

A. I. Nº - 207106.0024/04-6
AUTUADO - PAULO CESAR COSTA PORTELA
AUTUANTE - CHARLES BELINE CHAGAS OLIVEIRA
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 16.12.04

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0489-02/04

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. FALTA DE RETENÇÃO E RETENÇÃO A MENOS. Tendo em vista a inexistência de Convênio que preveja a retenção do imposto pelo remetente, de acordo com a Portaria nº 270/93 alterada pela Portaria 141/94, é devido pelo adquirente da mercadoria, o pagamento do imposto por antecipação na entrada, no território deste Estado, no posto de fronteira ou na primeira repartição fiscal do percurso das mercadorias. Reduzido o débito por erro na sua apuração. Rejeitadas as preliminares de nulidade argüidas pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, em lide, foi lavrado em 01/09/2004, para exigência de ICMS no valor de R\$54.863,95, em decorrência dos fatos:

1. Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 448,65, nos meses de agosto de 2000 e maio de 2001, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às mercadorias (medicamentos) adquiridas de outras Unidades da Federação que não fazem parte do Convênio ICMS nº 76/94, e relacionados no Anexo 88, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, com base no preço máximo de venda ao consumidor publicado mensalmente em revistas especializadas, conforme demonstrativos às fls. 16 e 21.
2. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, no valor de R\$ 54.415,30, correspondente às aquisições de medicamentos provenientes de outras Unidades da Federação não signatárias do Convênio ICMS nº 76/94, e relacionados no Anexo 88, nos meses de junho e agosto de 2000, fevereiro de 2001 a maio de 2002, conforme demonstrativos às fls. 14, 15, 17 a 20, 22 a 118.

Foram dados como infringidos os artigos 371, I, “a”, 125, I, “a”, combinado com o artigo 61, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, com aplicação da multa prevista no artigo 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

O sujeito passivo representado por advogado legalmente constituído, em sua defesa às fls. 322 a 332, refuta integralmente a exigência fiscal fundamentado no argumento de que o artigo 61, do RICMS/97 que serviu de base para o cálculo do ICMS-ST devido, considerando o preço máximo de venda a consumidor, é ilegal por afronta ao disposto no artigo 21 da Lei Federal nº 8.884/94, que dispõe sobre a prevenção e repressão de infrações contra a ordem econômica, também chamada de Lei Antitruste.

Interpretando o conteúdo do artigo 61, inciso I, do RICMS/97, o defendente destaca que o RICMS não determina que a base de cálculo por substituição seja aquela sugerida pelo fabricante, como sendo o preço de consumidor final, mas que esta norma fala em preço sugerido pelo fabricante ou preço fixado por autoridade competente.

Alega que vocábulo “ou” permite a várias interpretações, possibilitando se utilizar qualquer uma dessas bases de cálculos, entendendo que a mais sensata deve ser a prevista na lei formal.

Destaca que apesar do RICMS/BA facultar a utilização da base de cálculo pelo preço sugerido pelo fabricante ou pelo preço fixado por autoridade competente, a Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 23, §§ 2º e 3º) determina que, havendo preço fixado por autoridade competente, este será utilizado como base de cálculo para fins de substituição tributária, e somente na falta deste é que seria possível adotar o preço sugerido pelo fabricante como sendo o preço final ao consumidor.

Sustenta que há preço fixado por órgão público, e este deve ser o estabelecido na Portaria 37/92, do Ministério da Fazenda e Planejamento, ou seja, que a base de cálculo para fins de substituição tributária não pode ser aquela sugerida pelo fabricante, mas sim a fixada pela autoridade oficial.

Argüi ilegalidade na adoção da base de cálculo com base no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, por entender que fere frontalmente a Lei. Observou que alguns Estados da Federação têm corrigido a ilegalidade do lançamento fundamentado em base de cálculo com base no preço máximo de venda ao consumidor publicado por revistas especializadas, a exemplo do Estado da Minas Gerais que editou a Lei nº 14.062/2001 – SEF/MG (art. 22, § 1º e 2º), estabelecendo que a BC-ST nas operações com medicamentos deve ser calculada a partir do valor da operação consignado na nota fiscal emitida pelo fabricante ou distribuidor, vedada a utilização dos preços constantes de quaisquer tabelas publicadas por entidades do comércio de medicamentos.

Ao final, requer a improcedência do Auto de Infração, e se assim não for o entendimento, a procedência em parte com base nos preços formados a partir das tabelas oficiais.

O preposto fiscal em sua informação fiscal às fls. 339 a 340, antes de entrar no mérito das questões, informou que verificando que havia efetuado a maior o lançamento do imposto no Auto de Infração em algumas planilhas, em razão de não ter sido considerada a redução da base de cálculo em 10% prevista na legislação, anexou novas planilhas e um novo Demonstrativo de Débito corrigindo os valores do ICMS devido (docs. fls. 341 a 401).

Em seguida, aduziu que o CONSEF não é órgão competente para julgar a ilegalidade de norma estadual, e rebateu as alegações defensivas dizendo que o dispositivo regulamentar utilizado para a determinação da base de cálculo não fere a Lei Antitruste, por entender que o comerciante fica livre para vender o produto farmacêutico por um preço diferente do sugerido, porém este preço é considerado pelo Estado apenas para fins de cobrança do tributo.

Com relação a interpretação do patrono do autuado em relação ao artigo 61, do RICMS/97, o autuante argumentou que o fato de se adotar uma das alternativas dispostas no mencionado dispositivo regulamentar, não torna ilegal esta norma.

Salientou que a Portaria 37/92, não é mais aplicável para tributação do ICMS, tendo em vista a liberação atual dos preços.

Conclui pela procedência parcial do Auto de Infração.

À fl. 338 consta que o autuado recebeu cópias do novo Demonstrativo de Débito, do Anexo e das novas planilhas produzidas pelo Auditor Fiscal autuante, e à fl. 403, a sua manifestação sobre tais documentos, na qual foi aduzido que o autuante repetiu o mesmo equívoco quando fez o lançamento fiscal, pois utilizou tabela de preço que a lei não autoriza, e não fez qualquer prova dos ditos preços utilizados para o lançamento fiscal. Ressalta que o solicitado em sua defesa inicial foi o procedimento previsto na Portaria 37/92 do Ministério da Fazenda e Planejamento, que deve ser observada pelo Estado da Bahia na condição de signatária de Convênio que estabelece os cálculos para as operações com medicamentos.

VOTO

Inicialmente, analisando a impugnação quanto à matéria de direito, é importante ressaltar que a declaração de inconstitucionalidade não se inclui na competência do órgão julgador.

Na análise das peças processuais verifica-se que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir, da empresa adquirente, estabelecida no Estado da Bahia, a antecipação efetuada a menos, na aquisição de mercadorias (medicamentos) provenientes de outras Unidades da Federação (São Paulo, Minas Gerais e Goiás), em virtude de erro na determinação da base de cálculo, com base no preço máximo de venda a consumidor publicado em revistas especializadas, além da falta de antecipação em diversas operações realizadas nos mesmos Estados que não fazem parte do Convênio ICMS nº 76/94, conforme demonstrativos e respectivos documentos constantes às fls. 16 a 315.

O débito encontra-se devidamente demonstrado nas planilhas representativas de cada documento fiscal constantes às fls. 14 a 118 (341 a 401 corrigidos), com base no preço máximo de venda a consumidor publicado em revistas especializadas no setor farmacêutico, e nos casos em que o produto não constava das referidas revistas, o preço foi calculado com base no preço praticado acrescido da MVA de 51,46%, em cujas planilhas de cálculos encontram-se a discriminação analítica dos valores do preço máximo ao consumidor de cada produto constante na nota fiscal, a BC-ST, a BC reduzida, o ICMS-ST, o imposto destacado no documento fiscal, o imposto substituído na nota fiscal, e a diferença a recolher.

Pelo que constam das notas fiscais que serviram de base à autuação, todas as mercadorias tratam-se de medicamentos, e, portanto, estão enquadradas no regime de substituição tributária, e são originárias dos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Goiás, os quais, deixaram de ser signatários do Convênio 76/94 e posteriores, desde 01/11/97; 01/04/2001; e 01/09/00, respectivamente. Portanto, em se tratando de aquisições interestaduais de medicamentos, e considerando que os Estados dos quais originaram as mercadorias, na data da ocorrência, não mais eram signatários do Convênio ICMS 76/94, é de inteira responsabilidade do estabelecimento autuado o pagamento do imposto, na condição de adquirente das mercadorias, por antecipação na entrada, no território deste Estado, na fronteira ou na primeira repartição fiscal do percurso da mercadoria, na forma estabelecida na Portaria nº 270/93 alterada pela Portaria nº 141/94.

Pelos argumentos defensivos, nota-se que o autuado reconhece a sua obrigação como substituto tributário nas operações objeto da lide, ou seja, não discute a sua condição de sujeito passivo por substituição, nas aquisições em outras Unidades da Federação, e conseqüentemente, a sua obrigação em efetuar a antecipação do imposto das mercadorias objeto da autuação, tanto que, conforme infração 01 efetuou a antecipação a menos em várias operações de compras interestaduais.

No entanto, ao defender-se, aduziu ilegalidade da base de cálculo utilizada para fins de apuração do ICMS substituição, com base nos preços máximos de venda a consumidor publicados em revistas

especializadas no setor de medicamentos, por considerar que tais preços não são os fixados pela autoridade oficial.

Com relação a base de cálculo para determinação da exigência fiscal, observo o acerto da ação fiscal, tendo em vista que foi dado estrito cumprimento ao disposto na Cláusula Segunda do Convênio 76/94, haja vista que foi utilizado o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, constante das tabelas de preços publicadas em revistas especializadas do setor comercial de medicamentos, e em alguns casos em razão da não divulgação nas referidas revistas foi utilizado o preço praticado acrescido da margem de 51,46% prevista no Anexo 88 do RICMS/97. Desse modo, considero que não há qualquer ilegalidade na base de cálculo utilizada para fins de apuração do ICMS substituição, pois a mesma foi calculada corretamente de acordo com o Convênio nº 76/94, combinado com o artigo 61, I do RICMS/BA., qual seja, sobre “.....o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente”, como aliás, nestes casos é a jurisprudência reinante nos órgãos julgadores do CONSEF.

Considerando o refazimento dos cálculos pelo autuante, em virtude de não ter sido considerada a redução de 10% prevista na legislação tributária, o débito da infração 01 fica reduzido para o valor de R\$ 367,98, enquanto que a infração 02 passa a ser de R\$ 49.823,01, cujo demonstrativo de débito passa a ser o seguinte.

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO

Data Ocor.	Data Venc.to.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito	Item
31/8/2000	10/09/2000	2.102,35	17	60	357,40	1
31/5/2001	10/06/2001	62,24	17	60	10,58	1
30/6/2000	10/07/2000	490,41	17	60	83,37	2
31/8/2000	10/09/2000	376,47	17	60	64,00	2
28/2/2001	10/03/2001	9.524,29	17	60	1.619,13	2
31/3/2001	10/04/2001	11.642,35	17	60	1.979,20	2
30/4/2001	10/05/2001	1.014,47	17	60	172,46	2
31/5/2001	10/06/2001	11.065,29	17	60	1.881,10	2
30/6/2001	10/07/2001	5.718,53	17	60	972,15	2
31/7/2001	10/08/2001	22.042,47	17	60	3.747,22	2
31/8/2001	10/09/2001	50.471,82	17	60	8.580,21	2
30/9/2001	10/10/2001	9.197,06	17	60	1.563,50	2
31/10/2001	10/11/2001	54.934,94	17	60	9.338,94	2
30/11/2001	10/12/2001	5.458,71	17	60	927,98	2
31/12/2001	10/01/2002	22.086,53	17	60	3.754,71	2
31/1/2002	10/02/2002	15.714,82	17	60	2.671,52	2
28/2/2002	10/03/2002	5.605,41	17	60	952,92	2
31/3/2002	10/04/2002	27.794,88	17	60	4.725,13	2
30/4/2002	10/05/2002	1.547,24	17	60	263,03	2
31/5/2002	10/06/2002	38.390,82	17	60	6.526,44	2
TOTAL DO DÉBITO					50.190,99	

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIAEM PARTE do Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE

Já atuei como relator em alguns casos semelhantes, envolvendo outras empresas do mesmo ramo de atividade. Por questão de coerência, reitero aqui o meu entendimento acerca do ponto em discussão nestes autos – a questão da adoção de preços publicados em revistas do ramo farmacêutico. Ao dar este voto, contrariamente, talvez, ao entendimento geral, quero deixar clara a minha preocupação com a *estrita legalidade*.

O item 1º deste Auto de Infração diz respeito a ICMS recolhido a menos. O item 2º cuida de ICMS que deixou de ser recolhido. Em ambos os casos, trata-se de pagamento do imposto através do *regime de substituição tributária por antecipação*, nas operações com produtos farmacêuticos. O “X” da questão está no critério de determinação da *base de cálculo* do imposto a ser recolhido pelo sistema de substituição tributária por antecipação.

A lei prevê *três critérios* para se determinar a base de cálculo da substituição tributária de produtos farmacêuticos, critérios estes que são auto-excludentes:

- a) primeiro critério: a base de cálculo *é* (a lei diz “é”) o preço tabelado pelo órgão competente – se houver (Lei nº 7.014/96, art. 23, § 2º);
- b) segundo critério: não havendo preço tabelado, a base de cálculo *poderá* (a lei diz “poderá”) ser o preço final a consumidor *fixado* ou *sugerido* pelo fabricante ou importador, *se houver, desde que, comprovadamente*, seja o preço de venda *utilizado* pelo contribuinte substituído (Lei nº 7.014/96, art. 23, § 3º);
- c) terceiro critério: não sendo possível aplicar nem o primeiro nem o segundo critério, a base de cálculo é a prevista como regra geral da substituição tributária, ou seja, *é* (a lei diz “é”) a soma do valor da operação-base, mais seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes, mais a margem de valor adicionado (Lei nº 7.014/96, art. 23, II, “a”, “b” e “c”).

Poder-se-ia estranhar o fato de a *regra geral* constituir o “terceiro critério”, e não o “primeiro”. Não se trata de defeito de redação. Na técnica legislativa, isto é, do ponto de vista de quem faz a lei, como na técnica interpretativa, do ponto de vista do aplicador da norma, segue-se o *princípio da especialidade*: as regras especiais derrogam as regras gerais.

Assim, cumpre, em primeiro lugar, verificar se se aplica o primeiro critério, no caso de produtos farmacêuticos, consubstanciado na regra do § 2º do art. 23 da Lei nº 7.014/96. Como não se aplica aquele dispositivo, haja vista que produtos farmacêuticos atualmente estão com os preços liberados, passa-se ao segundo critério, que está contido no § 3º. Por este segundo critério, caso se entenda que os produtos farmacêuticos têm seu preço final a consumidor *fixado* ou *sugerido* pelo fabricante ou importador, e, além disso, se, *comprovadamente*, o preço fixado ou sugerido for o preço de venda *utilizado* pelo contribuinte substituído, a base de cálculo poderá ser o preço fixado ou sugerido. Por fim, não sendo aplicável o segundo critério, adota-se o terceiro, isto é, a regra geral, contida no art. 23, II: a base de cálculo é a soma do valor da operação-base, mais seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes, mais a margem de valor adicionado.

No lançamento de que cuidam os itens 1º e 2º do presente Auto de Infração, foi tomado por parâmetro o segundo critério retrocomentado, para os produtos cujos preços são publicados em revistas, e o terceiro critério, para os demais produtos. Pretendo demonstrar que, na minha ótica, o critério aplicável é apenas o terceiro.

A publicação de preços de medicamentos (que, pela portaria ministerial, deve ser feita pelos *varejistas*, fixe-se bem) constituía exigência de uma antiga Portaria do Ministério da Fazenda, a Portaria nº 37/92. Na época em que ela foi editada, havia uma preocupação do governo federal com os preços das mercadorias e serviços para efeitos de controle do desenfreado processo inflacionário então existente. Para se compreender o significado da aludida portaria, é imprescindível abordar,

antes, a Portaria nº 463/91 do Ministério da Fazenda, cujo art. 3º estabelecia que para os estabelecimentos fabricantes de medicamentos os preços seriam *controlados, monitorados* ou *liberados*. Já no art. 4º ela previa que para os estabelecimentos atacadistas e varejistas os preços seriam *tabelados*, sujeitos à *limitação da margem de comercialização* ou *liberados*. A Portaria nº 37/92, em seu art. 2º, ao classificar no inciso III do art. 3º e no inciso II do art. 4º da Portaria nº 463/91 os produtos farmacêuticos da linha humana, tornou os preços dos aludidos produtos *liberados* nas operações efetuadas pelos estabelecimentos fabricantes, mas ficando sujeitos à *limitação da margem de comercialização* nas operações de atacado e varejo, sendo que, nas vendas ao consumidor, o preço máximo, único em todo o território nacional, deveria ser obtido dividindo-se por 0,7 o preço de fábrica.

Feitas essas observações, e considerando que se trata de atos normativos federais, cumpre então assinalar em que ponto essas portarias interessam no caso presente, haja vista que, por questão de *competência legislativa*, para se determinar a *base de cálculo* do ICMS, os critérios a serem atendidos são os fixados pela legislação tributária estadual.

A substituição tributária nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos foi prevista originariamente no Protocolo ICM 14/85. Entretanto, na Bahia, aqueles produtos somente vieram a ser incluídos no regime de substituição tributária, nas operações internas, em 1994. Isso foi feito através do Decreto nº 2.585, de 09/11/93 (Alteração nº 50 do RICMS/89), surtindo efeitos a partir de 01/01/94. Tendo em vista que o Convênio ICMS 76/94 revogou o Protocolo ICM 14/85, passarei a centrar a atenção apenas no aludido Convênio e suas alterações posteriores.

A legislação baiana segue o padrão acordado entre a Bahia e os demais Estados no Convênio ICMS 76/94. Esse convênio sofreu alterações de texto, sendo necessária atenção especial visando à correta aplicação da legislação no tempo, quando for o caso.

O *caput* da cláusula segunda do aludido convênio tinha originariamente a seguinte redação:

“Cláusula segunda. A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço constante de tabela estabelecida pelo órgão competente para venda a consumidor.”

Essa redação foi em sua essência mantida pelo Convênio ICMS 4/95.

Posteriormente, foi editado o Convênio ICMS 79/96, surtindo efeitos a partir de 11/10/96, que trocou a palavra “estabelecida” por “sugerido” e acrescentou à supramencionada cláusula a seguinte expressão:

“... e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial”.

Medicamentos já tiveram preços tabelados, “congelados”, monitorados, controlados, acompanhados, liberados, e por aí vai. Por fim, de acordo com o inciso II do art. 4º da Portaria nº 463/91, do Ministério da Fazenda, os *preços de varejo* passaram a ser sujeitos à *limitação da margem de comercialização*. Isso, porém, não é *tabelamento*.

Observo que os preços de medicamentos por atacado são *livres*. Já no varejo, a margem de lucro (que a portaria chama de margem de comercialização) é de 42,85% sobre o preço de fábrica. Ao ser feita a venda pelo fabricante, adiciona-se ao preço de fábrica a margem de lucro, chegando-se assim ao preço de varejo.

Existem dois métodos para se determinar a margem de lucro para a venda a varejo. Em ambos, o resultado é idêntico. O primeiro método é o óbvio, já descrito: adiciona-se ao preço de fábrica a margem de lucro de 42,85%. O segundo método consiste em dividir-se o preço de fábrica por 0,7. Dá no mesmo (a diferença porventura existente fica na casa dos centavos).

A fiscalização, interpretando a legislação baiana, em consonância com a orientação do Convênio ICMS 76/94, considera que os preços publicados em revistas do setor farmacêutico são “sugeridos” pelo autuado.

Várias revistas publicam preços de medicamentos. Há uma revista que é publicada pelos atacadistas (ABAFARMA), há outra do setor varejista (ABCFARMA), além de outras (*Kairos, Guia da Farmácia*, etc.).

Não está provado que exista preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo autuado. Não há prova, nos autos, de que as listagens adotadas pelo fisco sejam “sugeridas” pelo autuado. Não há nos autos nenhum ato que prove essa “sugestão”. A legislação tributária (como a penal) não comporta interpretação extensiva ou analógica. Ao definir a *base de cálculo*, em atenção ao princípio da tipicidade cerrada, a norma deve estabelecer *de forma inequívoca* qual o critério a ser seguido na sua determinação. Esse princípio tem vinculação aos princípios da estrita legalidade, da não-surpresa e da certeza do direito.

O art. 3º da Portaria nº 37/92 prevê é que, *nas unidades de comércio varejista*, os produtos deverão estar *etiquetados*. Já o art. 4º prevê que as aludidas unidades de comércio varejista *mantenham* à disposição dos consumidores e para verificação por parte da fiscalização (federal) as listas de preços máximos ao consumidor. Observe-se que a portaria não diz *quem* deva elaborar as listas. Diz apenas que elas *devem ser mantidas* à disposição dos consumidores e da fiscalização. Por conseguinte, não está previsto que os fabricantes sejam obrigados a publicar seus preços onde quer que seja. O que é previsto é que os estabelecimentos varejistas *mantenham* listas dos preços máximos, não importa por quem as mesmas sejam elaboradas.

Base de cálculo é matéria de reserva legal, isto é, só pode ser estabelecida por lei. O convênio é um ato em que os Estados, visando a uniformizar em todo o País as normas da substituição tributária nas operações interestaduais, atendendo à regra do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, se comprometem a elaborar suas leis internas em consonância com os parâmetros traçados no acordo interestadual. O convênio é portanto um *ato preparatório*, com base no qual são elaboradas as leis estaduais. Quando o sujeito passivo deixa de atender às regras da substituição tributária, não infringe as normas do convênio, mas da lei estadual. Isso é absolutamente válido inclusive nas operações interestaduais. O sujeito passivo jamais infringe a norma de um convênio de ICMS, pois ele, sujeito passivo, não é “parte” do convênio, não subscreveu o convênio. Quem infringe o convênio é aquele Estado que, tendo-o subscrito, venha a se comportar de modo diverso daquilo que por ele foi pactuado com as demais unidades federativas.

Na legislação baiana, a base de cálculo da substituição tributária está disciplinada no art. 23 da Lei nº 7.014/96:

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

.....

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

- 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 subseqüentes.

.....

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

§ 3º. Na falta do preço estabelecido pelo órgão competente a que se refere o parágrafo anterior, a base de cálculo, para fins de substituição tributária, poderá ser o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador, se houver, desde que, comprovadamente, seja o preço de venda utilizado pelo contribuinte substituído.

.....”

Note-se que a lei “copia” o que foi pactuado entre a Bahia e os demais Estados. Toda a fundamentação deve recair sobre a própria lei – *princípio da legalidade*.

A substituição tributária é um instituto polêmico por natureza. Mais polêmico ainda se torna quando se pretende cobrar “diferenças” de imposto presumivelmente pago a menos com base em interpretações extensivas da legislação, com base em analogia.

Os preços de medicamentos não são tabelados pelo governo. E não estou convencido de que eles sejam “sugeridos” pelo fabricante, haja vista que não existe nenhum ato que indique, de forma inequívoca, que os referidos preços foram sugeridos pelo fabricante. Para que se considerassem aqueles preços como sendo sugeridos pelos laboratórios, seria necessário que ou a lei o declarasse ou que houvesse algum ato do laboratório declarando que aqueles são os preços por ele sugeridos para as vendas a consumidor.

De acordo com o § 3º do art. 23 da Lei nº 7.014/96, acima transcrito, na falta do preço estabelecido pelo órgão competente, a base de cálculo da substituição tributária é o preço final a consumidor fixado ou o preço sugerido pelo fabricante ou importador, *se houver*, e desde que, *comprovadamente*, seja o preço de venda utilizado pelos contribuintes substituídos (farmácias, drogarias, etc.). Não consta nos autos que no caso em discussão sejam preenchidos esses *dois requisitos*.

Com efeito, as expressões “se houver” e “comprovadamente” indicam que a lei prevê dois requisitos neste caso: que o preço seja *sugerido* pelo fabricante (se houver) e que o preço sugerido seja, *comprovadamente*, aquele que o contribuinte substituído pratica.

Não há prova, nos autos, de que os preços adotados pela fiscalização no cálculo da diferença em exame sejam sugeridos pelo fabricante para as vendas no varejo – primeiro requisito fixado pela lei. Como também não foi comprovado que os preços em questão sejam os adotados pelas farmácias e drogarias – segundo requisito.

A cobrança de imposto é feita com base em princípios rígidos, como o princípio da tipicidade cerrada, que, juntamente com o princípio da estrita legalidade e outros preceitos denominados *princípios retores da tributação*, compõem um princípio mais amplo – o *princípio da segurança jurídica* ou *princípio da certeza do direito*.

Não se cobra imposto com base em analogia ou em interpretação extensiva da norma. Não pode o intérprete “deduzir” que, se uma revista publica preços de venda a consumidor, é porque, certamente, eles foram “sugeridos” como tais pelo respectivo fabricante (primeiro critério previsto na lei), e, cumulativamente, que os preços publicados são, de fato, comprovadamente, os que são praticados nas vendas a varejo (segundo critério previsto na lei).

A defesa destacou dois pontos que merecem a devida apreciação. Primeiro: “... em momento algum foi provado que os preços constantes de venda a consumidor final são os realmente sugeridos pelo fabricante, como de fato não são”. Segundo: o critério em que se baseia o fisco não pode ser implementado pelas empresas porque, se agissem como pretende a fiscalização, estariam incorrendo na prática de crime previsto na Lei Antitruste.

Estou convencido que, de fato, o segundo critério comentado no início do meu voto passou a ser inaplicável, a partir da edição da *Lei Antitruste*. O poder público deve ser o primeiro interessado na preservação da moral e dos bons costumes. O fisco não pode, a partir de uma interpretação equivocada – “data venia” –, obrigar as pessoas a praticar delitos. Qualquer leitura que se faça do inciso I do art. 21 da Lei Antitruste conduz a uma certeza: combinar preços constitui crime.

Considero que o processo deve ser retirado de pauta, e que se determine a realização de diligência, a fim de que a Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho refaça os cálculos, seguindo o preceito do art. 23, II, da Lei nº 7.014/96, e que se dê vista dos novos elementos ao sujeito passivo, para só então ser submetido a julgamento.

Caso não seja acatada a minha opinião, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, com fundamento no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, por falta de liquidez do lançamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207106.0024/04-6**, lavrado contra **PAULO CESAR COSTA PORTELA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 50.190,99**, sendo R\$ 515,35, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e mais R\$ 49.675,64, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2004.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA