos termos do artigo 150, § 7º da CF, na mesma direção, preconizando o artigo 128 do CTN, transcreto.

Reafirma que o instituto da substituição tributária só pode ser entendido como um instrumento destinado a facilitar a atividade arrecadatória do Estado, ou seja, uma “técnica” de arrecadação, jamais se prestando como um meio para promover a cobrança indevida de tributos e considerando que na hipótese de operação submetida ao regime de substituição tributária progressiva o imposto (ICMS) incide sobre um fato gerador presumido, presumida também será a sua base de cálculo.

Aponta surgir, daí, o problema relacionado à técnica de arrecadação, qual seja, o critério para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto de responsabilidade por substituição tributária, porquanto a base imponível, como amplamente demonstrado, deve guardar correlação lógica com o pressuposto material da regra de competência tributária, ou seja, tratando-se de operação relativa à circulação de mercadoria, a única grandeza capaz de medir (quantificar) a intensidade da hipótese de incidência prevista no artigo 155, inciso II da CF é o valor da operação, tendo o artigo 8º da LC 87/96, ao dispor sobre essa matéria conflitante, estabelecido os critérios para fins de quantificação da base de cálculo em relação às operações submetidas ao regime de substituição tributária, na forma copiada.

De outro lado, reproduz a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94, ao dispor sobre base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações com produtos farmacêuticos, apontando que os Convênios constituem fontes normativas secundárias do direito, porque são celebrados por Secretários Estaduais da Fazenda, reunidos no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Seus mentores, à evidência, possuem uma visão exclusivamente arrecadatória, razão pela qual suas deliberações devem ser examinadas com reservas, em virtude da frequente edição de atos normativos que, não raramente, contrariam as regras e os princípios que disciplinam o Sistema Tributário Nacional.

Chegando ao ponto crucial da matéria que seria a definição do critério a ser adotado para fins de determinação da base de cálculo do imposto de responsabilidade tributária, indica que o conjunto de regras dispostas no artigo 8º da Lei Complementar 87/96, demonstra que o valor a ser utilizado para efeitos de determinação da base de cálculo do ICMS, em relação às operações subsequentes, é o valor da operação acrescido das parcelas previstas no inciso II do referido dispositivo legal.

Tratando-se de mercadoria sujeita a tabelamento por órgão oficial, este será o valor ao qual deverá corresponder a base de cálculo para fins de substituição tributária, pois nesta hipótese o mercado varejista estaria impedido de praticar outro preço (superior), que não aquele expressamente pautado pelo órgão oficial, assevera, e no que diz respeito ao critério previsto no § 3º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96, ao admitir que existindo preço final sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço, comportando a matéria algumas considerações.

Esclarece que se deve colocar em evidência os dizeres do § 4º, artigo 8º da LC 87/96 que prevê que a margem (de valor agregado) a que se refere à alínea “c” do inciso II do *caput* será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

Destaca, também, o disposto no § 6º do artigo 8º da LC 87/96 que ao prever a hipótese da substituição tributária disposta no inciso II, *caput*, traz que a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, a mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º do referido artigo.

Partindo dessas considerações, conclui que o conjunto de proposições veiculadas no artigo 8º da LC 87/96 ao prestigiar a permanente busca do valor real da operação, nega a sua aplicabilidade como critério válido para fins de determinação da base imponível do imposto devido por substituição tributária o PMC, por ser muito superior ao valor efetivamente praticado no varejo, tal como no caso em tela.

Ademais, consoante se infere das proposições normativas contidas no artigo 8º da LC 87/96, especialmente do disposto no § 3º, sustenta que em momento algum a legislação determina a utilização do denominado Preço Máximo ao Consumidor (PMC) quando o fabricante sugerir o valor para fins de determinação da base de cálculo do imposto de responsabilidade por substituição tributária, além do que o Preço Máximo ao Consumidor (PMC), cujos valores são publicados em revistas especializadas, tipo ABCFARMA como o próprio nome sugere, serve apenas para balizar o teto do preço dos medicamentos e, mesmo assim, essa sistemática é duvidosa constitucionalmente, a luz do princípio da livre iniciativa, prevista no artigo 170 da CF e tal prova fica evidenciado através da diferença de preços entre o PMC considerado na autuação e o valor real de venda de cada medicamento correspondente à notificação fiscal.

Desta forma, aponta que o PMC sugerido se reveste em uma verdadeira espécie de pauta fiscal e por isso em hipótese alguma pode ser adotado como critério válido para fins de determinação da base de cálculo do imposto, pois em relação aos medicamentos fabricados, este valor é infinitamente superior aquele efetivamente praticado pelo estabelecimento varejista.

Por isso, em comparação ao preço de mercado e o valor recolhido, neste caso tendo como base de cálculo o valor da operação acrescido de MVA, fica evidenciado que o Fisco Estadual não teve qualquer prejuízo fiscal, pois a base de cálculo praticada corresponde ao valor final da operação ao consumidor final, arremata.

Aponta o fato de a utilização da MVA, ter o intuito de estimar, ou se aproximar ao máximo do valor da margem de lucro na venda da mercadoria do varejista ao seu cliente, reforçando assim que o valor recolhido ao Fisco estadual a título de ICMS-ST corresponde a margem efetiva utilizada no mercado e, por isso, não há que se falar em recolhimento a menor de ICMS-ST, e no sentido de comprovar as suas alegações, demonstra a evidente discrepância entre o valor da operação efetivamente praticada e o PMC sugerido pela CMED através da Anvisa, por meio de pesquisa mercadológica acostada a esta defesa administrativa.

Ressalta que a pesquisa mercadológica anexa, trata-se de estudo de campo de grande amplitude e que foi produzida por Instituto de Pesquisa de grande respaldo e com bastante credibilidade do mercado, qual seja, o Idea Brasil Pesquisa de Mercado (<https://www.ideabril.com.br>), que já se encontra prestando serviços para grandes empresas e municípios no Brasil durante um longo período, tendo trazido a comprovação das suas alegações, na medida em que demonstrou que os medicamentos são comercializados no mercado varejista pelas farmácias/drogarias, tanto de rede quanto estabelecimentos individuais, por preços bem inferiores aos consignados pela CMED, cuja variação média foi de 22,7%.

Acosta demonstração da discrepância que afirma existir entre os valores CMED x valores de mercado, percebendo que a maior diferença encontrada chegou a 53,41%, o que revelaria uma discrepância absurda.

Chama a atenção para o fato de a empresa Idea Brasil fez a ressalva de que há uma clara tendência de aplicação de descontos, através de diversos programas de fidelização fornecidos pelas farmácias/drogarias, o que vem ratificar a alegação da Autuada de que o ramo de medicamentos se trata de um setor econômico extremamente competitivo, razão pela qual os medicamentos sofrem expressiva redução de valores em comparação aqueles fixados pela CMED.

Ademais, após a apresentação da tabela geral, representada acima e constante à fl. 05 do documento, com a descrição de todos os medicamentos e a consequente comparação entre os valores CMED e preço de mercado, a média de preços encontrada por produto e o preço mínimo encontrado, o Instituto ainda realizou uma apresentação gráfica com a descrição individual por

produto para permitir uma melhor visualização da diferença entre o preço da CMED e o preço praticado no varejo, garante.

Desta forma, conclui no sentido de que o critério previsto na legislação do Estado da Bahia, para fins de quantificação da base de cálculo do ICMS de responsabilidade tributária, caracteriza espécie de pauta fiscal, cuja utilização é vedada pelo ordenamento jurídico pátrio, pois a sua aplicação tem lugar apenas em situações excepcionais, expressamente previstas no artigo 148, do CTN, e a Constituição Federal de 1988, no artigo 155, inciso II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, o imposto mais complexo do sistema tributário brasileiro, que incide sobre *“operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”*.

Vislumbra que a base de cálculo do ICMS, de acordo com o fato gerador, pode ser de três naturezas:

- 1) o valor da operação relativo à circulação de mercadoria;
- 2) o preço do serviço, em se tratando de transporte interurbano e interestadual, e de comunicação; e
- 3) o valor da mercadoria quando se trate de importação, com as inclusões previstas em lei.

Sendo assim, a instituição da pauta fiscal viola a Constituição Federal, por que esta, em seu artigo 146, prescreve que normas gerais de direito tributário, introduzidas no ordenamento jurídico, mediante lei complementar, disciplinam conflitos de competência entre as entidades tributantes e regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Nela se incluem a definição de tributos e de suas espécies, e os respectivos fatos geradores, bases de cálculo dos contribuintes, tratando-se dos impostos ali discriminados, argumenta.

Assim, somente a Lei Complementar poderá dispor sobre base de cálculo de ICMS, nos termos da Constituição Federal, como se depreende do seu artigo 146, inciso III, alínea “a”, copiado.

Entende que como se vê, à lei complementar cabe apenas estabelecer, em caráter de norma geral, a base de cálculo de cada imposto discriminado na Constituição. A sua definição cabe à lei ordinária de cada entidade política tributante, respeitada a norma geral a respeito e por isso, dispõe o artigo 97, IV, do CTN que *“somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo”*, ao passo que a Constituição Federal, ao estabelecer os fundamentos da República, em seu artigo 1º e da ordem econômica em seu artigo 170 consagra explicitamente o princípio da livre iniciativa, cuja finalidade nele embutida se concretiza pela preservação da livre concorrência, nos termos do artigo 170, inciso IV.

Invoca a Lei 12.529/2011, que dispõe sobre a preservação e repressão às infrações contra a ordem econômica, que preconiza em seu artigo 36, § 3º, inciso I, alínea “a” e inciso IX, condutas que constituem infração à ordem econômica, conforme transcrição realizada.

Infere na literalidade dos dispositivos legais acima transcritos que não há como desconsiderar o fato de que a utilização do Preço Máximo ao Consumidor (PMC), como critério para fixação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, desencadeia um processo de concentração do mercado, através da formação de cartel, tendo em vista que a base de cálculo possível do imposto, extraída da sua regra matriz de incidência tributária descrita no artigo 155, inciso II da CF, deve corresponder ao efetivo valor da operação.

Considera que o Fisco Estadual, ao determinar que o valor da base de cálculo seja o Preço Máximo ao Consumidor (PMC), acaba por induzir os varejistas a praticarem indistintamente o referido preço pautado, o que é incompatível com a regra constitucional que trata da livre concorrência, prevista no artigo 170, inciso IV da CF e do preceito normativo contido no artigo 36, § 3º, inciso I, alínea “a” e inciso IX da Lei 12.529/2011, razão pela tem o critério para a fixação da base de cálculo da responsabilidade por substituição, nas operações farmacêuticas como ilegal e arbitrário.

Menciona o fato de o Superior Tribunal de Justiça ter editado a Súmula de 431 reconhecendo a ilegalidade da cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetida ao regime da pauta fiscal, trazendo recente julgamento daquele órgão, analisando caso idêntico ao tratado na presente autuação, comercialização de medicamentos, afastou a utilização do PMC para fins de determinação da base de cálculo do imposto de responsabilidade por substituição tributária, por entender inadequada a espécie, consoante Ementa reproduzida do REsp 1519034/RS RECURSO ESPECIAL 2015/0005673-0, prolatado pela 2ª Turma, em 15/08/2017, relatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, data da publicação no DJe, 16/11/2017.

Diz não restarem dúvidas quanto a flagrante ilegalidade do critério estabelecido pela legislação estadual para fins de determinação da base de cálculo do ICMS de responsabilidade tributária, ao adotar o Preço Máximo ao Consumidor – PMC sugerido pela CMED através da Anvisa, uma vez que a referida instituição não é um órgão público fixador de preços, ou seja, a CMED apenas estipula critérios para regulação e ajustes de preços de medicamentos, e por essas razões, a Súmula 431 do STJ não tem aplicação apenas no âmbito do ICMS, mas em relação aos demais impostos que utilizam como base de cálculo os valores estabelecidos pelo Executivo, situação esta que demonstra a improcedência do Auto de Infração e a correta utilização por sua parte da MVA disposta no artigo 8º, inciso II da LC 87/96, conclui.

Relata ter proposto Ação Declaratória, em face do Estado da Bahia (ação declaratória 0514959-71.2018.8.05.0001), na qual discutiu a ilegalidade da exigência do recolhimento do ICMS-ST com base no PMC, posto que, como dito, implica em violação à legislação e jurisprudência, além do que viola também o princípio do não confisco e encontra-se revestido do caráter de pauta fiscal, o que também é vedado em nosso ordenamento jurídico, situação que reforça ainda mais a ilegalidade da aplicação do PMC em relação aos seus medicamentos.

Informa que na referida ação, em 02/05/2018, a nobre julgadora concedeu a tutela de urgência, no sentido de “*afastar do critério de determinação da base de cálculo do ICMS de responsabilidade por substituição tributária, o Preço Máximo ao Consumidor – PMC, sugerido pelo fabricante ou pela CMED, considerando-se que este valor é muito superior ao preço efetivamente auferido pelos estabelecimentos varejistas, conforme demonstrado nos autos autorizando o Autor a utilizar o critério previsto nos termos do art. 8º, inciso II, da LC 87/96...*”.

Verifica que o julgador afastou a exigência do ICMS-ST com base no PMC, para autorizar a utilização da MVA por ser mais compatível com os valores de mercado, tal como restou demonstrado nesta defesa administrativa, razão pela qual se verifica a absoluta procedência dos argumentos aqui expostos.

Na hipótese de não ser acolhida a total improcedência do Auto de Infração, no que se refere à multa aplicada em questão no percentual de 60% (sessenta por cento), com base no artigo 42, inciso II alínea “e” da Lei no 7.014/96, entende tal penalidade violar o princípio do confisco.

Intentando demonstrar a evidente violação ao preceito inscrito no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal (reproduzido), que prevê a proibição do confisco em matéria tributária, aborda o princípio da vedação do confisco previsto no sistema tributário nacional como uma das limitações constitucionais ao poder de tributar, esclarecendo o que seria multa confiscatória, neste caso é aquela que absorve grande parte do valor da propriedade ou de sua renda, havendo uma diferença apenas entre o imposto constitucional e o confiscatório.

A partir desse conceito, diz ser possível constatar a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa que evidenciou o caráter confiscatório atenta contra os preceitos legais, e sendo assim, o confisco se caracteriza quando a alíquota efetiva, sobre uma operação, resulte que mais de 50% do seu valor econômico líquido (preço menos tributos) seja destinado ao fisco, situação está que se enquadra com o caso em tela.

Invoca recente decisão monocrática, onde o Ministro Celso de Mello do STF reconheceu a inconstitucionalidade das multas aplicadas por falta de pagamento de tributos ou descumprimento de obrigações acessórias acima de 20%, considerando inconstitucional a

aplicação da multa de 25% cobrada pelo Estado de Goiás de empresas que sonegaram, falsificaram ou prestaram informações erradas em notas fiscais do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), na forma da Ementa copiada do AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 754554/GO, Relator Ministro Celso de Mello, 2<sup>a</sup> Turma, julgamento em 22/10/2013, publicação em 28/11/2013.

Considera absolutamente inadequada e ilegal a aplicação da multa no percentual de 60%, pois revela nítido caráter confiscatório.

Reputa a aplicação da multa no percentual de 60% totalmente ilegal e arbitrário, pois fere frontalmente a legislação, além de afrontar contra o patrimônio e o princípio da razoabilidade, caso que requer a redução da alíquota para o percentual de 20%, conforme determinado pelo Supremo Tribunal Federal em seus julgados.

Protesta e requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive a produção de prova pericial, provas documentais, testemunhas e todas as demais que se fizerem necessárias, e em face do exposto, e considerando que já fartamente foram comprovadas as irregularidades apontadas no Auto de Infração ora combatido, requer, igualmente, sejam acolhidas as preliminares suscitadas declarando nulo de pleno direito o Auto de Infração ora guerreado em sua totalidade, diante da ausência dos requisitos essenciais, ou, ao menos, sua nulidade parcial, uma vez que comprovada a existência prévia de parcelamento.

Superada as preliminares, o que não acredita, requer a procedência da presente impugnação, vez que o Auto de Infração se encontra destituído de qualquer fundamento fático e/ou jurídico plausível, notadamente diante do fato da ilegalidade de exigência do recolhimento do ICMS-ST com base no PMC quando este se revela alheio à realidade de venda dos medicamentos no mercado varejista e, com isso, não reflete a hipótese material do tributo em tela, definida pela Constituição Federal.

Na hipótese de não ser acolhida a total improcedência do Auto de Infração, requer, alternativamente, a sua desconstituição parcial, na medida em que é fato insuperável a existência de devoluções, bonificações, bem como da aplicação errônea do PMC no que diz respeito ao medicamento “NISTAMAX”, aspectos esses totalmente ignorados e desconsiderados quando da lavratura deste Auto.

Além disso, questão outra que impõe a improcedência parcial do presente Auto de Infração, diz respeito ao afastamento da aplicação da multa no percentual de 60%, em face de sua total ilegalidade, bem como por ofender ao princípio do não confisco, gerando enriquecimento ilícito por parte do Estado, razão pela qual requer a redução da multa para o percentual de 20%, conforme determinado pelo STF em seus julgados.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 356 a 365, inicialmente, afasta de imediato a preliminar de nulidade suscitada por suposta agressão ao direito à ampla defesa, ao argumento de que a simples leitura do enunciado da infração por si só já basta para entender o motivo fático da autuação, ou seja, erro na apuração do ICMS-ST e, consequentemente, recolhimento a menor do imposto, por ter a autuada utilizado o valor da operação e a MVA para o cálculo do crédito tributário, em vez de utilizar o PMC, quando existente, como definido pela legislação tributária (Convênio 76/94).

Também é notório em sua peça defensiva o absoluto grau de conhecimento normativo que rege a matéria, expondo farta legislação e jurisprudência sobre o assunto e desta forma, não merece prosperar a tese defensiva de cerceamento de defesa, merecendo a autuação ser mantida.

Indica que um segundo questionamento, refere-se à existência de parcelamento de débito derivado de denúncia espontânea, ainda ativo, e que contempla valores devidos de ICMS-ST relativos aos meses de setembro a novembro de 2016, de R\$69.460,95, R\$29.893,72 e R\$56.451,15, respectivamente, totalizando R\$155.805,82, destacando que estes valores realmente não foram considerados na autuação, merecendo ser abatidos dos valores lançados.

Ressalva, apenas, que o valor total a ser abatido é de R\$155.805,82, e não de R\$168.616,85.

Adentrando ao mérito, quanto às devoluções de venda de mercadorias praticadas no período fiscalizado, merece acolhida, também devendo serem abatidos os valores trazidos pela defesa, conforme tabela apresentada.

Entretanto, mais uma vez aponta equívoco da empresa, já que o total do valor a ser abatido relativamente ao exercício de 2017 é de R\$19.828,24, e não de R\$91.856,27, como exposto em sua defesa, já que este último é justamente a soma dos valores de ambos os exercícios fiscalizados (2016 e 2017).

Quanto ao medicamento NISTAMAX 100.000 UI/ML SUS OR CX 50 FR VD AMB X 50ML + 50 CP MED, aponta que na forma de consulta realizada no site da ANVISA (<https://consultas.anvisa.gov.br/#/medicamentos/25351268762200575/?cnpj=02456955000183>), indicado pela autuada em sua peça defensiva, verifica que há duas bulas para o medicamento: a “bula paciente” e a “bula profissional”. Enquanto na primeira a indicação é de que o medicamento é da linha farmacêutica, a segunda é da linha hospitalar, ou seja, existe a apresentação do medicamento em ambas destinações. Assim, não há prova da defesa que o medicamento constante da autuação é da linha hospitalar. Além do mais, é de se estranhar que houvesse erro da CMED em publicar o medicamento como sendo da linha farmacêutica, sem que a autuada ingressasse com qualquer tipo de reclamação contra a instituição. É o mínimo que se poderia esperar da empresa, já que tal erro tem impacto significativo no cálculo do ICMS-ST, com potencial de causar grande prejuízo à mesma.

Destaca, também, que a autuada comercializa o produto NISTAMAX 50ML 1 X 50FR - HOSP MS, código do produto 001001000178, com código EAN 7899470806693, este sim da linha hospitalar, tendo sido calculado o ICMS-ST por meio da aplicação da MVA sobre o valor da operação, e não por meio do PMC (vide notas fiscais 85774, 86165, 90023, 90192 e 92350, no demonstrativo de débito ANEXO\_04).

Já o produto em debate, cujo nome comercial indicado nos documentos fiscais de saída emitidos pela Autuada é NISTAMAX 50ML 1 X 50FR – HOSP, tem código do produto 001001000136, e código EAN 7898133131707, este sim constante da tabela da ANVISA, sendo descrito como não hospitalar, e apresentando o respectivo PMC.

Desta forma, não estando comprovado que o medicamento em questão é da linha hospitalar, merece ser mantido na autuação, devendo ser considerado o PMC indicado pela CMED como a base de cálculo do ICMS-ST.

Contudo, reconhece que as operações de venda efetuadas pela autuada deram-se em unidades, e não em caixas, o que acabou elevando indevidamente o valor lançado. Desta forma, faz-se necessário o seu ajuste, para considerar o PMC publicado pela CMED por unidade, ou seja, 1/50 desse valor.

Os valores a serem abatidos do lançamento, conforme calculado pela própria autuada, por documento fiscal, encontram-se na tabela apresentada.

Quanto à alegação de que as bonificações não se constituem em fato gerador do ICMS, apesar de haver jurisprudência neste sentido, a legislação tributária local continua em vigor, não excluindo tais operações do campo de incidência do ICMS e desta forma, não merece prosperar tal alegação.

No que respeita à suposta ilegalidade da adoção do PMC como base de cálculo do ICMS-ST sobre medicamentos, toma como parâmetro o entendimento do Superior Tribunal de Justiça expresso no próprio julgado trazido pela defesa, cujo teor reproduz, relativo ao RMS 20.381/SE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 29/06/2006, DJ 03/08/2006, p. 203.

Assim, a utilização do PMC, como base de cálculo do ICMS-ST sobre medicamentos, merece ser reconhecida como legítima, afastando o argumento da defesa apresentado, arremata.

Por fim, a alegação da defesa de ofensa ao princípio do não-confisco em função da multa de 60% aplicada à infração, por se traduzir em discussão de âmbito constitucional, impede que seja discutida nesta esfera meramente administrativa.

Desta forma, reconhecidos parcialmente os argumentos defensivos, os valores lançados merecem ser retificados, conforme tabela colacionada, assevera.

Apresenta novos demonstrativos anexos a informação fiscal em planilha eletrônica, gravados em mídia CD.

Finaliza confirmando que as considerações prestadas pela autuada se mostram incapazes de elidir por completo a autuação, e desta forma, solicita que se acate os lançamentos de ofício efetuados, julgando o lançamento parcialmente procedente, nos termos expostos nesta informação fiscal.

Em 07/10/2019, o órgão preparador encaminhou ao feito para julgamento (fl. 366), sem dar ciência ao autuado do teor da informação fiscal e do novo demonstrativo de débito elaborado, o que motivou a conversão do feito em diligência na data de 12/11/2019 (fl. 370), para tal fim, com a concessão de prazo de dez dias para manifestação por parte da empresa.

Em 16/12/2019 foi a empresa intimada para tomar ciência da informação fiscal, através do DTE, mensagem 144.629, lida e científica na mesma data (fl. 373).

Exercendo o seu direito de manifestação, a empresa, em 19/12/2019 protocolou peça processual de fls. 377 a 382, na qual, primeiramente no que se refere a preliminar de nulidade dos requisitos essenciais do Auto de Infração observa ter o autuante apenas aduzido que o contribuinte apresentou peça defensiva com farta legislação e jurisprudência sobre a matéria e por tal motivo não caberia a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Argui que, independente do absoluto grau de seu conhecimento normativo, o Agente Fiscal deveria ter indicado expressamente a norma regulatória da forma de apuração do ICMS-ST que originou o cálculo da diferença imputada a empresa, ficando sim evidenciado o descumprimento dos requisitos formais essenciais do Auto de Infração.

Com relação a alegação da nulidade parcial do Auto de Infração por desconsiderar o parcelamento existente, foi reconhecido que não fora abatido o parcelamento de R\$ 168.616,85, contudo apenas reconhece o abatimento do montante de R\$ 155.805,82, entretanto, ao considerar apenas o valor que fora pago do parcelamento que atualmente equivale a R\$ 155.805,82 e não o valor integral do parcelamento, se estará cobrando duas vezes o mesmo imposto, uma vez que o mesmo já foi objeto de confissão de dívida e a diferença que não fora paga será objeto de inscrição em dívida ativa específica.

Sendo assim, compartilhar com a tese do autuante será cobrar *bis in idem* o mesmo tributo o que é vedado no nosso ordenamento jurídico, conclui.

No que tange a argumentação no que se refere ao questionamento da empresa de que não foram consideradas as diversas devoluções, referentes aos exercícios de 2016 e 2017, e conforme planilha anexa, à título de devolução, em 2016, o valor de R\$72.028,03, e, em 2017, o valor de R\$91.856,27, totalizando, com isso, o montante de R\$163.884,30, aponta ter sido reconhecido erro em relação as devoluções no exercício de 2016 que totalizaram o montante de R\$72.028,03, contudo sem qualquer justificativa no que se refere ao exercício de 2017 apenas foram consideradas devoluções que totalizam o montante de R\$19.828,24.

Aponta que o valor de R\$91.856,27 referente as devoluções de 2017 foram devidamente comprovadas através da planilha que relacionou os números das notas fiscais, chave de acesso da nota fiscal e além disso foram acostadas todas as notas de devolução constantes na planilha, não havendo assim motivo para não se acolher o abatimento dos respectivos valores, inclusive por que em momento algum em sua informação fiscal justifica o porquê desconsiderou quase a totalidade das notas fiscais de devoluções do exercício de 2017, o que acaba por violar diretamente o direito do contribuinte da ampla defesa e do contraditório, em caso de se acolher os cálculos indicados na informação fiscal.

No que se refere ao medicamento NISTAMAX, chama atenção a dois aspectos: o primeiro deles que a CMED erroneamente o classificou como não hospitalar e, por isso, entende o Fisco pela aplicação do PMC, e em segundo lugar, que ainda se considerando o PMC, tem que o autuante utilizou o valor do PMC para a caixa com 50 frascos, sendo que a empresa apenas realiza a venda individual do medicamento e não da caixa com 50 unidades, inclusive por que isso é uma determinação dos hospitais.

Diz ser a alegação de que a existem duas bulas, uma para paciente e outro para profissional totalmente frágil, isto por que deixou de verificar que as bulas possuem apresentações e quantidades diferentes, conforme abaixo transcrito e bulas anexas a manifestação.

Linha Hospitalar:

Suspensão oral 100.000UI/ml

Embalagens contendo 50 frascos com 50 ml + copo medida.

Linha Farma:

Embalagens contendo frascos com 50 ml + copo medida

Além disso, as notas fiscais acostadas na defesa administrativa são claras ao descreverem que o produto que está sendo vendido é hospitalar e não linha farma, situação está que fora totalmente desconsiderada, arremata.

Aspecto outro, que corrobora na comprovação do uso hospitalar do produto em debate, trata-se do rótulo do mesmo, onde vem a indicação expressa de “*Proibida venda ao comércio*”, indicação esta que somente é feita com relação a medicamentos de uso hospitalar, até mesmo porque no rótulo consta também a indicação expressa de “*Embalagem Hospitalar*”, aduz.

No que se refere a alegação de que a venda fora em unidade e não caixa, o que acabou por onerar excessivamente o valor do imposto cobrado, fala ter o autuante reconhecido o equívoco e por isso não há o que questionar, cabendo na remota hipótese da Junta Julgadora de entender que deva se aplicar o PMC realizar o abatimento do montante de R\$1.348.896,60.

No que se refere a questão da bonificação registra o reconhecimento de que o Superior Tribunal de Justiça entende por ilegal a tributação de produtos a título de bonificação, contudo apenas se reserva a aduzir que a legislação tributária local ainda continua em vigor, e, se a base de cálculo do ICMS não é o preço anunciado, mas o valor da operação, que se define no momento em que se concretiza a venda, como tributar esse produto, questiona.

Sustenta que o STJ já pacificou a questão, consolidando a posição de que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação mercantil efetivamente realizada, o que não ocorre na hipótese de bonificação, a qual é uma modalidade de desconto consistente na entrega de maior quantidade de produto vendido em vez de concessão de redução no valor da venda, de modo que o provedor das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, sem, contudo, implicar redução do preço do negócio, na forma de decisão colacionada, no AgRg no AREsp 661673/RS, Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 2015/0029403-0, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 14/04/2015, Data da Publicação no DJe: 20/04/2015.

Esclarece, dessa forma, que a base de cálculo do ICMS não pode utilizar elementos estranhos à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues por fabricante à empresa atacadista, a título de bonificação, ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre os mesmos. Percebe-se, assim, que a utilização de elementos estranhos na composição da base de cálculo do ICMS é ilegal e arbitrária.

No que tange a alegação do Autuante de o STJ entender como legal a utilização do PMC como base de cálculo sobre medicamentos, deixou de observar que o mesmo apenas entende como legítimo a aplicação do PMC quando o valor está equiparado com o valor de venda do produto, situação esta que não ocorre no caso em concreto.

Registra ter trazido pesquisa mercadológica na medida em que demonstrou que os medicamentos são comercializados no mercado varejista pelas farmácias/drogarias, tanto de rede quanto estabelecimentos individuais, por preços bem inferiores aos consignados pela CMED chegando até o percentual de 53,41%, o que revela uma discrepância absurda.

No que se refere a multa de 60% aponta ter o autuante apenas aduzido que a discussão está na esfera constitucional, por isso não foram analisados os argumentos trazidos, o que o impede de contra argumentar esse tópico.

Diante de todo o exposto verifica que apesar de ter havido o reconhecimento parcial da lavratura do Auto de Infração, existem questionamentos que foram totalmente desconsiderados e que são de suma importância para desconstituir a autuação, por isso requer sejam considerados e ao final juntamente com a análise da defesa administrativa seja o Auto de Infração julgado totalmente improcedente.

Na hipótese de não ser acolhida a total improcedência do Auto de Infração, requer, alternativamente, a sua desconstituição parcial, na medida em que é fato insuperável a existência de devoluções, bonificações, bem como da aplicação errônea do PMC no que diz respeito ao medicamento “Nistamax”, aspectos que foram parcialmente desconsiderados através da informação fiscal.

Finalmente, requer sejam as publicações e/ou intimações referentes ao presente feito sempre lançadas em nome do patrono da empresa, de acordo com os dados apresentados, sob pena de nulidade processual.

Retornando ao feito após conhecimento dos elementos defensivos apresentados na manifestação, o autuante (fls. 405 a 414), repisa, literalmente, a informação anteriormente prestada.

Foi dado o devido conhecimento à empresa autuada da informação fiscal prestada, de forma pessoal, em 27/02/2020, inclusive com entrega dos novos arquivos gerados, quando da primeira informação fiscal, com concessão, mais uma vez, de prazo de dez dias para manifestação (fls. 416 e 417).

Às fls. 421, em mais uma intervenção, a autuada informa ter recebido em 27/02/2020, notificação acerca de informação fiscal apresentada, para se manifestar, todavia, conforme documento acostado referida manifestação já fora ofertada em 19/12/2019, na medida em que já tinha havido expedição de intimação acerca da informação fiscal em tela, na data de 16/12/2019.

Portanto, apenas reiterou a manifestação apresentada em 19/12/2019, a qual, igualmente anexa, em reforço ao protocolo já realizado nos autos deste processo, de modo que seja dado o regular andamento do feito com o julgamento do Auto de Infração.

Mais uma vez retornando ao autuante, este (fls. 432 a 441) repete a informação anteriormente apresentada, em todos os seus termos, sendo o processo remetido para julgamento.

Em 17/12/2020, a Junta de Julgamento Fiscal, por engano, retornou pela via da diligência, o feito para a Inspetoria de origem do mesmo, a fim de dar ciência da informação fiscal ao autuado, com prazo de manifestação de dez dias (fl. 443).

Foi o contribuinte intimado através do DTE, para tal fim, em 14/01/2021 (fl. 446), oportunidade na qual se manifestou em 01/02/2021 (fls. 461 a 466), nos mesmos termos em que já havia se manifestado anteriormente, sem trazer fatos ou elementos novos para o deslinde da matéria.

De igual modo, o autuante (fls. 470 a 474), esclarece em alguns equívocos referentes a apresentação de manifestações, tanto do autuado, quanto do Fisco, desde a lavratura do presente Auto de Infração.

Passa a fazer a linha do tempo dos acontecimentos:

Após a apresentação da defesa pelo autuado (fls. 16 a 38), foi prestada a informação fiscal pelo autuante (fls. 356 a 365);

Em seguida, o Auto de Infração seguiu para julgamento (1º equívoco), quando era para ter sido dado vista ao autuado, pois houve alteração nos valores da autuação.

Com isso, o CONSEF, por sua 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF), retornou o processo à origem, para que fosse dada vistas à autuada da informação fiscal, tendo esta apresentado sua manifestação de fls. 377 a 382.

Na sequência, o Auto de Infração foi encaminhado para o autuante prestar informações quanto a esta última manifestação da defesa, porém, como a solicitação veio para “prestar informação fiscal” (fl. 403), houve um 2º equívoco, tendo acostado pela segunda vez, a mesma informação anteriormente prestada às fls. 356 a 365, mas agora estando presente às fls. 405 a 414, e com isso não houve informação fiscal a respeito da manifestação da autuada de fls. 377 a 382.

Em seguida, a autuada foi intimada a prestar novamente manifestação, tendo respondido já ter feito anteriormente e apenas reiterou os seus termos (fl. 421).

O Auto de Infração, então, foi encaminhado novamente ao autuante para outra vez “prestar informação fiscal”, diante desta última resposta dada pelo contribuinte (fl. 421), sendo acostada pela terceira vez a mesma informação fiscal agora presente às fls. 432 a 441 (3º equívoco), seguindo novamente ao CONSEF.

O órgão julgador, em mais um equívoco (o quarto), solicitou que os autos fossem encaminhados novamente ao contribuinte para que este se manifestasse a respeito da “informação fiscal” prestada às fls. 432 a 441, sem atentar que esta (informação fiscal) é a mesma que fora apresentada por outras duas vezes (fls. 356 a 365 e 405 a 414), e já tendo a autuada se manifestado a respeito também por outras duas vezes (às fls. 377 a 382 e 421).

A autuada foi intimada neste sentido, e apresentou uma terceira manifestação relativamente à mesma informação fiscal, que fora acostada por três vezes, e que se encontra às fls. 461 a 466.

Argui ter faltado, efetivamente, a informação fiscal a ser prestada, relativamente à manifestação da autuada de fls. 377 a 382, que nomeia “Manifestação 01”.

Porém, como houve nova manifestação da autuada às fls. 461 a 466, nomeada de “Manifestação 02”, por economia processual, também será incluída nesta nova informação fiscal.

Quanto ao parcelamento de débito do ICMS efetuado pela empresa, reforça que concordou em abater os valores referentes ao mesmo em momento anterior à autuação, porém em valor supostamente inferior ao que a autuada entende de direito.

Esclarece que o valor histórico do débito de ICMS parcelado foi de R\$ 155.805,82, e não R\$ 168.616,85, como consta nas fls. 23 e 309, vez ser este último valor a soma do montante histórico do imposto parcelado e o acréscimo moratório de R\$12.811,03.

Fala acerca da insistência do sujeito passivo em querer incluir como valor dedutivo do imposto, parcela que não corresponde a tributo, mas sim, acréscimo moratório, sem amparo da legislação tributária.

Recorda que ainda que em sua primeira manifestação tenha a empresa pontuado que o autuante teria considerado o abatimento relativo às devoluções de mercadorias ocorridas no ano de 2017, também em valor menor que de direito, porém na manifestação posterior, reconheceu o equívoco, concordando com o autuante, de modo que o valor a ser descontado da autuação é R\$19.828,24, e não R\$ 72.028,03, tornando a questão controversa, e já tendo sido efetivada a retificação nos demonstrativos entregues com a primeira informação fiscal.

Quanto ao inconformismo da autuada com o tratamento tributário dado ao produto NISTAMAX pela Fiscalização, o qual considerou o produto como não hospitalar sujeito, portanto, ao recolhimento do ICMS-ST pelo PMC, assegura não ter inventado nada, apenas reproduziu o teor da revista da CMED, base de dados que orienta a fiscalização, onde o produto consta como não hospitalar, fato que foi considerado na autuação.

Por fim, no que se refere a alegação de não incidência do ICMS nas operações de bonificação, baseado em decisão do STJ, diz caber aos julgadores analisar a sua pertinência, já que foram feitas todas as considerações a respeito.

Não tendo havido nenhuma alteração de valores lançados nesta informação fiscal, bem como nenhuma inovação nos argumentos de autuação, tem como desnecessária a vista da autuada desta peça processual, motivo pelo qual solicita a imediata remessa dos autos para julgamento.

Conclui esclarecendo que as considerações apresentadas pela autuada se mostram incapazes de elidir por completo a autuação, e desta forma, solicita que se acatem os lançamentos de ofício efetuados, na forma residual exposta na informação fiscal.

Foram os autos enviados pelo órgão preparador em 08/07/2021 (fl. 475), recebidos pelo CONSEF em 20/07/2021, e distribuídos a este relator em 27/07/2021 (fl. 475-v).

Presente na sessão, a advogada da empresa Dra. Carolina Ramos de Aguiar Silva, OAB/BA 39.358, a qual em sede de sustentação oral arguiu a nulidade total do Auto de Infração, com base nos argumentos já postos na peça defensiva apresentada, por cerceamento de defesa e nulidade parcial quanto ao valor do parcelamento feito, vez que o valor considerado não corresponde ao valor parcelado.

Relativamente as devoluções, ressalta a concordância com a posição da defesa, reiterando que o valor considerado foi de R\$91.856,27.

Para o produto NISTAMAX, reitera ser o mesmo de natureza hospitalar, o que implicaria na retirada da autuação, pela aplicação da MVA e não do PMC, tendo o autuante indevidamente considerado a venda de caixa fechada com cinquenta frascos, e não da unidade que comercializa.

Quanto as bonificações, fala do entendimento pacífico do STJ, o que implicaria na inocorrência do fato gerador do ICMS.

Em relação ao PMC, fala acerca de decisão do STJ, bem como quanto a pesquisa trazida em sede defensiva, além da ação declaratória intentada junto ao Poder Judiciário, que acolheu a tese da empresa, de adotar a MVA para o cálculo da substituição tributária.

Reitera a nulidade total ou parcial, e acaso superada a preliminar, a improcedência do Auto de Infração.

Perguntada acerca da ação judicial intentada, informou que a mesma ingressou no Poder Judiciário em 2018, reconhecendo que os fatos geradores são anteriores a este período, e que a sentença é de 1º Grau, ainda estando na contagem de prazo recursal.

## VOTO

O presente lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitessem a instalação do contencioso, tendo se posicionado em relação aos pontos da autuação.

Inicialmente, em relação aos esclarecimentos prestados pelo autuante em sua intervenção de fls. 450 a 459, observo que o fato de o mesmo ter repetido o teor da informação fiscal inicialmente apresentada, se deveu a um equívoco do mesmo, ao não atentar para os termos das manifestações do contribuinte, fato reconhecido, mas que não causou qualquer prejuízo para o deslinde do feito.

Tendo sido suscitadas questões preliminares a serem analisadas, o que passo a fazer neste momento, verifico, em relação a arguição de que o autuante teria deixado de indicar dispositivos

legais fundamentais quando da lavratura do Auto de Infração, diante do fato de não ter, segundo a defesa, indicado expressamente quais os dispositivos normativos dariam suporte legal ao cálculo de apuração da diferença do ICMS-ST, situação esta que acabou por lhe impossibilitar de realizar a impugnação do cálculo que originou o débito fiscal objeto da autuação, não posso acolher.

E a justificativa é simples: foram mencionados como infringidos os artigos 8º, inciso II, da Lei 7.014/96, e 289 do RICMS/12, *caput*, respectivamente:

*“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

(...)

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado”.*

*“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”.*

Ou seja: são dispositivos que determinam a realização de substituição tributária “para a frente”, nas operações que envolvam as mercadorias listadas no Anexo 1 ao RICMS/12, vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, o que, inegavelmente, não deixa qualquer dúvida acerca da obrigação tributária do contribuinte autuado, em, realizando operações com os produtos ali elencados, como efetivamente estão, calcular e recolher o ICMS substituição tributária, o que leva a conclusão lógica de ter inexistido qualquer cerceamento do direito de defesa, e a prova maior disso é o fato de ter a empresa autuada impugnado o lançamento com precisão, analisando todos os aspectos do mesmo, inclusive numéricos, especificamente, demonstração cabal de ter entendido completamente a acusaçãoposta, e a sua necessária e essencial base legal.

E mais: é fato ter sido franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, que foram albergados pela própria autuante, em sede de intervenções, momento em que foram revistos e reduzidos os valores originalmente lançados, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restrinidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

A doutrina representada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

*“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.*

Exige:

- 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;
- 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;
- 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;
- 4- direito de apresentar defesa escrita”

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para a infração lançada, evidentemente após o exame dos

elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, pôde contraditar a informação fiscal prestada, após a sua ciência, bem como o resultado da diligência determinada por esta Junta de Julgamento Fiscal, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.*

Quanto a arguição de nulidade do Auto de Infração, no valor e período que corresponde ao parcelamento, em relação ao parcelamento de débito declarado pelo contribuinte e não considerado pelo autuante, esclareço que a matéria não se encontra afeita a nulidade, mas, somente a apreciação de mérito, e acaso acolhida implicaria apenas na redução do valor não considerado, implicando, conforme o caso, que será adiante analisado, na procedência parcial da acusação, acaso mantidos os demais valores arguidos, jamais em nulidade.

Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares.

No mérito, a tese defensiva se estriba em vários argumentos que lista ao longo de suas intervenções processuais, as quais abordarei individualmente a seguir:

Inicialmente, convém pontuar ser inequívoca a obrigação da empresa autuada, que tem como atividade econômica principal a fabricação de medicamentos alopáticos para uso humano, CNAE 21.21-1-01, a obrigação de reter e recolher o imposto por substituição tributária, nas operações envolvendo medicamentos de uso humano, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 76/94, o qual dispõe acerca da substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos:

*“Cláusula primeira Nas operações com os produtos relacionados no Anexo Único com a respectiva classificação na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário”.*

Neste sentido, entendo importante mencionar o teor do Convênio ICMS 146/2018, de 14/12/2018, segundo o qual:

*“Cláusula primeira Ficam os Estados do Espírito Santo, São Paulo, Sergipe e Tocantins incluídos no § 2º da cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, de 23 de julho de 1999;*

*Cláusula primeira Fica alterado o § 2º da cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, de 23 de julho de 1999, que passa a vigorar com a seguinte redação:*

*‘§ 2º Nas operações destinadas aos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe, Tocantins e ao Distrito Federal na falta do preço de venda ao consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente, a base de cálculo será a prevista na legislação estadual destas unidades federadas’.*

*Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da sua publicação’.*

Também merece destaque o contido no Convênio ICMS que prevê:

*“Cláusula décima primeira Inexistindo o valor de que trata a cláusula décima, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, corresponderá, conforme definido pela legislação da unidade federada de destino, ao:*

*I - Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF);*

*II - preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador;*

*III - preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido na unidade federada de destino ou prevista em convênio e protocolo, para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, observado o disposto no §§ 1º a 3º desta cláusula.*

*§ 1º Nas hipóteses em que o contribuinte remetente seja optante pelo Simples Nacional, será aplicada a MVA prevista para as operações internas na legislação da unidade federada de destino ou em convênio e protocolo.*

*§ 2º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente a essas parcelas será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de MVA, observado o inciso III do caput desta cláusula.*

*§ 3º Não se aplica o disposto no § 2º desta cláusula, quando a unidade federada de destino estabelecer MVA específica, na hipótese dos valores de frete, seguro e outros encargos serem desconhecidos pelo substituto tributário”.*

Assim, cabem ser analisadas as matérias defensivas arguidas, o que passo a fazer.

Relativamente às devoluções, primeiro daqueles postos, esclareço que as operações que dizem respeito às mesmas no período fiscalizado, foram prontamente acolhidas pelo autuante, de acordo com os documentos e elementos trazidos pela defesa, que abateu os valores por ela indicados, conforme tabela apresentada, sem mais qualquer outra contestação, o que acolho sem qualquer ressalva.

Quanto ao produto NISTAMAX, cuja discussão se cinge ao fato de a autuada o considerar como hospitalar, ao passo que o autuante o considera como não hospitalar, e, consequentemente, sujeito à substituição tributária tendo por base a CMED (PMC), algumas considerações são tidas como necessárias.

A primeira delas é quanto ao fato de tal produto ser encontrado livremente em farmácias e drogarias, sendo a aquisição facultada a qualquer pessoa, como pode ser visto, inclusive, no site [https://www.paguemenos.com.br/nistamax-suspensao-oral-100-000ui-ml-50ml/p?gclid=CjwKCAjw95yJBhAgEiWAmRrutfxn-gV1OD\\_X2SdxxDAnQRqurEsJs5RYY5kXfkVgaMLBiFyyNGu5bxoCTW4QAvD\\_BwE](https://www.paguemenos.com.br/nistamax-suspensao-oral-100-000ui-ml-50ml/p?gclid=CjwKCAjw95yJBhAgEiWAmRrutfxn-gV1OD_X2SdxxDAnQRqurEsJs5RYY5kXfkVgaMLBiFyyNGu5bxoCTW4QAvD_BwE), da rede de farmácias Pague Menos, uma das maiores organizações do país no ramo farmacêutico varejista.

Ali vemos que o produto é apresentado sob a forma de suspensão oral 100.000 UI/MI 50 ml, e de acordo com a bula do mesmo, extraída do site da própria empresa autuada, tem seu uso como antifúngico, utilizado no tratamento da cavidade bucal e do trato superior (esofagite por Cândida) encontrada em casos que fazem uso prolongado de antibióticos, radioterapia ou drogas imunodepressoras que provocam queda de resistência orgânica e na AIDS, apresentado em frasco de 50 ml, e copo dosador, registrado no Ministério da Saúde sob o número 1.3841.0028, como se observa em <https://natulab.com.br/?s=nistamax&search-type=produtos>.

Acaso a CMED tenha, como assegurado pela empresa, classificado erroneamente o produto como hospitalar, deve o contribuinte envidar esforços junto àquele órgão, para a correção, não cabendo

à Fiscalização ou o julgador adentrar neste mérito, mas apenas seguir as determinações e orientações do mesmo.

Ainda assim, o autuante, em função da consideração equivocada das quantidades de produto, revisou os cálculos, fazendo os ajustes necessários para o mesmo, o que, de igual modo, acompanho em suas conclusões.

Relativamente ao argumento de existência de denúncia espontânea acerca do ICMS-ST da competência de setembro a novembro de 2016, trazido em sede defensiva, o autuante, albergou o argumento da defesa, entretanto, de forma correta, em relação apenas à parcela do imposto, vez que acréscimos moratórios e outras parcelas eventualmente recolhidas não podem ser consideradas no cálculo ou em abatimento do imposto, inclusive por falta de previsão legal.

Não se há aqui de se falar ou aventar a possibilidade de cobrança em duplidade, diante do ajuste realizado em sede de informação fiscal pelo autuante, reitero.

Assim, o valor reconhecido e expurgado do lançamento se apresenta correto.

Analizando o argumento da bonificação, temos que tal figura nada mais é do que um desconto no preço dado aos clientes para tornar o produto mais atrativo e competitivo, estimulando sua compra.

Este desconto se apresenta como incondicional e, dessa forma, integra a base de cálculo do ICMS, conforme o artigo 13, §1º, inciso II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/96, a qual, juntamente com o disposto no artigo 146 da Lei Maior, manda incluir na base de cálculo do ICMS o valor da operação mercantil e também o dos seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos, concedidos sob condição.

Desta forma, a base de cálculo do ICMS não é o preço anunciado, mas o valor da operação, que se define no momento em que esta se concretiza. Sendo assim, os valores de bonificação não integrariam, numa primeira análise a base de cálculo do ICMS porque não fariam parte do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria da empresa, tese esta abraçada pela autuada.

Neste sentido, trouxe a mesma, decisões dos Tribunais Superiores, especialmente o STJ, relativamente a bonificações concedidas em operações sujeitas ao regime de tributação normal, sem incidência da substituição tributária.

Todavia, há de se diferenciar as bonificações concedidas relativamente a mercadorias com tributação normal, e aquelas concedidas em operações que envolvam produtos submetidos à substituição tributária, caso em tela.

Ou seja: o entendimento se encontra devidamente pacificado no sentido de que em operações de saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária (situação dos autos), as mercadorias bonificadas integram sim a base de cálculo do imposto, a se denotar pela decisão exarada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, na Apelação 0100118-30.2010.8.19.0001, julgada em 19/02/2020, com o seguinte teor:

***“ICMS sobre bonificações em mercadorias. Empresa autora que pretende o reconhecimento da ilegalidade da cobrança de ICMS sobre mercadorias concedidas a título de bonificação, seja para o recolhimento de ICMS-Próprio, seja o ICMS-ST, tanto em relação a estabelecimentos já existentes quanto aos que vierem a ser abertos no Estado do Rio de Janeiro. Sentença invocando a Súmula 457 do Superior Tribunal de Justiça para julgar parcialmente procedente o pedido, excluindo os descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS, inclusive no regime da substituição tributária. Não acolhido o pedido em relação a estabelecimentos que vierem a ser abertos no Estado. Apelação do Estado do Rio de Janeiro para que seja reconhecida a legalidade da inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS em regime de substituição tributária. Sentença parcialmente reformada. O Superior Tribunal de Justiça por ocasião do julgamento do REsp 1.111.156/SP pelo rito dos recursos repetitivos fixou a tese de que mercadorias dadas em bonificação e os descontos incondicionais não se incluem na base de cálculo do ICMS. Julgado que, no entanto, se refere ao tributo devido pelo sujeito passivo direto,***

*ressalvando expressamente os casos de substituição tributária. Sob o regime de substituição tributária “para frente”, os descontos incondicionais e as bonificações integram a base de cálculo do ICMS. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e desta Corte Estadual. Diante da sucumbência recíproca, as custas processuais deverão ser rateadas. Honorários advocatícios devidos pela parte autora fixados em 10% do valor atribuído à causa. Honorários advocatícios devidos pela parte ré fixados em 10% do valor da causa. Aplicação do art. 85, §2º e 3º, III do CPC. Recurso conhecido e provido”.* (Grifos do relator).

O próprio STJ, em inúmeros julgados, tem firmado posição de que, em se tratando de produtos concedidos em bonificação, mas que se submetem à substituição tributária, há sim, a incidência do ICMS, contrariamente ao entendimento defensivo, como no exemplo abaixo:

*“TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS COM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. 1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça entende que, sob o regime de substituição tributária, integram a base de cálculo do ICMS os valores correspondentes às mercadorias dadas em bonificação, assim como ocorre no tocante aos descontos incondicionais (REsp 715.255/MG, Relatora Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe 23/2/11). 2. Agravo Regimental não provido”.* (AgRg no AgRg no Ag 1405559/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 24/02/2015, DJe 23/03/2015).

A decisão paradigma de todas as aqui mencionadas, no caso o REsp 1111156/SP, Relator Ministro Humberto Martins, 1ª Sessão, julgada em 14/10/2009, Acórdão publicado em 22/10/2009, pode ser encontrada no seguinte endereço eletrônico do Superior Tribunal de Justiça (STJ): [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?&l=1&i=144&tt=T](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?&l=1&i=144&tt=T)

Lá se vê que a questão submetida ao julgamento foi a incidência do ICMS sobre produtos dados em bonificação, sendo a tese firmada de que os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS.

Todavia, a delimitação do julgado fala que não se trata de incidência de IPI ou de mercadoria dada em bonificação no regime de substituição tributária. Restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais.

No caso presente, como já firmado, não se trata de bonificação concedida sobre produtos com tributação normal, mas sim, submetidos à sistemática da substituição tributária “para a frente”, na qual o industrial, caso da autuada, recolhe o tributo devido pelo consumidor final, além daquele que lhe cabia pela operação normal com o seu cliente (distribuidora ou varejista), o que vem de encontro a toda a arquitetura defensiva elaborada pela empresa quanto a tal aspecto da autuação, fazendo com que o mesmo não seja acolhido, frente aos argumentos expostos acima, com a manutenção dos valores na autuação.

Logo, o argumento defensivo a este respeito não pode ser acolhido, ainda que o autuante, de forma equivocada, não tenha atentado para tal fato, a se ver nas suas observações quanto da informação fiscal.

Posso também enumerar no âmbito administrativo, decisão do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais a respeito da matéria, nos seguintes termos do Acórdão 17.734/06/3ª, de 29/08/2006, tendo como relator o Conselheiro José Francisco Alves:

*“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – LÂMPADAS – NOTA FISCAL - FALTA DE DESTAQUE DO ICMS/ST. Constatado o transporte de lâmpadas acobertado por nota fiscal sem o destaque e consequentemente sem o recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária. A referida nota fiscal citava como natureza da operação “bonificação comercial”. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso VI da Lei 6763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime”.*

Ou seja, antes mesmo da pacificação pelo Poder Judiciário da matéria, as Administrações Tributárias e Órgãos de Julgamento já tinham, como continuam tendo, o mesmo entendimento aqui esposado.

A resposta à Consulta Tributária 22777/2020, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, datada de 28/12/2020 possui a seguinte ementa, no sentido de esclarecer o posicionamento quanto ao mesmo fato (bonificações quanto a mercadorias sujeitas à substituição tributária):

*“ICMS – Substituição tributária – Remessa de mercadorias em bonificação – Base de cálculo.*

*I. O produto enviado a título gratuito consiste em bonificação, ou seja, uma concessão de vantagem dada ao comprador pelo vendedor mediante entrega de quantidade maior de produtos do que aquela estipulada inicialmente, não se confundindo com o desconto (abatimento na forma de dinheiro), de acordo com a Decisão Normativa CAT 04/2000.*

*II. Os valores das mercadorias enviadas a título de bonificação não poderão ser excluídos da base de cálculo do ICMS e da base de cálculo do ICMS a ser retido por substituição tributária, ou seja, o imposto incide normalmente sobre as mercadorias bonificadas, de modo que o remetente deverá estabelecer, no caso da mercadoria enviada gratuitamente, o valor da operação nos termos dos artigos 41, 43 e 273, inciso I, todos do RICMS/2000 e Portaria CAT 89/2019”. (Grifei).*

Posso ainda, enumerar diversas outras, entre as quais a Resposta à Consulta 19646 de 21/05/2019, também da SEFAZ/SP, e ainda que o entendimento explicitado não vincule a empresa autuada, serve de baliza para o encaminhamento e suporte da decisão ora exposta e adotada.

Em relação a arguição relativa ao uso de pauta fiscal, o PMC, e sua indicação pela CMED, entendida como tal pela autuada, esclareço ser uma das atribuições da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) monitorar os preços de medicamentos comercializados no mercado brasileiro, por intermédio do auxílio técnico para definição e ajuste de preços de medicamentos, sendo tal função exercida pela denominada Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), criada pela Lei 10.742/2003, artigo 5º, com a competência para propor critérios de composição dos fatores a que se refere o § 1º, do artigo 4º, bem como o grau de desagregação de tais fatores, seja por produto, por mercado relevante ou por grupos de mercados relevantes, a serem reguladas, na forma do artigo 84 da Constituição Federal, definindo os critérios e fatores de composição dos preços de medicamentos, de forma a garantir a regulação econômica do mercado de medicamentos.

Os preços de medicamentos são divididos em: Preço Fábrica ou Preço Fabricante, que é o preço praticado pelas empresas produtoras ou importadoras do produto e pelas empresas distribuidoras, sendo esse o preço máximo permitido para venda a farmácias, drogarias e entes da Administração Pública, e Preço Máximo ao Consumidor, o qual é praticado pelas farmácias e Drogarias, sendo esse o preço máximo permitido para venda ao consumidor final, que já inclui os impostos incidentes por estado.

Grande parte dos Estados adotam, como regra, o Preço Máximo divulgado pela CMED para fixação da base de cálculo do ICMS-ST, contudo, é fato a possibilidade de diversos contribuintes praticarem operações adotando preços inferiores ao Preço Máximo divulgado pela CMED, o que ocasiona uma fixação a maior da base de cálculo do ICMS.

Neste sentido, a 1ª Turma do STJ já havia se manifestado quando do julgamento do AgRg no ARESP 475377, ao corroborar o entendimento de primeira instância, que consignou que “é impositiva a obediência à legalidade, não podendo o Poder Judiciário proceder a correção ou modificação pleiteada na exordial. Desta forma, ainda que exista a disparidade entre o preço praticado e o valor da base de cálculo presumida, é inviável a desconsideração do critério previsto”.

É fato, entretanto, ter em 15/8/2017, a 2<sup>a</sup> Turma do STJ proferido decisão, quando do julgamento do Recurso Especial 1.519.034/RS, com relação à fixação de base de cálculo do ICMS substituição tributária (ICMS-ST) para medicamentos.

Neste caso, discutia-se a possibilidade de os Estados-Membros obrigarem a fixação da base de cálculo dos medicamentos com base nos preços divulgados pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) em descompasso com os preços efetivamente praticados na operação.

Tal decisão entendeu que, na hipótese de **comprovação** de que os preços praticados pelos varejistas são inferiores aos preços divulgados pela CMED, não é dado ao Estado-Membro impor a observância dos preços divulgados, fomentando, dessa forma, a indevida majoração dos preços dos medicamentos no mercado varejista. (Grifei).

Essa decisão é extremamente relevante para o setor na medida em que diversas empresas efetivamente praticam operações adotando preços inferiores à tabela divulgada pela CMED, o que ocasionará duas consequências, sendo a primeira o direito à restituição do imposto eventualmente recolhido a maior no passado, haja vista a diferença da base de cálculo fixada e a efetivamente adotada, e a segunda, a diminuição do preço do medicamento ao consumidor final.

Todavia, como visto pelos exemplos citados, a matéria enseja ainda discussões e entendimentos diversos, e, diante das colocações realizadas, não se constata qualquer descumprimento aos §§ 4º e 6º do artigo 8º da LC 87/96, contrariamente ao alegado na peça defensiva.

Acaso se comprove que o valor praticado na venda ao consumidor final o foi por preço menor do que o previsto na legislação, óbvio que o contribuinte tem direito a ser ressarcido da diferença, o que, entretanto, não se constata no caso presente nos autos, não sendo a pesquisa apresentada meio hábil para tal, por mais conceituada que seja a entidade pesquisadora, vez que os adquirentes das mercadorias, isoladamente, podem ter comercializado os produtos acima dos valores considerados para o cálculo da substituição tributária, hipótese na qual deveriam complementar o valor recolhido, pelo mesmo valor considerado para o cálculo, ou por valor menor ao utilizado para tal cálculo.

Lembro, ainda, a respeito de diversas colocações defensivas acerca de aspectos constitucionais da legislação, o disposto no artigo 125 do COTEB, na seguinte redação:

*“Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*(...)*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.*

Ademais, a discussão da matéria no âmbito administrativo não se mostra ser a melhor maneira de resolução da matéria, ante o entendimento da autuada, não estando afeita a esta instância.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como ilegal e confiscatório da multa aplicada na autuação (60%), observo, inicialmente, somente ser possível de ser aplicada sobre parcela de imposto exigível, vez estarmos diante de acusação de descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento de imposto). Inexistindo imposto a ser reclamado, por óbvio, a multa a ele atrelada deixaria também de existir.

Dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o *“império da lei”* ou *“jus imperium”*.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *“nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá

diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

Os Agentes Fiscais, no momento do lançamento tributário, devem, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, não se pode arguir qualquer arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja, inclusive de seu aplicador.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, e em contraposição ao posicionamento ali posto, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

**“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.**

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.*

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018 assim se pronunciou:

*“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:*

*[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual §1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.*

7. *Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.*

8. *Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:*

*‘TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral’. (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).*

*‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.*

I *Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.*

II *A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.*

III *Agravo regimental improvido’. (RE 748.257-AgR, Relator Ministro Ricardo Lewandowski)’.*

Esclareço que a multa percentual aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido, rejeitando o argumento posto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, sequer reenquadramento da mesma por se apresentar correta, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente revogado desse diploma legal, através da Lei 12.605/12, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Quanto ao fato mencionado pela defesa de existência de ação declaratória, esclareço que a decisão de primeiro grau, sujeita a reforma por órgão de instância superior, ainda não se apresenta como definitiva, além de que a decisão noticiada não se encontra nos autos, bem como somente foi apresentada em período posterior aos dos fatos geradores objeto da autuação.

Pelas expostas razões, diante de todo o exposto, julgo o lançamento procedente em parte, no valor de R\$ 3.659.842,32, na forma do demonstrativo abaixo, baseado no inserido às fls. 457 e 458:

**2016**

Janeiro	R\$	0,00
Fevereiro	R\$	59.884,42
Março	R\$	199.350,96
Abri	R\$	104.420,19
Maio	R\$	227.609,79
Junho	R\$	114.614,29
Julho	R\$	234.385,58
Agosto	R\$	128.757,30
Setembro	R\$	19.692,02
Outubro	R\$	64.413,84
Novembro	R\$	71.465,54
Dezembro	R\$	35.126,24

**2017**

Janeiro	R\$	82.991,89
Fevereiro	R\$	110.153,12
Março	R\$	243.217,96
Abri	R\$	59.602,96
Maio	R\$	136.674,41
Junho	R\$	75.345,10
Julho	R\$	168.840,86
Agosto	R\$	458.022,17
Setembro	R\$	226.114,27
Outubro	R\$	106.357,37
Novembro	R\$	446.550,04
Dezembro	R\$	286.252,00

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269200.0010/19-8**, lavrado contra **NATULAB LABORATÓRIO S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.659.842,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e dos respectivos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala de Sessões do CONSEF, 08 de setembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR