

A. I. N° 210404.0005/24-0
AUTUADO COMERCIAL DE MEDICAMENTOS DO RECONCAVO LTDA.
AUTUANTE JOSÉ MARIA DIAS FILHO
ORIGEM DAT NORTE / INFACZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO INTERNET – 17/03/25

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0029-01/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Alegação do impugnante que o indeferimento do pedido de Regime Especial previsto pelo Decreto 11.872/2009 foi injustificado, em razão de os motivos da recusa do deferimento de não estarem previstos nas hipóteses de enquadramento do contribuinte, não elide a autuação. O seu inconformismo quanto ao curso dos pedidos de credenciamento que foram indeferidos deveria ter sido objeto de reclamação perante a autoridade competente, jamais de utilização do benefício, de forma unilateral, sem estar devidamente autorizado pela referida autoridade. Alegações de existência de descontos nas vendas, assim como de realização de vendas em valor inferior ao PMC não foram acompanhadas de elementos comprobatórios. Acolhida a arguição do impugnante de ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário no período de janeiro a junho de 2019. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA PERCENTUAL SOBRE A PARCELA DO IMPOSTO (ICMS) QUE DEIXOU DE SER PAGA. Infração reconhecida. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTEM EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 02/05/2024, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 13.259.082,20 em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 - 07.001.002 - Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior, nos meses de janeiro a dezembro de 2019, janeiro a dezembro de 2020, janeiro a dezembro de 2021, janeiro a dezembro de 2022, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 13.239.228,43, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 007.015.005 - Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de fevereiro a maio, julho a dezembro de 2019, janeiro, março a dezembro de 2020, janeiro a março, maio, junho e dezembro de 2021, janeiro, junho, julho, novembro e dezembro de 2022, no valor de R\$ 19.853,77.

O autuado, por intermédio do seu representante legal, apresentou Impugnação (fls. 78 a 93 dos

autos). Registra a tempestividade da peça impugnatória. Discorre sobre a ação fiscal.

No tocante à infração 01, reporta-se sobre o tópico que denomina **“Da Decadência do direito de lançar”**.

Consigna, de início, que é imperioso demonstrar a nulidade de parte da autuação, haja vista que constituiu créditos tributários nitidamente decaídos.

Pontua que a possibilidade da instauração de litígios a qualquer tempo fere os princípios constitucionais consagrados da certeza e da segurança do direito. Acrescenta que o direito positivo não socorre a quem permanece inerte, durante um grande lapso de tempo, sem exercer sua pretensão. Observa que decorrido certo prazo, determinado em lei, as relações jurídicas devem estabilizar-se em prol da certeza e da segurança jurídica, sacrificando-se o eventual direito daquele que não o exerceu tempestivamente.

Assinala que a Lei nº 5.172 de 25/10/1966, Código Tributário Nacional – CTN, tratou especificamente da decadência do direito de constituir o crédito tributário. Neste sentido, invoca e reproduz o artigo 150, § 4º, do CTN.

Frisa que na maioria das situações, o tributo é aferido e recolhido pelo próprio contribuinte e o seu lançamento se dá pela modalidade da homologação, sendo este o caso do ICMS, hipótese na qual a autoridade tributária apenas confere a formação, a apuração e o recolhimento do tributo efetuado pelo contribuinte e expede a homologação do seu pagamento.

Diz que o contribuinte, no entanto, não pode ficar eternamente à mercê da realização da atividade estatal do lançamento, ainda que por homologação, para que tenha a segurança jurídica de que cumpriu a obrigação tributária, surgindo daí a previsão do legislador da hipótese da homologação tácita do pagamento do tributo, consoante o referido art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, com o escoamento do prazo de cinco anos sem a efetiva homologação, esta será considerada efetuada.

Alega que o presente Auto de Infração foi constituído em 12/05/2024, referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, todavia, somente foi regularmente cientificado em 04/07/2024, não se podendo olvidar que o ICMS é um tributo de aferição e recolhimento mensal, fazendo com que os meses de janeiro a julho de 2019 não possam ser mais objeto de exigibilidade, porquanto estão decaídos.

Destaca que outro ponto importante que não se pode olvidar é que todo o levantamento foi efetuado pelo autuante com base na própria escrituração da empresa. Ou seja, o autuante efetuou o cotejo da base de cálculo com lastro na própria escrituração oferecida pela empresa, não havendo qualquer obstáculo à ação fiscal. Acrescenta que será no mínimo inoportuna qualquer alegação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação que tivesse por objetivo modificar o momento de início da contagem do prazo decadencial, uma vez que não está demonstrado nos autos que tivesse o intuito de sonegar e mais utilizando-se de meios que pudessem dificultar o levantamento fiscal. Assevera que em nenhum momento houve sonegação de informações, haja vista que toda a documentação elaborada pela empresa foi oferecida à fiscalização, devendo o Fisco comprovar a existência de fraude, pois essa situação não pode ser suposta ou pressuposta, mas comprovada com fatos e documentos.

Prosseguindo, reporta-se sobre o tópico que denomina **“Do cotejo da base de cálculo nas operações com medicamentos não veterinários”**.

De início, observa que as operações mercantis com medicamentos destinados à medicina humana estão submetidas ao regime da Substituição Tributária por Antecipação, consoante prescrição contida no art. 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, cuja redação reproduz. Reproduz, ainda, o Anexo I da referida lei.

Lembra que no regime de Substituição Tributária por Antecipação o momento da incidência tributária nas operações internas, ou seja, dentro do Estado da Bahia, é concentrado na primeira

venda da mercadoria pelo industrial ou importador ou, no caso das aquisições interestaduais, o momento da incidência do tributo é deslocado da saída da mercadoria para o da entrada no estabelecimento adquirente. Acrescenta que daí que não há uma relação de crédito e débito porque não há apuração do ICMS nas próximas fases de comercialização do produto.

Pontua que nestes casos, o cotejo da base de cálculo poderá ser efetuado de várias formas, sendo a mais comum a adoção da metodologia da aplicação da Margem de Valor Adicionado (MVA) sobre o valor da mercadoria. Assinala que a MVA nada mais é que um valor percentual estabelecido por ato da Administração Tributária fixado em função das despesas debitadas ao adquirente, no caso IPI, frete, etc. e o presumível lucro com a operação de revenda.

Observa que outro modo de se estabelecer a base de cálculo do tributo nas hipóteses de substituição tributária é a adoção da Pauta Fiscal. Acrescenta que esta pauta, também fixada por ato normativo da Fazenda Estadual, é o resultado da média de preços usualmente praticado no mercado e que não poderá ser inferior ao valor declarado em documento próprio quando da operação de venda da mercadoria, sendo que esta metodologia é normalmente adotada quando for difícil a apuração do valor real da operação.

Diz que existe também a hipótese de estabelecimento da base de cálculo nas operações substituídas adotando-se o preço máximo ou único de venda a varejo fixado pelo fabricante, pelo importador ou pela autoridade competente, também denominado de PMC. Acrescenta que este é o caso da venda de medicamentos destinados à medicina humana. Assinala que de fato, o lastro para adoção da base de cálculo dos medicamentos de uso não veterinário é a tabela de valores sugeridos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), ABCFARMA e ANVISA, quando for o caso, porém que sucumbe à verdadeira base de cálculo praticada pelas empresas distribuidoras de medicamentos, em especial as suas operações.

Destaca por derradeiro, que o Decreto nº 11.872, de 04/12/2009, previu a possibilidade de utilização de regime especial de tributação mediante credenciamento de empresas distribuidoras de medicamentos para uso humano localizadas no Estado da Bahia nas aquisições de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, sendo que os beneficiários do referido regime especial podem alternativamente:

- a. *reduzir a base de cálculo da antecipação em 28,53%, vedada a fruição de qualquer outra redução, ainda que prevista em convênio ou protocolo;*
- b. *optar em calcular o imposto devido por antecipação tributária de forma simplificada, mediante aplicação do percentual de 16% sobre o valor de aquisição, neste incluídos o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, sendo que, o valor a ser recolhido não poderá ser inferior a 3% (três por cento) do PMC;*
- c. *lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais.*

Conclusivamente, diz que desse modo, os beneficiários do aduzido regime especial têm um modo próprio de estabelecimento da base de cálculo do ICMS-ST que leva em consideração o PMC apenas para que não seja inferior a 3% da tabela de referência, podendo optar pela melhor forma estabelecida pelo Decreto nº 11.872/09 no cotejo da base de cálculo do tributo estadual.

Continuando, reporta-se sobre o tópico que denomina **“Do indeferimento injustificado da concessão do regime especial previsto no Decreto nº 11.872, de 04/12/2009”**.

Salienta que conforme o próprio autuante demonstra na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, a empresa sempre foi usuária dos benefícios previstos no Decreto nº 11.872, nos seguintes termos:

Produtos Farmacêuticos Dec. 11.872/2009 – Distribuidor

1. *Processo nº 04599020166 – de 19/05/2016- Deferido até 31/12/2016*
2. *Processo nº 19340420168 – de 09/11/2016- Deferido 01/01/2017 a 31/12/2017*
3. *Processo nº 23089520179 – de 08/03/2018- Deferido 01/01/2018 a 31/12/2018*
4. *Processo nº 34871920184 – de 14/01/2019- Deferido 01/01/2019 a 28/02/2020*
5. *Processo nº 00207620206 – de 25/06/2020- Pelo INDEFERIMENTO*

6. *Processo nº 01248920218 – de 12/05/2021- Pelo INDEFERIMENTO*
7. *Processo nº 24741820220 – de 01/03/2023- Deferimento 01/03/2023 a 31/03/2024*
8. *Processo nº 01560220247 – de 13/03/2024- Deferimento 01/04/2024 a 31/03/2025*

Diz que conforme se denota, sempre foi usuário do regime especial previsto pelo Decreto nº 11.872, recolhendo com exatidão o ICMS na forma ali prevista, contudo, teve dois dos seus pedidos de termo de acordo/credenciamento recusados pelo Fisco mesmo estando dentro das condições estabelecidas pelo referido Decreto nº 11.872 para sua fruição, consoante o seu artigo 3º, cujo teor reproduz.

Alega que os motivos apontados para recusa do deferimento relatado nos Pareceres Finais não estão previstos nas hipóteses de enquadramento do contribuinte ou, no presente caso, em seu desenquadramento.

Afirma que isto resta nitidamente evidenciado quando da leitura do PARECER FINAL exarado nos autos do processo nº 48920218, iniciado por petição do contribuinte em 23/02/2021 e respondido em 12/05/2021. Observa que neste parecer em que a autoridade tributária se posicionou pelo indeferimento, o parecerista informa que o pedido já fora objeto de um pedido anterior, apreciado no processo de nº 00207620206, formulado pela empresa em 07/01/2020 e indeferido em 25/06/2020, sob o fundamento de que o então sócio Jair Alves Guimarães, CPF nº 181.283.515-91, apresentava Certidão Positiva de Débitos Tributários quando do cadastramento do pedido, em decorrência de sua participação no quadro societário de outra empresa, no caso a empresa a METAPHARMA DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA LTDA, IE nº 67.593.708, que teve lavrado contra si o Auto de Infração nº 284119.0002/17-3, inscrito em Dívida Ativa em 30/04/2021.

Alega que não obstante o fato de que a primeira petição de nº 00207620206, cadastrada em 07/01/2020 somente foi respondida mais de seis meses depois, em 25/06/2020, além do próprio parecer final exarado no PAF 48920218 trazer a informação de que, desde 13/05/2020, o referido senhor Jair Alves Guimarães já não mais fazia parte do quadro societário da empresa autuada, ou seja, a partir desta data não haveria o impedimento alegado pelo Fisco para indeferir o seu pleito, sem embargo de que a motivação alegada, ou seja, inscrição de sócio em Dívida Ativa, não está prevista como impeditivo para concessão do regime pleiteado, conforme elenco tipificado no art. 3º do Decreto, acima reproduzido.

Acrescenta que não se observa da leitura dos requisitos para concessão do regime especial que a pessoa do sócio e, principalmente, de ex-sócio inscrito em Dívida Ativa sirva de impeditivo de concessão do regime especial, muito menos que a inscrição em Dívida Ativa de débito tributário de outra empresa possa lhe afetar. Afirma que o princípio da isonomia tributária não permite que o Administrador Fazendário possa criar hipóteses de enquadramento ao regime de forma personalíssima e além daquelas situações previstas no decreto regulamentador.

Diz que lhe causa espécie não só a demora injustificável na resposta aos seus pedidos de credenciamento, como também pela eleição de requisitos não previstos na norma concessiva. Ressalta que o pior é se constatar que, ainda que fosse legal a negativa de concessão do regime especial pelo fato de uma outra empresa pertencente a ex-sócio estar inscrito em Dívida Ativa, o ingresso da empresa METAPHARMA DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA LTDA. nessa condição somente se deu em 30/04/2021, pois até então o PAF de origem, no caso de nº. 284119.0002/17-3 estava com exigibilidade. Acrescenta que a questão que causa perplexidade é como foi possível ao Fisco negar a concessão do benefício em 25/06/2020, Processo nº 0207620206, alegando uma situação que somente viria a ocorrer quase um ano depois em 30/04/2021.

Prosseguindo, reporta-se sobre o tópico **“Da restituição do valor quando da venda em valor inferior ao quanto previsto no PMC. Não prejuízo ao Erário”**.

Afirma que situação crucial que deve ser levada em consideração pelo órgão julgador é que todas as operações de venda dos medicamentos efetuadas pela empresa foram efetuadas em valor inferior àquelas indicadas como PMC. Diz que a primeira pergunta que se há de fazer é se o contribuinte pode requerer a devolução da diferença entre o valor informado pela PMC e aquele

que efetivamente praticou, porquanto não lhe é possível vender pelo preço máximo previsto para o consumidor.

Pontua que a outra questão a ser feita é se o comportamento do contribuinte que adotou a verdadeira base de cálculo praticada e não a fictícia determinada pela PMC causou prejuízo ao Erário.

Diz que a resposta para os dois questionamentos é invariavelmente afirmativa. Consigna que de fato, a legislação do ICMS prescreve a possibilidade de o contribuinte requerer a restituição do valor acrescido quando praticar preço de venda inferior àquele adotado como base de cálculo da substituição tributária. Neste sentido, reproduz o artigo 9º-A, §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º, da Lei nº 7.014/96.

Friza que conforme restou demonstrado, a utilização do PMC como método de determinação da base de cálculo nas operações com medicamentos de uso não veterinário não desnatura o fato de que a apuração do ICMS nessas operações é realizada segundo a metodologia da Substituição Tributária por Antecipação. Acrescenta que como tal, estas operações também estão submetidas às regras que preveem a restituição quando o valor de venda for inferior ao valor previsto como PMC, uma vez que a lei não fez qualquer restrição a essa hipótese.

Esclarece que o caso não seria de restituição própria, mas de adoção como base de cálculo do valor efetivamente praticado na operação de venda, uma vez que não teria sentido obrigar o contribuinte pagar o tributo sob uma carga maior para depois vê-lo a requerer a restituição do valor pago a maior e ser resarcido em parcelas mensais depois de 180 dias de deliberação. Diz que daí que a adoção da verdadeira base de cálculo praticada e demonstrada pelos documentos fiscais emitidos em vez da base de cálculo ficta determinada através do PMC não causa qualquer prejuízo ao Erário.

Salienta que essa discussão não é nova e já foi pacificada pela mais alta corte do país quando decidiu com repercussão geral o TEMA 201 (Restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária), nos autos do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, sendo fixada a tese 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 a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.”*

Diz que no presente caso o PMC adotado pelo autuante para determinar a base de cálculo é, invariavelmente, muito superior àquele efetivamente praticado nas operações normais da empresa e que não leva em consideração os diversos descontos obtidos das indústrias resultado da aplicação de novas tecnologias de fabricação (ganhos de escala), da concorrência mais acirrada, dos ganhos com logística, das quebras de patentes, entre outros fatores, os quais influenciam diretamente no preço final dos medicamentos, reduzindo-os significativamente, e não estão representados na tabela adotada pelo Fisco como base da tributação.

Assinala que ao final da presente peça impugnatória, colaciona à planilha laborada pelo autuante uma coluna comparativa do valor da operação de venda efetivamente praticado pela empresa e o valor da PMC apontado pelo autuante e utilizado por ele como base de cálculo para apuração do tributo em que resta demonstrada essa discrepância de valores.

No que tange à infração 02, consigna que reconhece o acerto da aplicação da multa apontada, motivo pelo qual irá recolher ao quanto lhe foi imputado aproveitando os benefícios da Lei nº 14.761, de 07/08/2024.

Finaliza a peça impugnatória requerendo que seja reconhecida a decadência do direito do Fisco lançar créditos tributários anteriores a julho de 2019, como também seja decretada a improcedência da infração 01, bem como que todas as publicações e intimações contenham o nome do procurador que ao final assina sob pena de nulidade.

O autuante prestou a Informação Fiscal (fls. 103 a 106). Inicialmente, destaca que o autuado reconhece a infração 02, razão pela qual a informação fiscal irá ater-se à infração 01.

Reporta-se sobre os demonstrativos/fundamentos da autuação.

Registra que a Planilha impressa se encontra acostada às fls. 12 e 14 dos autos e em CD-ROM à fl. 74, sendo que:

Planilha impressa às fls. 12 e 13 (consolidado por mês de apuração) e fls. 15 a 45 (consolidado por nota fiscal) e em CD Rom (consolidado por item de nota fiscal): Totaliza o valor de R\$ 11.711.936,81, refere-se aos meses em que o contribuinte apresentou memorial de cálculo, assim, neste caso, o cálculo do ICMS-ST devido foi feito por nota fiscal, comparando-os com os valores recolhidos e lançando a diferença por cada nota fiscal em particular.

Planilha impressa às fls. 14 (consolidado por mês de apuração) e em CD Rom (consolidado por nota fiscal e consolidado por item de nota fiscal, dado o grande volume de informações): Totaliza o valor de R\$ 1.527.291,63, refere-se aos meses de 07/2019, 03/2020 e 03/2021 os quais o contribuinte não apresentou memorial de cálculo, assim, neste caso, o cálculo do ICMS-ST devido foi feito consolidando as notas fiscais de entradas no mês as quais foram registradas no SPED/EFD.

No tocante à decadência arguida pelo impugnante, consigna que em face ao disposto no § 4º, inciso I, do art. 150 do CTN, conforme entendimento proferido pela Procuradoria Geral do Estado/Procuradoria Fiscal (PGE/PROFIS) que promoveu a uniformização de sua orientação jurídica, no qual entende-se que quanto ao prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, acolhe o pleito de extinção do crédito tributário referente aos meses de janeiro a julho de 2019, por serem alcançados pelo prazo decadencial no total de R\$ 87.755,50, referente à infração 01 e R\$ 3.752,71, referente à infração 02, conforme demonstrativos que apresenta.

Contesta a alegação do impugnante que a autuação levou em consideração metodologia diversa para aferição da base de cálculo do tributo, pois o valor do PMC utilizado na base de cálculo do imposto é superior ao valor praticado pela empresa.

Afirma que o impugnante não adentrou nos cálculos e valores lançados no Auto de Infração, desse modo, conforme determina o RPAF em seu artigo 140, “*O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*”

Salienta que a questão chave a qual o contribuinte pede a improcedência do lançamento restringe-se na utilização do PMC versus valor de venda como base de cálculo da apuração do imposto lançado no Auto de Infração.

Diz que neste ponto, o impugnante apresenta um argumento incongruente no sentido que a autuação se deu por recolhimentos a menos nos meses de 01/2019 a 31/12/2022. Observa que pelas planilhas de fls. 15 a 45, a listagem de 1722 notas fiscais, destas 568 os valores calculados pela SEFAZ/BA são condizentes aos recolhidos pelo autuado. Frisa que os mesmos critérios de aferição do PMC foram usados para todas as notas, os quais, segundo o impugnante, são válidos para as notas fiscais sem diferença de recolhimento e inválidos para outras notas fiscais.

Observa, ainda, que o marco da diferença a recolher lançada no presente Auto de infração deu-se a partir do mês 03/2020, período em que o autuado utilizou de forma indevida o Termo de Acordo de Medicamentos previsto no Decreto 11872/2009, o que se constata que não foi por causa de valores unitários do PMC que gerou as diferenças apontadas na autuação, mas sim pela perda do benefício fiscal acima apontado.

Consigna que outro ponto a ser observado é o fato que o autuado não juntou aos autos quais os valores de PMC os quais alega serem os corretos e nem a prova da existência destes junto a listagem oficiais.

Diz que considerando que a metodologia de cálculo do ICMS-ST para medicamentos de uso não veterinários decorre de legislação pertinente da matéria, não cabe ao contribuinte entender qual seria a base de cálculo do imposto que melhor lhe convém. Neste sentido invoca e reproduz as

disposições do art. 167, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Afirma que o autuado ao adotar essa postura, veste-se como legislador, o que é vedado no ordenamento jurídico vigente, desse modo, nesta linha, não acata os argumentos de improcedência do lançamento por motivo de que a base de cálculo utilizada na autuação foi maior que o preço de venda.

Quanto à alegação do impugnante de que o indeferimento do pedido de Regime Especial previsto pelo Decreto 11872/2009 foi injustificado, em razão de os motivos da recusa do deferimento de tais pleitos não estarem previstos nas hipóteses de enquadramento do contribuinte assinala o seguinte:

- 1- *Processo nº 002076/2020-6: Iniciado em 07/01/2020 e finalizado em 25/06/2020. Pelo Indeferimento. Sócio com certidão POSITIVA de débitos tributários.*
- 2- *Processo nº 0124892021-8: Iniciado em 23/02/2021 e finalizado em 12/05/2021. Pelo Indeferimento. Sócio com certidão POSITIVA de débitos tributários.*

Manifesta o entendimento que a concessão/revogação de benefícios fiscais, do qual o termo de acordo previsto no Decreto 11872/2009 é uma espécie, é de competência da SEFAZ/BA e, em particular, nos termos do art. 4º do referido Decreto, do titular da Diretoria de Planejamento da Fiscalização (DPF), após apreciação da Gerência de Substituição Tributária, cabendo ao interessado interpor pedido para uma reapreciação do pleito no caso de decisões desfavoráveis ao seu interesse, o que não foi feito pelo autuado em tempo hábil.

Afirma que desse modo, verifica-se que o autuado, de forma deliberada, mesmo tendo sido negado o benefício previsto no Decreto 11872/2009, continuou utilizando-o desconsiderando por completo o indeferimento do seu pedido, razão pela qual entende que este agiu por conta e risco não tendo competência para reanalisar das motivações do indeferimento da concessão do benefício fiscal acima referido.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do Contribuinte, advogado Paulo Sergio Barbosa Neves, OAB/BA nº.16.707, que exerceu o direito de sustentação oral de suas razões.

VOTO

Inicialmente, cabe consignar que não vislumbro no lançamento de ofício em exame qualquer vício ou falha que o inquérito de nulidade, haja vista que realizado em conformidade com a legislação de regência. Inexiste no lançamento violação ao devido processo legal, ao direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, direito este exercido plenamente.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/BA/99), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão.

O autuado argui a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário nos meses de janeiro a julho de 2019 sob o fundamento que o presente Auto de Infração foi lavrado em 12/05/2024 e que foi cientificado em 04/07/2024, portanto, após o prazo de 5 (anos) previsto pelo artigo 150, § 4º, do CTN.

Observo que o autuante acatou a alegação defensiva consignando que em face ao disposto no § 4º, inciso I, do art. 150 do CTN, conforme entendimento proferido pela Procuradoria Geral do Estado/Procuradoria Fiscal (PGE/PROFIS) que promoveu a uniformização de sua orientação jurídica, no qual entende-se que quanto ao prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, manifestando-se pela extinção do crédito tributário referente aos meses de janeiro a julho de 2019, por serem alcançados pelo prazo decadencial no

total de R\$ 87.755,50, referente à infração 01 e R\$ 3.752,71, referente à infração 02, conforme demonstrativos que apresenta.

Entretanto, verifico que há um reparo a fazer quanto à infração 01, haja vista que, efetivamente, ocorreu a decadência, contudo no período de janeiro a junho de 2019, considerando que a ciência do autuado se deu em 04/07/2024, não ocorrendo a decadência do mês de julho de 2024, haja vista que a apuração do imposto é mensal e ainda não havia se encerrado o referido mês.

Assim sendo, cabe a declaração de ocorrência da decadência nos meses de janeiro a junho de 2019, portanto, a extinção do crédito tributário no valor de R\$ 61.144,61.

Quanto à infração 02, reconhecida pelo autuado, descebe falar-se em ocorrência da decadência, haja vista que tratando-se de descumprimento de obrigação acessória a contagem do prazo decadencial ocorre a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, consoante o artigo 173, I, do CTN. Isto porque, tratando-se de obrigação acessória inexiste lançamento a ser homologado, portanto, não sendo aplicável a disposição do artigo 150, § 4º, do CTN.

No mérito, observo que o impugnante alega, em síntese, que a autuação levou em consideração metodologia diversa para aferição da base de cálculo do tributo, pois o valor do PMC utilizado na base de cálculo do imposto é superior ao valor praticado pela empresa.

Verifico também que o autuante contesta a alegação defensiva dizendo que a questão chave a qual o impugnante pede a improcedência da autuação restringe-se na utilização do PMC versus Valor de Venda como base de cálculo da apuração do imposto lançado no Auto de Infração.

Diz que o marco da diferença a recolher lançada no presente Auto de Infração ocorreu a partir do mês 03/2020, período em que o autuado utilizou de forma indevida o Termo de Acordo de Medicamentos previsto no Decreto 11872/2009, o que se constata que não foi por causa de valores unitários do PMC que gerou as diferenças apontadas na autuação, mas sim pela perda do benefício fiscal acima apontado.

O impugnante alega que houve indeferimento injustificado da concessão do regime especial previsto no Decreto nº 11.872, de 04/12/2009.

Observa que o próprio autuante demonstra na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração que a empresa sempre foi usuária dos benefícios previstos no Decreto nº 11.872/09.

Diz que conforme se denota, sempre foi usuário do regime especial previsto pelo Decreto nº 11.872/09, recolhendo com exatidão o ICMS na forma ali prevista, contudo, teve dois dos seus pedidos de termo de acordo/credenciamento recusados pelo Fisco mesmo estando dentro das condições estabelecidas pelo referido Decreto nº 11.872/09 para sua fruição, consoante o seu artigo 3º.

Alega que os motivos apontados para recusa do deferimento relatado nos Pareceres Finais não estão previstos nas hipóteses de enquadramento do contribuinte ou, no presente caso, em seu desenquadramento.

O Decreto nº. 11.872/09 dispõe sobre regime especial de tributação nas aquisições de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário efetuadas por distribuidor de medicamentos localizado neste Estado.

O seu artigo 1º estabelece o seguinte:

Art. 1º Fica instituído regime especial de tributação ao distribuidor de medicamentos localizado neste Estado, mediante credenciamento, nas importações e nas aquisições interestaduais dos produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário a seguir relacionados, para atribuição da responsabilidade pela antecipação tributária do ICMS relativa às operações subsequentes nos termos deste Decreto:

[...]

Os benefícios fiscais estão previstos nos §§ 1º e 2º do referido artigo 1º:

§ 1º O detentor do regime especial de tributação previsto no caput reduzirá a base de cálculo da antecipação do lançamento do imposto relativo às operações subsequentes em 28,53% (vinte e oito inteiros e cinqüenta e três centésimos por cento), vedada a fruição de qualquer outra redução, ainda que prevista em convênio ou protocolo.

§ 2º Em substituição à aplicação da redução de base de cálculo prevista no caput, o contribuinte poderá optar em calcular o imposto devido por antecipação tributária de forma simplificada, mediante aplicação do percentual de 16% (dezesseis por cento) sobre o valor de aquisição, neste incluídos o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, sendo que, o valor a ser recolhido não deverá ser inferior a 3% (três por cento) do preço máximo de venda a consumidor.

Há, ainda, previsão no artigo 1º-A sobre a admissibilidade de lançamento a crédito, no período de apuração respectivo, do valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que o contribuinte realizar com os produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário relacionados no art. 1º.

Art. 1º-A. O contribuinte detentor do regime especial de que trata este decreto poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com os produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário relacionados no art. 1º.

Consoante o artigo 3º, mais seus incisos, do referido Decreto 11.872/09, somente será credenciado o contribuinte que atender as exigências nele contidas, conforme se vê na transcrição abaixo:

Art. 3º Somente será credenciado o contribuinte que:

- I - esteja enquadrado na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) sob o código 4644-3/01 - comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano;*
- II - não possua débito inscrito em Dívida Ativa, a menos que a sua exigibilidade esteja suspensa;*
- III - esteja adimplente com o recolhimento do ICMS;*
- IV - esteja em dia com a entrega: a) da Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA); b) da escrituração fiscal digital – EFD.*
- V - possua faturamento anual superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).*
- VI - tenha autorização para comercialização de medicamentos concedida pela ANVISA*

Ocorre que esse credenciamento não é automático, ou seja, se atendidas as exigências acima referidas o contribuinte ainda não poderá fruir dos benefícios fiscais, haja vista que deverá formalizar requerimento solicitando o credenciamento, que será efetuado pelo titular da Diretoria de Estudos Econômico Tributários e Incentivos Fiscais - DIREF, que determinará as condições e procedimentos aplicáveis ao caso.

Nesse sentido, dispõe o artigo 4º, § 1º, do multicitado Decreto nº. 11.872/09:

Art. 4º O credenciamento para adoção do regime especial de tributação previsto neste Decreto será efetuado pelo titular da Diretoria de Estudos Econômico Tributários e Incentivos Fiscais - DIREF, que determinará as condições e procedimentos aplicáveis ao caso.

[...]

§ 2º No requerimento solicitando o credenciamento, o contribuinte deverá informar se é distribuidor exclusivo de clínicas, hospitais e órgãos públicos.

No presente caso, o contribuinte teve o seu pedido de credenciamento indeferido, pelas razões apontadas nos Pareceres mencionados. Ou seja, era sabedor que não estava habilitado/credenciado para fruir do referido benefício fiscal.

O seu inconformismo quanto ao curso dos pedidos de credenciamento que foram indeferidos deveria ter sido objeto de reclamação perante a autoridade competente, jamais de utilização do benefício, de forma unilateral, sem estar devidamente autorizado pela referida autoridade.

Vale assinalar que no sentido de impedimento de fruição de benefícios fiscais condicionados à devida autorização/credenciamento pela autoridade competente são muitas as decisões tanto na Primeira Instância quanto na Segunda Instância deste CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF N°. 0340-11/17, cuja ementa apresenta o seguinte enunciado:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0340-11/17

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. DIVERGÊNCIA EM RELAÇÃO AOS REGISTROS NOS LIVROS FISCAIS. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA COM ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. REDUÇÃO INDEVIDA. BENEFÍCIO FISCAL PREVISTO NO DECRETO Nº 7.799 DE 9/5/2000. RECOLHIMENTO A MENOS.

Torna-se irrelevante, se a posteriori, a Administração concedeu a autorização, pelo fato do contribuinte preencher as condições após ter negado em momento pretérito. Não há qualquer elemento jurídico que assegure a retroatividade da autorização. Por outro lado, não há de se falar em boa fé, sob a alegação de que Recorrente em nenhum momento foi informado da assinatura do Termo de Acordo, pois de antemão não poderia jamais utilizar o benefício sem se certificar que estaria autorizado, e deveria sim, procurar desde logo a confirmação da assinatura do Termo de Acordo para começar a operar. As três infrações são inteiramente procedentes. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

No Acórdão CJF Nº.0266-11/19, o ilustre Conselheiro/Relator consignou o seguinte na parte do voto que se identifica com o presente caso:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0266-11/19**

[...]

Como bem destacado pelo preposto autuante, referendado pela Junta Julgadora, na decisão de piso, e, mantido por esta Câmara no Acórdão CJF nº 0340-11/17, a infração fiscal ficou configurada pela utilização de benefício não autorizado, no caso o disponibilizado através o Decreto nº 7799/2000, que reduz a base de cálculo do ICMS na atividade de comércio atacadista, em determinadas condições.

[...]

Lógico que, não tendo sido cientificado da decisão sobre a concessão do benefício, não poderia a Recorrente fazer uso do benefício, mesmo sob a alegação de boa fé, sendo que sua afirmativa de haver enviado aos órgãos competentes todos os informes fiscais, através o cumprimento de obrigações acessórias, não homologa qualquer pedido de benefício tributário, sendo que uso indevido somente pode ser constatado através o serviço de fiscalização, como ocorreu.

Cabível registrar que na Primeira Instância, precisamente no julgamento do Auto de Infração nº 099883.0414/20-5, no qual esse mesmo contribuinte figurou no polo passivo, a 6ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela procedência da autuação, consoante o Acórdão JJF Nº. 0432-06/24-VD, em razão de o contribuinte não ter logrado êxito no pedido de prorrogação do Regime Especial previsto no Decreto nº.11.872/09, conforme a ementa abaixo e trecho do voto abaixo reproduzido:

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0432-06/24-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS OU DO EXTERIOR. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não tendo logrado êxito na prorrogação do regime especial, previsto no Dec. 11.872/09, deveria, o contribuinte, recolher o tributo antes da entrada, das mercadorias, neste Estado. Infração caracterizada. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.

[...]

Embora o Sujeito Passivo possuísse, até 25/06/2020, regime especial para recolhimento do ICMS-ST a posteriori, a sua solicitação de prorrogação foi indeferida, conforme Parecer 5264/2020, cuja cópia se encontra anexada à folha 12 (frente e verso). Assim, não tendo logrado êxito na prorrogação do regime especial citado, deveria, o contribuinte, recolher o tributo antes da entrada, das mercadorias, neste Estado. Como não o fez, fato que não nega, entendo que restou caracterizada a infração.

Portanto, não poderia o autuado reduzir a base de cálculo nas operações que realizou objeto da autuação, haja vista que não estava credenciado à fruição do referido benefício fiscal.

O impugnante alega, também, que a situação crucial que deve ser levada em consideração pelo órgão julgador é que todas as operações de venda dos medicamentos efetuadas pela empresa

foram efetuadas em valor inferior àquelas indicadas como PMC, o que não trouxe nenhum prejuízo ao Erário.

Por certo que a legislação do ICMS prevê a possibilidade de o contribuinte requerer a restituição do valor acrescido quando praticar preço de venda inferior àquele adotado como base de cálculo da substituição tributária, consoante estabelece o artigo 9º-A, §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º, da Lei nº 7.014/96.

Entretanto, no presente caso, inexiste qualquer comprovação neste sentido, o que, invariavelmente, deve ser feito num procedimento à parte, quando o contribuinte apresenta as suas razões e a Fiscalização verifica em todo o seu contexto se houve ou não a prática de valor de venda inferior ao PMC.

Apesar de alegar ainda a existência de descontos nas vendas realizadas, constato que assiste razão ao autuante quando diz que o impugnante não juntou os elementos comprobatórios do alegado.

Diante do exposto, a infração 01 é parcialmente procedente no valor de ICMS devido de R\$ 13.178.083,83, em face à exclusão dos valores alcançados pela decadência nos meses de janeiro a junho de 2019, e a infração 02 que foi reconhecida pelo autuado é procedente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 210404.0005/24-0, lavrado contra **COMERCIAL DE MEDICAMENTOS DO RECONCAVO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 13.178.083,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº. 7.014/96, com os demais acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 19.853,77**, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº. 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de fevereiro de 2025.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR