

**PROCESSO** - A. I. Nº 279691.0006/18-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PANPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - PANPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0227-02/22  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 11/05/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0097-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME (MEDICAMENTOS). SUJEITO PASSIVO E DESTINATÁRIOS ESTABELECIDOS NA BAHIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO A MENOS. O PMC da CMED poderá ser utilizado apenas na hipótese de não se encontrar os preços nas publicações especializadas como da ABCFARMA e isto em nenhum momento foi alegado pelo autuante, não justificando sua utilização. O fato do lançamento ser reduzido em 95% só comprova que na quase totalidade dos recolhimentos efetuados, se utilizou mesmo os preços da ABCFARMA, e se o autuante apresentou novo demonstrativo, com valor residual de pouco mais de três mil reais, caberia ao recorrente comprovar que para estes casos, o autuante aplicou preços incorretos, e isto não foi feito. Negada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Estamos a julgar Recursos de Ofício e Voluntário, decorrentes de Auto de Infração julgado Parcialmente Procedente em Primeira Instância, lavrado em 28/03/2018, para lançar o crédito tributário no valor histórico de R\$705.464,32, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

**INFRAÇÃO 01 – 07.01.04.** - Efetuou o recolhimento do ICMS a menor por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 69 e 88. Referente ao período de janeiro a dezembro de 2016.

Acrescentou o autuante: “Esta infração refere-se as diferenças encontradas na apuração do ICMS ST feita pelo contribuinte, proveniente de erros no cálculo do imposto, bem como nos PMCs (Preço Máximo de Venda ao Consumidor) utilizados para formação da base de cálculo do ICMS-ST. A metodologia utilizada pela fiscalização para apuração do ICMS-ST devido, obedeceram aos critérios disposto no § 1º e § 2º do Decreto 11872/2009.

Segue no anexo da infração a planilha analítica com a memória de cálculo e as notas explicativas referente as diferenças encontradas”.

Enquadramento legal: art. 8º, inc. II e § 3º, art. 23 da Lei nº 7.014/96, c/com art. 289 do RICMS/2012.

Após a defesa inicial, e a informação fiscal, a Junta julgou o Auto de Infração Parcialmente Procedente conforme voto abaixo transcrito:

**VOTO**

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de recolhimento a menor do ICMS-ST por antecipação, decorrente de erro na determinação da base de cálculo, referente as aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades federativas, relacionadas nos anexos 69 e 88, tempestivamente impugnada.

*O contribuinte estabelecido no município de Camaçari/BA, atuante na atividade econômica de comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, é inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, tomou conhecimento do início da ação fiscal através da lavratura do Termo de Início de Fiscalização em 17/10/2017, fl. 04 e Termo do Prorrogação de Fiscalização, lavrado em 16/01/2018, fl. 05.*

*A autuada tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 05/04/2018, presencialmente através de seu preposto, fl. 02, oportunidade que recebeu cópia dos demonstrativos analíticos e sintéticos que sustentam a infração, fls. 06 a 295, e recibo, fl. 298, na forma impressa e gravados em arquivos no CD, fl. 296, elaborados pelo autuante de forma clara e objetiva, contendo todos os elementos necessários à perfeita cognição da acusação, assim como as notas explicativas do cálculo das diferenças apuradas do ICMS-ST, e memória de cálculo do imposto levantado.*

*Compulsando os autos, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.*

*Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.*

*Em preliminar, a autuada suscitou nulidade do lançamento sob o argumento de que o autuante “não demonstra especificamente qual a infringência praticada pela contribuinte; isso porque a Autoridade Fiscal efetuou o lançamento de ofício baseado em fundamentos genéricos, sem subsumir os fatos à capitulação legal correspondente e sem especificar os Preços Máximo Consumidor (PMC) utilizados, acarretando, por consequência, cerceamento do direito de defesa”.*

*Contrariamente ao argumento defensivo, verifiquei que o levantamento está alicerçado na interpretação do Auditor Fiscal quanto a aplicação das regras aplicadas ao regime de Substituição Tributária por força do Convênio ICMS 76/94; contido nos §§ 2º e 3º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 7.014/96 em seu art. 23, § 2º; e no julgamento do STF RMS nº 20.381/SE.*

*Observo que os Preços Máximo a Consumidor – PMC, utilizados, foram devidamente especificados nas planilhas constante dos autos às fls. 10 a 295, recebidas pela autuada, portanto, de seu pleno conhecimento.*

*Pelo exposto, afasto a arguição de nulidade.*

*Quanto ao mérito, a autuada pontuou que o autuante lhe imputou o cometimento da infração por considerar incorreta a base de cálculo adotada para a apuração do ICMS-ST, sobre as aquisições interestaduais de produtos farmacêuticos, incluídos no Convênio ICMS 76/94, tendo a fiscalização apurado, cuja diferença encontrada decorre do Preço Médio ao Consumidor - PMC utilizado pela empresa que divergiu do PMC utilizado pelo Fiscal.*

*Ou seja, enquanto utilizou o PMC sugerido pelos fabricantes, os publicados pela Associação Brasileira de Comércio de Produtos Farmacêuticos - ABCFARMA, a Fiscalização utilizou o PMC divulgado pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, órgão especializado da ANVISA.*

*Contudo, arguiu que a lista de preços de medicamentos da CMED não serviria de base de cálculo, em razão da natureza regulatória do órgão, portanto, não é referência de preços sugeridos e/ou praticados no país, conforme entendimento externado pela Secretaria Executiva da CMED, através da Orientação Interpretativa nº 2, de 21/06/2017.*

*Quanto a alegação de que a Fiscalização fixou a base de cálculo incorreta para calcular o ICMS-ST devido nas operações relacionadas, por ter utilizado os valores “tetos” de PMC, sugeridos pela ANVISA-CMED, destaco que esse é o núcleo da questão, uma vez que esta é a única argumentação da defesa.*

*Portanto, resta claro pelos argumentos da defesa e as contrarrazões da informação fiscal que a exação tributária decorre exclusivamente da adoção de bases disparees quanto os valores de PMC utilizados. Enquanto a autuada utilizou os PMC publicados pela ABCFARMA, o Fisco, segundo explicita o autuante em sua informação fiscal, os PMCs divulgados pela ANVISA-CMED.*

*A fundamentação da Fiscalização tem como principal âncora, a jurisprudência do STF tendo como paradigma o julgamento pelo STF do RMS nº 20.381/SE, que decidiu, com base no disposto no art. 8º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, onde determina que em se tratando de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.*

*A decisão confirma que a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED estabelece os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, e que devem esses valores corresponderem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária.*

*De fato, tanto a decisão do STF referida acima, como a legislação adotada pelo autuante para fundamentar a sua interpretação, apontam, em princípio, para a procedência do Auto de Infração, senão vejamos os dispositivos da*

*Lei Complementar nº 87/96.*

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

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

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

*Por outro lado, a Lei nº 7.014/96 no art. 23, inc. II, § 2º, assim dispõe:*

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

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

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*

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

*Portanto, a julgar pela base legal e jurisprudencial adotada pelo autuante, não restaria nenhuma dúvida quanto a correção da acusação e do levantamento fiscal.*

*Contudo, a Lei nº 7.014/96 tem uma particularidade que necessita ser trazida à luz. Refiro-me ao que determina o art. 23, § 3º, in verbis.*

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

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

*Da intelecção dos dispositivos transcritos da Lei nº 7.014/96 resta claro que existem duas alternativas de mesmo valor hierárquico, tendo em vista ambas se referirem a extensão do caput do art. 23, em substituição a regra prevista no seu inc. II do citado artigo, para definição quanto a correta base de cálculo do ICMS da substituição tributária.*

*Ressalto que a primeira regra, de caráter genérica, prevista no § 2º do art. 23, e a segunda mais específica, aquela prevista no § 3º do mesmo artigo 23. Contudo, esta última alternativa impõe ao deslinde da lide recorrer ao que prevê a norma regulamentar.*

*Nesse sentido, verifico que o art. 289, § 10, inc. III do RICMS/2012 estabelece regra específica para a definição quanto a correta base de cálculo do ICMS-ST relativa a operações com medicamentos, com redação do inc. III, vigente até 31/12/2018.*

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento. (...)*

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

*(...)*

*III - medicamentos;*

*Cabe uma observação pertinente quanto a vigência do inc. III acima transcrito. A redação atual do inc. III, § 10 do art. 289, a seguir transcrita, foi dada pelo Decreto nº 18.801, de 20/12/2018, com efeitos a partir de 01/01/2019.*

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

*Efetivamente, tal redação não se aplica ao caso em análise uma vez que os fatos geradores ocorreram no período de janeiro a dezembro de 2016, em observância ao Princípio da Irretroatividade da lei tributária.*

*A autuada, ao adotar para a base de cálculo o PMC previsto na ABCFARMA, não infringiu nenhuma norma vigente, repito, haja vista que em 2016, o art. 289, § 10, inc. III, não exigia que se adotasse como PMC, o preço*



único ou máximo estabelecido pela CMED.

Considerando a existência de regra especial prevista no RICMS/2012, vigente à época dos fatos geradores, que afastava a adoção de outra base de cálculo para o ICMS-ST que não a prevista pela ABCFARMA, regra que tem fulcro na Lei nº 7.014/96; considerando que o presente lançamento não adotou esse regramento específico; e que o julgado que o autuante tomou como paradigma se refere a legislação do Estado de Pernambuco, portanto, não tem subsunção da legislação baiana, considero o critério adotado pelo contribuinte na determinação da base de cálculo do ICMS-ST nas operações arroladas, como correto.

Ressalto, que este CONSEF já manifestou nesse sentido, como no julgamento do Auto de Infração nº 297856.0107/13-1, sobre a matéria em análise, do qual emergiu o Acórdão CJF nº 0308-01/13, de cujo voto condutor de lavra do i. Julgador Rubens Moutinho dos Santos, transcrevo a seguir, lembrando que a decisão foi mantida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal - Acórdão CJF nº 0262-12/17.

*“Pode-se dizer que, em verdade, a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, estabelece critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos, mas não fixa estes preços.*

*Vale destacar que a jurisprudência deste CONSEF tem sido no sentido de que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, no caso de operações com medicamentos, é o preço determinado pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta desse preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.*

*Como inexistem preços fixados pelo órgão competente, laborou em acerto a Fiscalização ao adotar o critério que estabelece a base de cálculo da substituição tributária a partir dos preços sugeridos pelo fabricante, publicados na revista ‘ABCFARMA’, conforme, inclusive, entendimento do STJ firmado no RMS 21844-SE, no sentido da legalidade da base de cálculo apurada através dos preços divulgados na mencionada ‘ABCFARMA’, conforme abaixo transcrito:*

*‘TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇOS DIVULGADOS PELA REVISTA ‘ABCFARMA’. PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR. LEGALIDADE.*

*I - Assentou o Plenário do Colendo Supremo Tribunal Federal a legitimidade constitucional, referente ao ICMS, da substituição tributária para frente. (SS-AgR 1307/PE, Tribunal Pleno, Min. Carlos Velloso, DJ de 11/10/2001).*

*II - O artigo 8º, § 2º, da LC 87/96, preceitua que, em se cuidando ‘de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido’.*

*III – ‘Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esses valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária. ‘ (RMS nº 20.381/SE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 03/08/2006)*

*IV - Recurso ordinário improvido.*

*Acórdão*

*Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Ordinário em mandado de segurança, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.*

*Os Srs. Ministros LUIZ FUX, TEORI ALBINO ZAVASCKI, DENISE ARRUDA e JOSÉ DELGADO votaram com o Sr. Ministro Relator”.*

Ademais, esse entendimento tem sido reincidente neste CONSEF, a exemplo dos acórdãos CJF nº 0320-11/15, CJF nº 0294-12/17 e CJF nº 0337-12/11-VD.

Após o atendimento ao quanto solicitado na diligência determinada pela 2ª JF, o atuante elaborou planilha para o cálculo do ICMS-ST recolhido a menor pela autuada, utilizando o PMC da Tabela ABCFARMA, e concluiu que o ICMS-ST devido é de R\$ 3.388,69.

Dessa forma, acolho o novo levantamento elaborado pelo autuante e tenho a infração como parcialmente subsistente, na forma do demonstrativo de débito a seguir.

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota %	Multa %	Valor Histórico
29/02/2016	09/03/2016	2.868,26	17,00	60,00	487,61
31/03/2016	09/04/2016	8.131,93	17,00	60,00	1.382,43
30/04/2016	09/05/2016	2.775,84	17,00	60,00	471,89
31/05/2016	09/06/2016	252,03	17,00	60,00	42,84

30/06/2016	09/07/2016	242,20	17,00	60,00	41,17
30/09/2016	09/10/2016	4.538,41	17,00	60,00	771,53
30/11/2016	09/12/2016	1.124,78	17,00	60,00	191,21
<b>Total</b>					<b>3.388,69</b>

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

A Junta recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inc. I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, de 17/08/2018, efeitos a partir de 18/08/2018. Inconformado com o valor remanescente, o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário fls. 488/508, que a seguir, é reproduzido de forma resumida.

Que pretendia a fiscalização exigir da autuada o montante de R\$705.464,32 a título de imposto acrescido de multa e juros, totalizando o montante de R\$1.240.045,53. Em sede de impugnação foram demonstradas as inconsistências dos argumentos em que se fundou a acusação fiscal bem como a fragilidade da autuação, seja por se basear em fundamentos genéricos, quer seja por não especificar os preços máximos a consumidor em cerceamento do direito de defesa.

Em razão dos argumentos e do acervo probatório contido na impugnação a 2ª JJF determinou conversão de julgamento em diligência e naquela ocasião o auditor fiscal prestou a apurar o ICMS ST utilizando como parâmetro o teto de PMC da revista ABCFARMA em substituição aos valores da CMED, resultando em exclusão de mais de 95% do montante originário exigido no Auto de Infração, reduzindo para R\$3.388,69.

Pede pela nulidade por precariedade da motivação do Auto de Infração. Em que pese o cancelamento de quase a totalidade do montante exigido, a Junta não reconheceu a nulidade absoluta do trabalho desenvolvido em ação fiscal. Todavia deveria ser reconhecida a nulidade por inexistência de previsão na legislação baiana que desse suporte ao autor da ação fiscal à época dos fatos geradores.

Que a inexistência de dispositivo legal acaba por incorrer no descumprimento de preceitos do art. 39, V e suas alíneas, do Decreto nº 7.629/99 e consequentemente nulidade absoluta do auto ora combatido.

Também argui a impossibilidade de modificação do critério jurídico do lançamento fiscal e o que se vê é a tentativa da fiscalização de afastar a nulidade do trabalho fiscal e levar a discussão para novo julgamento por meio de Recurso de Ofício.

Que na diligência, se prontificou a utilizar critérios jurídicos distintos da acusação fiscal para agora exigir suposta diferença de ICMS ST. Que houve inequívoca revalorização jurídica dos fatos conhecidos, a qual a fiscalização não lhe havia dado em momento anterior, e, portanto, caracterizando erro de direito. Que o CTN em seu art. 146 é expresso quanto ao lançamento que poderá ser alterado por novo Auto de Infração em relação a fatos geradores posteriores ao primeiro ato administrativo.

No mérito, pede pela improcedência integral do lançamento pela não demonstração do preço praticado pelo mercado. Que o valor remanescente se mostra indevido na medida em que o órgão julgador não enfrentou os apontamentos da recorrente em face da diligência fiscal que supostamente apurou a base de cálculo levando em considerações o teto do PMC ABCFARMA.

Que mesmo utilizando os parâmetros da ABCFARMA a aplicação resulta em uma base de cálculo superior ao preço praticado pelo comerciante o que exemplificativamente constata-se no produto GLICONIL 5 MG CPR 1 X 30 cujo preço ABCFARMA é R\$8,45 e as consultas ao sítio da DROGARIA SÃO PAULO em 16.09.2022, período da diligência, comprova ser de R\$7,19, em 19.12.2022, interposição do recurso, o preço é de R\$6,99. (Apresenta *prints* comprobatórios).

Portanto em qualquer prisma que se analise a exigência fiscal remanescente, é evidente que os valores levantados pela fiscalização o autuante não expressam o preço praticado no mercado. Acrescenta ainda que pauta fiscal é vedada conforme Súmula nº 431/STJ. Traz ainda orientação

jurisprudencial do STF no RE 593.849/MG em que firmou a tese jurídica em sede de repercussão geral de que “é devida a restituição da diferença do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços ICMS - pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida.

A seguir, contesta a multa aplicada por ser de caráter excessivo e confiscatório e traz o art. 150, IV da CF que veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Contesta ainda a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício por ser tal cobrança um enriquecimento ilícito do estado. Que caso seja a multa mantida, ainda que em parte, deverá ser determinada a não incidência de juros de mora sobre o aludido valor.

Pelo exposto, pede a nulidade da exigência fiscal ou quando menos a reforma parcial cancelando integralmente o Auto de Infração. Subsidiariamente a inexigibilidade da multa aplicada por força dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco bem como da inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Por fim, protesta pela sustentação oral no julgamento do presente Recurso Voluntário para os devidos fins de direito.

## VOTO

Trata-se de julgamento de Recurso de Ofício, em virtude de redução do lançamento original de R\$705.464,32 para R\$3.388,69, decidida na Primeira Instância deste Conselho de Fazenda, e também do Recurso Voluntário, pelo inconformismo do contribuinte com o valor remanescente julgado.

Inicialmente o recorrente pede pela nulidade do lançamento, que foi negado em primeira instância. Alega precariedade da motivação do Auto de Infração, pois em que pese o cancelamento de quase a totalidade do montante exigido, a Junta não reconheceu a nulidade absoluta do trabalho desenvolvido em ação fiscal.

Que deveria ser reconhecida a nulidade por inexistência de previsão na legislação baiana que desse suporte ao autor da ação fiscal à época dos fatos geradores. Que a inexistência de dispositivo legal acaba por incorrer no descumprimento de preceitos do art. 39, V e suas alíneas, do Decreto nº 7.629/99 e conseqüentemente nulidade absoluta do auto ora combatido.

Quanto ao pedido de nulidade, acompanho a decisão da Junta, pois a descrição da infração relata o recolhimento a menos do ICMS por antecipação a partir do preço máximo a consumidor – PMC, que foi corrigida em diligência. Se o autuante aplicou a base de cálculo que a Junta entendeu equivocada, é sinal de respeito ao princípio da ampla defesa e do cumprimento do devido processo legal, não havendo razão para nulidade absoluta do lançamento.

Também argui a impossibilidade de modificação do critério jurídico do lançamento fiscal sob o argumento de que se vê uma tentativa da fiscalização de afastar a nulidade do trabalho fiscal e levar a discussão para novo julgamento por meio de Recurso de Ofício.

Neste caso, entendo que ainda que o auto fosse julgado nulo, como pretendia o recorrente, ainda assim haveria nova discussão em novo julgamento, vez que haveria também o Recurso de Ofício, não se sustentando tal argumentação.

Que na diligência, se utilizou critérios jurídicos distintos da acusação fiscal para agora exigir suposta diferença de ICMS ST. Que houve inequívoca revalorização jurídica dos fatos conhecidos, a qual a fiscalização não lhe havia dado em momento anterior, e, portanto, caracterizando erro de direito. Que o CTN em seu art. 146 é expresso quanto ao lançamento que poderá ser alterado por novo Auto de Infração em relação a fatos geradores posteriores ao primeiro ato administrativo.

Bem, neste caso, o recorrente está combatendo a Decisão recorrida, e não eventuais vícios do procedimento e entendo que também se trata de um pedido que se confunde com as razões de mérito, já que um eventual acolhimento da pretensão do recorrente poderia se dar pela nulidade da Decisão recorrida (se reconhecida a alteração do critério jurídico) ou mesmo provimento do



Recurso de Ofício restaurando o valor inicialmente lançado (dentro dos critérios utilizados pelo autuante, onde sequer se haveria de se falar em alteração de critério jurídico) e assim entendo que não há nesse aspecto um pedido preliminar de nulidade do lançamento, e por isso será tratado quando do julgamento do Recurso Voluntário, como uma das razões de mérito.

Assim, denego *prima facie*, o pedido de nulidade, e passo ao exame do Recurso de Ofício.

O lançamento decorreu de interpretação do autuante de norma posta no RICMS/2012, inciso III do parágrafo 10º do art. 289, conforme transcrição abaixo, vigente à época do lançamento:

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

Posteriormente, o inciso III passou a ter a seguinte redação:

***III – medicamentos, desde que divulgado pelos fabricantes em revistas especializadas de grande circulação, que tenham sido editadas nos termos definidos em resolução da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (Conv. ICMS 234/2017);***

*Nota: A redação atual do inciso III do § 10º do art. 289 foi dada pelo Decreto nº 20.970, de 09/12/21, DOE de 10/12/21, efeitos a partir de 01/01/22. Redação anterior, efeitos até 31/12/21:*

O auto foi lavrado em 28.03.2018, antes da alteração da legislação, com efeitos a partir de 01.01.2022, e fica evidente que havia margem para o autuante interpretar que poderia se efetuar o lançamento com base nos preços estabelecidos pela CMED, numa interpretação *stricto sensu*.

Entendo que ocorreu mesmo uma imprecisão legislativa, pois a CMED não tem poderes que o texto legislativo sugere, ao citar “preço máximo estabelecido pela CMED” pois este órgão não tem como estabelecer legalmente os valores cobrados sobre vendas de medicamentos, numa sociedade capitalista, cuja formação de preços de um fabricante de remédios decorre de inúmeros fatores como custos de matéria prima, despesas fabris e margens de lucro, etc.

Os preços “estabelecidos pela CMED” em verdade são preços referenciados como limites para aqueles a serem divulgados pelos próprios fabricantes, e em valores geralmente superiores àqueles indicados pelos fabricantes via ABCFARMA.

Como o julgamento ocorreu em 14.11.2022, já sob alteração da legislação vigente, onde se demonstrou que a legislação continha mesmo uma imprecisão à época da lavratura, e em vez de se falar em preços estabelecidos pela CMED, passou a ser “aqueles divulgados pelos fabricantes em revistas especializadas de grande circulação, que tenham sido editadas nos termos definidos em resolução da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED”.

A Junta entendeu claramente que o autuante foi induzido a erro, e que deveria se aplicar os preços referentes na revista da ABCFARMA, razão pela qual, em diligência, os valores foram reduzidos em 95%, demonstrando que o contribuinte efetivamente utilizou na quase totalidade, a referência dessa revista especializada, que reporta os preços máximos indicados pelos fabricantes, e possivelmente a diferença remanescente, irrisória, decorreu de pequenos erros que são previsíveis dentro de uma movimentação de milhares de itens.

Além disso, a imensa maioria dos lançamentos sempre foram feitos com base na ABCFARMA, e não na CMED, mesmo na vigência anterior da legislação, sendo raros os autos lançados com preços divulgados pelos estabelecidos diretamente pela CMED, que possuem outro propósito, como veremos, e o autuante no caso concreto, fez uma interpretação literal e equivocada da legislação, conforme demonstrarei adiante, e a alteração da norma apenas visou por fim a erros de interpretação que levassem à utilização dos “preços da CMED” e não das revistas especializadas como é o caso da ABCFARMA.

Tal legalidade da base de cálculo da tabela CMED já foi inclusive apreciado pelo STJ:

<https://tributarionosbastidores.com.br/2017/08/st-mer/>

*Alguns estados do país, dentre eles o Rio Grande do Sul, têm exigido o ICMS – substituição tributária (ST) com*

base no Preço Máximo de Venda ao Consumidor, usando os critérios da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED para a valoração dos preços. A CMED é vinculada à Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA – e estabelece os preços máximos ao consumidor.

Contudo esse critério gera distorção, pois a indústria, os distribuidores e as farmácias normalmente praticam preços muito inferiores aos constantes da tabela CMED. Assim, o preço máximo ao consumidor constante da tabela CMED, e utilizado como base de cálculo para apurar o ICMS-ST, não tem relação com os valores praticados no mercado, o que acarreta verdadeira distorção.

Pois bem, a matéria foi apreciada pelo STJ no REsp nº 1519034 / RS que constatou que a base de cálculo adotada pelo Estado do Rio Grande do Sul (Preço Máximo de Venda ao Consumidor indicado na tabela CMED), para fins de substituição tributária, é em verdade muito maior ao preço praticado no comércio varejista.

O Ministro Relator, Mauro Campbell Marques da Segunda Turma do STJ destacou que “se 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” (conforme site do STJ, Notícias, dia 18.08).

Considerando que o Estado do Rio Grande do Sul não é o único que adota a tabela CMED, a decisão dá força para que contribuintes de outros estados pleiteiem a alteração da base de cálculo do ICMS-ST para medicamentos.

No entanto, é preciso explicar porque os preços da CMED em princípio são superiores aos das revistas especializadas como da ABCFARMA. A CMED foi criada pela Lei nº 10.742/2003 cujo objetivo é fixar diretrizes financeiras para regulação do mercado de medicamentos para se possibilitar adoção de preços transparentes dos medicamentos, que passaram a ter rigorosa análise técnica, de forma a certificar os repasses inflacionários, custos, etc., e evitar o abuso de preços.

O art. 4º da Lei nº 10.742 estabelece as regras para ajustes dos preços de medicamentos e os preços divulgados pela CMED **estabelecem o teto máximo que esses preços podem ser praticados, mas isso não significa que tais preços são efetivamente utilizados no varejo**, pelo contrário, são menores.

Assim, a CMED com base no art. 6º, nos seus incisos I, II, V, X e XIII, publica o ajuste máximo para determinação do preço do fabricante (PF). Por outro lado, os fabricantes são obrigados a apresentar relatórios sobre seus preços de forma a comprovar que não ultrapassaram os limites estabelecidos pela CMED para fiscalizar e evitar abusos de preços. Porém não há dúvidas que o critério de base de cálculo do ICMS ST é o preço máximo informado pelo fabricante, não necessariamente os preços indicados pela CMED, que via de regra são maiores.

As indústrias de medicamentos publicam mensalmente seus preços em revistas especializadas, e inclusive o Convênio 76/94 na cláusula segunda, e seus parágrafos 6º e 7º dizem o seguinte *in verbis*:

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

§ 7º O estabelecimento industrial remeterá listas atualizadas dos preços referidos no caput, podendo ser emitida por meio magnético, ao órgão fazendário responsável pela substituição tributária de cada unidade da Federação onde tiver obtido inscrição como substituto tributário.

§ 8º O estabelecimento industrial ou importador informará em qual revista especializada ou outro meio de comunicação divulgou os preços máximos de venda a consumidor dos seus produtos, conforme determinação legal, ao órgão fazendário responsável pela substituição tributária de cada unidade da Federação, sempre que efetuar quaisquer alterações.

Pelo disposto acima, se os estabelecimentos industriais deixam de informar, cabe à Secretaria da Fazenda exigir o cumprimento da lei, caso tenha alguma dificuldade com obtenção dos preços em revistas especializadas como a ABCFARMA, e isto revela-se que em princípio não faz sentido buscar os preços da CMED, diante da clareza da legislação.

A aplicação de preços da revista da ABCFARMA está referendada em inúmeros julgamentos do STJ, como o abaixo transcrito, de lavra da Ministra Eliana Calmon:



RECURSO ESPECIAL Nº 1.192.409 - SE (2010/0082311-8) RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON RECORRENTE: PB FARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.

RECORRIDO: ESTADO DE SERGIPE PROCURADOR: GILDA BOA MORTE CAFÉ E OUTRO(S)

VOTO A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relatora): A controvérsia devolvida a esta Corte resume-se à possibilidade de indicação pela lei local do substituto tributário do ICMS em cadeia de circulação de medicamentos, bem como a base de cálculo presumida a ser considerada no recolhimento do tributo pelo substituto tributário.

Aduz-se como fundamentos que: i) a LC 87/96 não prevê o distribuidor de medicamentos como substituto tributário; ii) é ilegítima a adoção dos preços publicados na **Revista ABC FARMA** na fixação da base de cálculo presumida do tributo, como já fora decidido por esta Corte anteriormente. As teses foram devidamente prequestionadas na origem, consoante se infere das premissas utilizadas pela Corte local para rechaçar a tese do contribuinte:

1) em razão de erro imputável à Administração tributária e nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN, afastou-se a imposição de multa e demais encargos do crédito; 2) a Lei Estadual 3.796/96 reproduz, sem alterações, o texto contido no art. 8º, §§ 2º e 3º da LC 87/96, possibilitando a utilização de fonte de preços adequada - **Revista da ABC FARMA, que é regulada pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED - para presumir a base de cálculo do fato gerador presumido**; e 3) a fixação de preço não se confunde com a utilização de pauta fiscal, cuja existência não restou comprovada nos autos.

2) Discute-se também a possibilidade da legislação local **utilizar-se de periódico especializado para dispor sobre o valor da base de cálculo presumida de ICMS em regime de substituição tributária.**

3) A pauta fiscal é instrumento de fiscalização que distorce a base de cálculo do tributo porque desconsidera o efetivo valor da operação. **São fixadas unilateralmente pelo Fisco sem previsão de controle por parte do contribuinte, através de procedimento que se lhe assegure o devido processo.** A fixação de valores a serem considerados em regime de substituição tributária progressiva, diferentemente, é previsto na legislação complementar à Constituição Federal e traz balizas objetivas e razoáveis para a eleição criteriosa da base de cálculo a ser considerada na operação futura.

4) **No caso de substituição tributária em cadeia de circulação de medicamentos, esta Corte admite a fixação do preço final presumido com base na Revista ABC FARMA:**

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. **PREÇOS DIVULGADOS PELA REVISTA “ABCFARMA”. PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR.** LEGALIDADE. I - Assentou o Plenário do Colendo Supremo Tribunal Federal a legitimidade constitucional, referente ao ICMS, da substituição tributária para frente. (SS-AgR 1307/PE, Tribunal Pleno, Min. Carlos Velloso, DJ de 11.10.2001). II - O artigo 8º, § 2º, da LC 87/96, preceitua que, em se cuidando “de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido”. III - “**Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esse valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária.**” (RMS nº 20.381/SE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 03/08/2006) IV - Recurso ordinário improvido. (RMS 21.844/SE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/12/2006, DJ 01/02/2007 p. 392)

5) DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. **PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR.** 1. “O Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, julgando os RREE 213.396-SP e 194.382-SP, deu pela legitimidade constitucional, em tema de ICMS, da denominada substituição tributária para frente” (SS-AgR 1307/PE, Tribunal Pleno, Min. Carlos Velloso, DJ de 11.10.2001). 2. Dispõe o art. 8º, § 2º, da LC 87/96 que tratando-se “de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido Documento. **Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esse valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária.** 4. Recurso ordinário a que se nega provimento. (RMS 20.381/SE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/06/2006, DJ 03/08/2006 p. 203) Com estas considerações, nego provimento ao recurso especial. É o voto

A jurisprudência deste Conselho, de longa data vem reconhecendo os preços da revista ABCFARMA:

PROCESSO - A. I. Nº 269369.0934/14-8 RECORRENTE - IRMÃOS MATTAR & CIA LTDA. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JF nº 0153-04/15 ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS PUBLICAÇÃO - INTERNET 25/11/2015 1 CÂMARA DE

*JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0320-11/15 EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOR. MEDICAMENTOS. A base de cálculo da substituição tributária nas operações com medicamentos deve corresponder ao preço máximo a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador – Tabela ABCFARMA. Exegese do quanto disposto no § 3º do inciso II do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96 c/c o artigo 23 da Lei nº 7.014/96 e disposições veiculadas pelo Convênio ICMS 76/94. Inaplicabilidade das disposições do Convênio ICMS 34/06 à hipótese dos autos. Incompetência deste órgão julgador para apreciar matéria atinente à inconstitucionalidade. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada de ofício. Decisão não unânime. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

Vejamos um trecho do voto da Conselheira Rosany Nunes Nascimento:

*Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão proferida pela 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 10/12/2014, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 35.722,83, em razão da constatação de recolhimento a menor do imposto devido por antecipação no período compreendido entre janeiro a dezembro de 2011.*

*Pois bem! Internalizando as disposições contidas no Convênio ICMS 76/94, o Decreto nº 6.827/97, através de seu artigo 61, fixou que a base de cálculo nas operações em referência é a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.*

*Considerando que não consta dos autos quaisquer informações no sentido da existência de tabela de preço a consumidor, sugerido por órgão competente, intuitivo concluir que deve se aplicar ao presente caso a parte final do dispositivo legal, vale dizer: a base de cálculo para fins de substituição tributária de medicamentos deve corresponder ao preço máximo de venda para consumidor final sugerido pelo fabricante, **na hipótese a tabela da ABCFARMA, associação que tem como principais associados as empresa fabricantes e importadoras de medicamento.***

Devo reconhecer que o equívoco do autuante é perfeitamente razoável, visto que além de uma legislação vigente à época que deu margem à consideração dos preços da CMED, este próprio Conselho de Fazenda já produziu votos (embora vencidos) que dava razão aos preços adotados pela CMED, votando pela improcedência do lançamento com base nos preços da ABCFARMA, conforme se verifica no ACÓRDÃO CJF Nº 0251-11/21-VD do dia 01.09.2021, em decisão não unânime, mas com voto vencedor deste mesmo Relator, porém **com voto divergente** do Conselheiro Anderson Pereira.

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

Foi dito no Acórdão supra por este mesmo Relator, que se posicionou pela procedência do lançamento com a base de cálculo obtida pela ABCFARMA, conforme se verifica abaixo em resumo:

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

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

*A Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, no art. 7º 2, diz que as empresas produtoras deverão dar ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, por meio de publicações especializadas e o art. 8º estabelece que as unidades do comércio varejista devem manter à disposição dos consumidores e órgãos de defesa do consumidor, as listas dos preços dos medicamentos atualizada.*

*A ABCFARMA apenas atende a resolução da CMED, disponibilizando a todas as farmácias e aos consumidores os preços máximos a consumidor fornecidos pela indústria. Como são muitas indústrias e a Secretaria da Fazenda tem dificuldades de obter diretamente em cada uma delas, o preço máximo a consumidor (PMC) sugerido pelo fabricante, utiliza-se a tabela da ABCFARMA – Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico, que vem a ser*

exatamente o órgão competente para indicação dos preços de venda a consumidor cuja tabela é referida na cláusula segunda do Convênio, citada no início deste voto, e os preços desta tabela, repito, não são pautados pela ABCFARMA, já que este órgão que congrega o comércio varejista de medicamentos, apenas compila os dados enviados pelos fabricantes, conforme está dito no Convênio – valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial.

Tal procedimento é efetuado por toda a fiscalização de ICMS nacional, visto que não há quaisquer diferenças entre utilizar-se o preço indicado na ABCFARMA e o preço indicado pelos fabricantes, já que a ABCFARMA apenas compila os dados.

Junto às indústrias, a ABCFARMA obtém a lista com os preços máximos de venda recomendados, e disponibiliza nas farmácias para consulta de vendedores, farmacêuticos e clientes, para quaisquer órgãos estatais que possuam interesse em verificar preços de medicamentos.

Se os autuantes, por equívoco, ou mesmo na hipótese rara de um erro da ABCFARMA, adotar preço diferente do indicado pelo fabricante, basta o Recorrente apontar e comprovar o erro, que certamente providências serão tomadas para correção. Contudo, não trouxe um único preço que possa ser o PMC e que seja diferente dos adotados pelos autuantes.

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

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

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

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

A substituição tributária é efetuada pelas entradas com base em preço estimado, no caso o PMC. Da forma como o contribuinte se defende, sequer haveria substituição tributária, pois teria de se aplicar o preço final ao consumidor, o preço real como argumentou, e neste caso, só mesmo no momento da venda seria possível, o que tornaria impossível o mecanismo de substituição tributária.

O argumento de defesa, é flagrantemente contra a legislação e o que se encontra disposto no Convênio. Os preços estão no demonstrativo, e cabe ao Recorrente simplesmente provar que não correspondem aos preços divulgados, seja pela apresentação de alguma cópia da Revista da ABCFARMA, seja do PMC fornecido pelo fabricante, e não simplesmente contestar a fonte, como se fosse a ABCFARMA que estivesse “pautando” os preços. **Possivelmente a própria Recorrente se utiliza da Revista da ABCFARMA para alimentar sua fonte de dados, por saber que é absolutamente confiável. Importante ressaltar que quando se aplica o MVA das tabelas do parágrafo segundo, encontra-se exatamente o mesmo valor do PMC (preço máximo a consumidor) sugerido pelo fabricante.**

Assim, se um medicamento tem o preço fábrica (preço cobrado pela indústria nas vendas para farmácias) de exatos R\$ 100,00, e sendo oriundo de um estado cuja alíquota interestadual é 7%, destinado a um estado cuja alíquota interna seja 17%, e a mercadoria, o MVA correspondente é de 49,08% e assim, a base de cálculo a ser aplicada para efeitos de substituição tributária, é de R\$ 149,08.

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

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

Tal explicação para esta uniformização de preço em nível nacional, é a razão pela qual as tabelas dos itens 1 e



2 do parágrafo primeiro da cláusula segunda do convênio, variam conforme a alíquota interestadual, a origem do fabricante, e a alíquota do estado de destino.

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

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

E ainda mais, se eventualmente a SEFAZ não encontra o PMC em lista alguma, e aí se socorre do dispositivo que recomenda a aplicação da MVA, conforme indicado nos itens 1 e 2 do parágrafo primeiro da cláusula segunda. Importante registrar, que a primeira infração, conforme se verifica à fl. 250, ocorreu por conta de notas fiscais com medicamentos adquiridos e que sequer foram lançadas na escrituração EFD, ou seja, o contribuinte não recolheu um único real de imposto dessas mercadorias.

Não houve comprovação de qualquer erro quanto ao cálculo, mas apenas protesto contra a metodologia aplicada, mas ficou evidenciado claramente o recolhimento a menos que o devido.

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

Agora vejamos o voto discordante, em que se defendeu a adoção dos preços da CMED:

*DISCORDANTE (Quanto ao PMC – Tabela ABCFARMA)* . Com todo o respeito ao ilustre Conselheiro Relator, dirijo do entendimento manifestado quanto ao Recurso Voluntário, em relação à legalidade da utilização da Tabela da ABCFARMA como fonte do PMC.

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

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

“VOTO DISCORDANTE Trata o presente processo de imputação à Recorrente do cometimento de uma única infração, abaixo descrita: INFRAÇÃO 1 – 07.06.08: Efetuou recolhimento a menor de ICMS substituto por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente à aquisição de mercadorias. Acatando o decidido pela Junta Julgadora, o ilustre Relator, após negar provimento ao Recurso de Ofício, negou, também provimento ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente, do qual permito-me discordar pelas razões que alinho.

O estabelecimento de preços dos medicamentos é uma prerrogativa da CMED CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS nos termos da Lei nº 10.742/2003. Usando desta prerrogativa legal, a CMED estabelece a forma de calcular o preço máximo de venda dos medicamentos, que não se confunde com a Tabela ABCFARMA, onde determina o que deve compor tal preço, sendo a última Resolução a de nº 01/2020, abaixo transcrita:

RESOLUÇÃO Nº 1, DE 1º DE JUNHO DE 2020 Dispõe sobre a forma de definição do Preço Fabricante (PF) e do Preço Máximo ao Consumidor (PMC) dos medicamentos em 31 de maio de 2020, estabelece a forma de apresentação do Relatório de Comercialização à Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, disciplina a publicidade dos preços dos produtos farmacêuticos e define as margens de comercialização para esses produtos.

(...)

Como se pode ver, em momento algum, é dito na legislação que a tabela da ABCFARMA seria a base de cálculo para a Substituição Tributária dos produtos objeto do processo em lide. Ao contrário, certificada, correta e legitimidade é a Tabela adotada pela CMED, que atende ao determinado pela Lei Complementar 87/96, que claramente disciplina: “Art. 8º, § 2º - Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por ÓRGÃO PÚBLICO competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido. § 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo

*FABRICANTE ou IMPORTADOR, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.”*

*É de bom alvitre identificar o que venha a ser a ABCFARMA. Para termos uma definição fidedigna, buscamos no site mantido na internet pela entidade, que assim se define: QUAL O SIGNIFICADO DE ABCFARMA O seu significado está claramente definido no Artigo 1º dos seus Estatutos que assim estabelece: Art.1 - A ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO COMÉRCIO FARMACÊUTICO - ABCFARMA - é uma entidade civil, de fins não lucrativos, constituída na cidade do Rio de Janeiro - RJ, em 30 de outubro de 1959, para a prática de estudos, coordenação, informação, proteção e representação da categoria econômica do comércio de medicamentos, produtos farmacêuticos e correlatos, bem como de seus integrantes.*

*Pelo que se auto define, em hipótese alguma pode a ABCFARMA ser considerada ÓRGÃO PÚBLICO, e, como tal sem a prerrogativa de atender ao que dispõe a Lei Complementar 87/96 no seu artigo 8º. Dentre os serviços que presta a seus associados, saliente-se que só tem este direito aqueles que estão em dias com o pagamento das taxas associativas, está o fornecimento da REVISTA ABCFARMA, editada mensalmente, privativo, como se entende, dos seus associados, restando claro que contribuintes que a ela não se associem ficam marginalizados de relação ao conhecimento dos preços que ela sugere.*

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

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

*Entendo que desejar imputar à Recorrente uma tabela que não tem qualquer amparo legal como determinante de obrigação tributária é querer desmerecer a própria legislação, no caso a Lei nº 7.014/96. Caso não fosse para ser atendida à própria legislação o legislador baiano não incluiria no RICMS, no Anexo de ST a categoria MEDICAMENTOS. Será que a legislação foi estabelecida para não ser atendida, ou somente quando convier à interpretação do julgador?*

*Como bem afirma a Recorrente, ao considerar o papel da ABCFARMA e sua relação com postulados tributários tem-se: Repita-se então que, não estando a ABCFARMA no rol de LEGITIMADOS TIPICAMENTE AUTORIZADOS à fixação/sugestão da base de cálculo do ICMS/ST (art. 23, II, § 3º, da Lei nº 7.014/96), por se tratar de associação privada de comerciantes farmacêuticos, afigura-se ilegal a utilização da tabela de preços máximos de venda a consumidor da sobredita associação privada para os fins da apuração do ICMS/ST, haja vista a violação ao princípio da tipicidade tributária ou tipicidade fechada.*

*A pretensão do Fisco baiano, além de contrariar sua própria legislação vai de encontro ao determinado pelo Código Tributário Nacional no artigo 97, além da própria Constituição Federal no artigo 150. Em realidade, nenhum dispositivo legal ampara a utilização da Tabela da ABCFARMA como passível de determinar base de cálculo da Substituição Tributária ou qualquer outra exigência tributária.*

*Vejamos o que determina o RICMS/BAHIA de 2012: Art. 289. III – medicamentos, exceto em relação aos medicamentos que possuam preço único ou máximo estabelecido pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), cujo valor será a base de cálculo da substituição tributária, nos termos do § 2º do art. 23 da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996;*

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

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

*Apesar de não ter prevalecido este entendimento naquele julgamento, entendo que é a posição mais acertada diante do caso concreto, motivo pelo qual, me alinho à conclusão. Ora, não há em qualquer lugar da legislação tributária vigente dispositivo legal que autorize, especifique, oriente e/ou sugira a aplicação da denominada “Tabela ABCFARMA”, que como bem destacado no voto acima transcrito, é uma entidade de natureza privada que não exerce a fabricação ou importação dos produtos tributados e muito menos tem como sua finalidade a fixação de preços capazes de funcionar como parâmetro para exigência tributária pretendida.*

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

*Assim, com o devido respeito ao Relator, não vislumbro legitimidade na autuação, cuja base de cálculo considerada é obtida em tabela elaborada e comercializada por entidade privada do comércio, em desacordo com a legislação vigente. Consequentemente, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.*

Data máxima vênia, o voto acima (vencido) e que inclusive reproduziu voto de outro processo similar, demonstra que o equívoco cometido pelo autuante também o foi por membros deste Conselho, pois fosse aqui reconhecer e validar tal entendimento, daria provimento ao Recurso de Ofício, num lançamento de mais de setecentos mil reais, reduzidos para pouco mais de três mil, após adoção dos preços da ABCFARMA.

Entender como aplicável os preços obtidos na CMED, quando este órgão regulador estabelece referências de preços que se ultrapassados podem resultar em ações punitivas, por abusos na economia popular, sendo tais preços de referência efetivamente não praticados a consumidor final, e deixar de acatar aqueles divulgados “*com base na malfadada Tabela da ABCFARMA*” para usar uma expressão dita no voto acima reproduzido, que demonstrou injusta indignação com a base de cálculo adotada pelo fisco naquele processo, estaria a se onerar de forma absurda o contribuinte, cobrando-lhe um imposto sobre preços que não há provas de que foram praticados.

A CMED como órgão governamental que atua no mercado de medicamentos fiscaliza inclusive as revistas especializadas como ABCFARMA, fonte da correção deste lançamento, e o Convênio ICMS 76/94, de data longínqua já era de clareza solar quanto à aplicação dos preços de medicamentos para substituição tributária:

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

De simples leitura, já é possível estabelecer que sendo os preços da ABCFARMA colhidos exatamente junto ao estabelecimento industrial, não há qualquer problema em sua utilização pelo fisco.

Diz também o Convênio ICMS 234/17:

***Cláusula terceira** A legislação da unidade federada de destino poderá definir como base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária o Preço Máximo a Consumidor (PMC), divulgado em revistas especializadas de grande circulação ou fixado pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), com ajuste para refletir os preços médios praticados no mercado varejista.*

*§ 2º As unidades federadas que utilizarem o PMC divulgado em revistas especializadas de grande circulação, conforme previsto em resoluções da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), poderão definir como PMC o divulgado pela CMED na hipótese de as empresas responsáveis pelas publicações especializadas não encaminharem as informações do PMC nos termos do caput da cláusula quarta.*

Conforme a cláusula acima, o PMC da CMED poderá ser utilizado **apenas na hipótese de não se encontrar os preços nas publicações especializadas como da ABCFARMA** e isto em nenhum momento foi alegado pelo autuante, para justificar sua utilização.

Face ao exposto NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e adentro o exame do Recurso Voluntário.

A recorrente alega que houve alteração do critério jurídico. Como dito no início deste voto, se houvesse mudança do critério jurídico caberia nulidade da Decisão recorrida, quando então os autos seriam remetidos à primeira instância para novo julgamento.

No entanto, discordo desse posicionamento, pois uma vez constatado no curso do processo em que o autuante, por razões diversas, mesmo adotando uma interpretação pessoal e não institucional ao lavrar o Auto de Infração, e percebe-se erro na base de cálculo adotada, seja pela Junta de Julgamento Fiscal, seja por uma Câmara, seja pelo próprio autuante, isto não representa uma mudança de critério jurídico, mas tão somente um reconhecimento de erro interpretação e por conseguinte um erro material resultante na aplicação da base de cálculo.



O que houve por parte do autuante foi uma interpretação equivocada da legislação, que diga-se, inclusive confundiu julgadores deste Conselho, ao entender que os tais “preços da CMED” seriam os preços referenciados para o varejo de medicamentos, quando esses preços tem o propósito de impor limites às indústrias fabricantes, conforme demonstrado na apreciação do Recurso de Ofício, e são calculados conforme disposto no art. 4º da Lei nº 10.742/2003, baseado num modelo de teto de preços a partir da variação do índice nacional de preços ao consumidor IPCA, uma parcela de produtividade, e uma outra de ajuste de preços relativos intrasetor e entre setores.

Uma monografia publicada pelo SINDICATO DOS FISCALIS DA FAZENDA DE SANTA CATARINA – SINDIFISCO, de autoria de Rondinelli Borges de Macedo, de forma brilhante explica o funcionamento da CMED, e à pág. 22 explica que a CMED no uso das competências que lhe conferem o artigo 6º da Lei nº 10.742/2003 calcula e publica o ajuste (índice máximo de aumento) para determinação do preço fabricante (PF) a cada ano.

Após essa publicação as empresas produtoras para fazerem jus ao ajuste de preços deverão apresentar à CMED até 31 de março de cada ano o relatório de preços que pretendem praticar após o índice de correção autorizado.

Por outro lado, os industriais podem apresentar à CMED os preços que pretendem praticar na venda de seus fármacos com o índice máximo ou inferior ao autorizado, e até mesmo sem reajuste e conclui: PORTANTO, A PUBLICAÇÃO PELA CMED DO AJUSTE DO PREÇO FABRICANTE NÃO SIGNIFICA AUMENTO AUTOMÁTICO E NEM QUE OCORRA PELO MÁXIMO ÍNDICE DIVULGADO PELA CMED.

Posteriormente, no sentido de se evitar a continuidade desse equívoco, como a desse auto, a SEFAZ modificou a legislação, tornando-se mais clara. Além disso, friso que a imensa maioria dos lançamentos em situações idênticas sempre foi feita com base na ABCFARMA, e não na lista divulgada CMED. Assim, não vejo razão para nulidade da decisão, por não haver qualquer mudança de critério jurídico, visto que houve correção de erro material na base de cálculo devida a uma interpretação equivocada da legislação vigente à época.

Quanto às razões ditas propriamente de mérito, no Recurso Voluntário, o recorrente trouxe *prints* de preços praticados no período da realização da diligência e também da interposição do recurso, ambos em 2022, quando os fatos geradores são de 2016.

Não há que se falar em pauta fiscal como foi aludido, inclusive com o teor da Súmula 431/STJ. O voto transcrito da Ministra Eliana Calmon demonstra que a Pauta Fiscal ocorre quando o fisco impõe um preço, não sendo o caso desta lide quando se utilizou após diligência, os preços sugeridos pelos fabricantes e divulgados em revistas especializadas.

Os medicamentos são submetidos à antecipação tributária, e o contribuinte apresentou preços de saída, anos depois, como se fossem mercadorias de tributação normal. O fato do lançamento ser reduzido em 95% só comprova que a quase totalidade dos recolhimentos efetuados, o recorrente utilizou mesmo os preços da ABCFARMA, e se o autuante apresentou novo demonstrativo, com valor residual de pouco mais de três mil reais, caberia no recurso se comprovar que para estes casos, o autuante aplicou preços incorretos, e isto não foi feito.

Apresentação de notas de saídas anos depois dos fatos geradores, ainda que menores, não é possível se aceitar como prova, já que caberia trazer os preços da ABCFARMA inferiores ao utilizado pelo autuante na diligência e que dão respaldo à substituição tributária.

O demonstrativo da diligência está às fls. 419/420 com poucos medicamentos, precisamente 34 itens, e o recorrente só trouxe como prova em contrário, o preço de um item vendido 4 anos depois, e ainda que fosse do mesmo período, estamos a tratar de mercadoria da antecipação tributária e não normal, e o recorrente deveria ter recolhido com o preço sugerido pelo fabricante (como logrou fazer em 95% do valor inicialmente lançado) e se houvesse comprovação de venda desses 34 itens por valor inferior, caberia a adoção das medidas legais para restituição.

Quanto às multas e a inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa, trata-se de questões relativas

à eventual inconstitucionalidade de leis estaduais, que não estão na competência de julgamento deste Conselho de Fazenda.

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO aos Recursos Voluntário e de Ofício. Mantida a Decisão recorrida. Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279691.0006/18-0, lavrado contra **PANPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.388,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS