

PROCESSO - A. I. Nº 294635.1201/04-8
RECORRENTE - VITOFARMA - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0196-04/05
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 25/10/2005

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0341-12/05

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS EM VIRTUDE DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo, entre as Unidades da Federação envolvidas na operação, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação. Na presente situação a base de cálculo para fins de retenção do imposto deve ser o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído, sugerido pelo fabricante. Rejeitada a preliminar de nulidade. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado para exigir ICMS no valor de R\$1.178.922,97, acrescido das multas de 60% e 70%, além da multa de R\$460,00, por descumprimento de obrigação acessória, em decorrência das seguintes infrações:

- 1- 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 relacionadas nos anexos 69 e 88. Diferença de ICMS devida em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de medicamentos provenientes de Estados não signatários do Convênio ICMS Nº 76/94. De acordo com a cláusula segunda do citado convênio, a base de cálculo para os produtos abaixo será o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial [...] – R\$1.165.289,64;
- 2- Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de saídas - apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício aberto (2004) – R\$13.633,33;
- 3- Deixou de escriturar livro(s) Fiscal (is). Deixou de escriturar o livro Registro de Inventário em 31/12/2003 – multa de R\$460,00.

O autuado apresenta impugnação, às fls. 548 a 550, inicialmente dizendo que o fiscal considerou que as notas fiscais de entrada estariam com valores diferentes das publicações da ABCFARMA, e

que tais valores deveriam ser os considerados como base de cálculo para se apurar o imposto devido ao Estado da Bahia. Entende que como a autuação foi baseada nas notas fiscais de entrada, os fatos geradores ocorreram no Estado de São Paulo e no Distrito Federal, e que o autuante lançou no presente Auto de Infração, parte do imposto devido a esses Estados. Diz que com o valor da nota fiscal recalculada, o fisco deve abater 10,75% referente ao repasse previsto na Portaria nº 37/92 do Ministério da Fazenda, e 10% referente ao Convênio nº 04/95. Acrescenta que quando o fiscal abate o imposto recolhido através da GNRE, ele considera o valor da nota fiscal não recalculada. Ao final, entendendo que o cálculo efetuado pelo autuante, referente à infração 1, não foi efetuado de maneira correta, pede a anulação do Auto de Infração.

O autuante, em informação fiscal (fls. 553 e 554), diz que o autuado só se manifestou sobre a primeira infração, mas que o art. 61, § 2º, I, do RICMS/97, dispõe que para os efeitos de substituição ou antecipação tributária dos produtos farmacêuticos, a base de cálculo será feita em consonância com o Convênio ICMS nº 76/94 e alterações posteriores, inclusive com a redução da base de cálculo em 10% introduzida pelo Convênio nº 04/95. Acrescenta que a cláusula segunda do Convênio nº 76/94, informa que 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. Aduz que o autuado, em sua defesa, confunde valor da operação constante nas notas fiscais de entrada com a base de cálculo acima descrita. Explica que o cálculo da antecipação em questão refere-se à cobrança do ICMS relativo às operações subsequentes, efetuado pelo regime sumário de apuração (art. 117, do RICMS/97), que para os efeitos de compensação ou abatimento, leva em conta os valores dos créditos constantes na documentação fiscal da mercadoria. Acrescenta que, na presente situação, não está previsto no regulamento estadual refazer cálculo das notas fiscais de entrada ou abater qualquer tipo de repasse previsto na Portaria nº 37/92. Afirma que em nenhum momento o autuado questiona os valores utilizados como base de cálculo. Entende, dessa forma, que o autuado acata as fontes utilizadas para coleta do Preço Máximo ao Consumidor. Ao final, pede a procedência do Auto de Infração.

Tendo em vista que o atuante não anexou aos autos todas as tabelas onde constam os preços máximos de venda a consumidor dos medicamentos que foram objeto da primeira infração, e que serviram para apuração da base de cálculo do imposto exigido no presente lançamento; considerando que dessa forma não é possível conferir os cálculos efetuados, sendo observado, como exemplo, que o PMC do medicamento “voltaflex” (Nota Fiscal nº 37.949, de 29/04/04) adotado na autuação foi de R\$ 10,34, conforme planilha à fl. 40, enquanto o PMC constante da tabela à fl. 378 é de R\$ 9,75; esta JJF, na assentada do julgamento, decidiu converter o presente processo em diligência à Inspetoria de Origem, para que o autuante anexasse aos autos as publicações (tabelas) de todos os preços máximos a consumidor, por ele utilizados para apuração do imposto devido, fazendo as respectivas correlações e refazendo os cálculos, se necessários.

Foi, ainda, solicitado que depois que o autuante prestasse a informação fiscal acima solicitada, a IFEP/METRO intimasse o autuado a se pronunciar no prazo legal (10 dias), caso quisesse, fornecendo-lhe, nessa oportunidade, fotocópias de demonstrativos e/ou documentos juntados pelo autuante.

O autuado, atendendo a solicitação supra, informou à fl. 560 estar anexando às fls. 561 a 581 as listas de preços máximos ao consumidor, utilizadas para apuração do imposto devido na primeira infração.

O autuado recebeu cópias das listas acima referidas, conforme intimação e ciência à fl. 583, porém não se manifestou a respeito das mesmas.

O julgador de 1^a Instância emitiu o seguinte voto:

“No que diz respeito às infrações 2 e 3, não houve contestação por parte do sujeito passivo, o que implica no reconhecimento tácito do cometimento das mesmas. Portanto, não há

necessidade de maiores considerações, ainda mais porque as infrações em comento estão demonstradas nos autos.

Quanto à primeira infração, o sujeito passivo se insurge apenas no que diz respeito à forma do cálculo realizado pelo autuante para apurar o imposto devido por antecipação tributária.

No entanto, da análise dos elementos constitutivos do PAF, constato que o procedimento fiscal foi efetuado de maneira correta, sendo que o autuado, em sua defesa, confunde valor da operação constante nas notas fiscais de entrada com a base de cálculo que deve ser utilizada para o cálculo do imposto devido por antecipação tributária.

O cálculo da antecipação em questão refere-se à cobrança do ICMS relativo às operações subsequentes, efetuado pelo regime sumário de apuração (art. 117, do RICMS/97), que para os efeitos de compensação ou abatimento, leva em conta os valores dos créditos constantes na documentação fiscal de aquisição da mercadoria. Ademais, na presente situação, não está previsto no regulamento estadual refazer cálculo das notas fiscais de entrada ou abater qualquer tipo de repasse previsto na Portaria nº 37/92.

Para as operações em exame, o art. 61, § 2º, I, do RICMS/97, dispõe que para os efeitos de substituição ou antecipação tributária dos produtos farmacêuticos, a base de cálculo será feita em consonância com o Convênio ICMS nº 76/94 e alterações posteriores, inclusive com a redução da base de cálculo em 10% introduzida pelo Convênio nº 04/95, fato observado pelo autuante na ação fiscal.

Destaca-se, ainda, que a cláusula segunda do Convênio nº 76/94, determina que 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.

Tendo em vista que o atuante não anexou aos autos todas as tabelas onde deveriam constar os preços máximos de venda a consumidor dos medicamentos que foram objeto da primeira infração, e que serviram para apuração da base de cálculo do imposto exigido no presente lançamento; esta JJF, na assentada do julgamento, decidiu converter o presente processo em diligência à Inspetoria de Origem, para que o autuante anexasse aos autos as publicações (tabelas) de todos os preços máximos a consumidor, por ele utilizados para apuração do imposto devido, fazendo as respectivas correlações.

O autuante atendeu a solicitação supra, e anexou às fls. 561 a 581 as listas de preços máximos ao consumidor, por ele utilizadas, sendo que o autuado recebeu cópias das mesmas (fl. 583), porém não se manifestou.

Portanto, o sujeito passivo não questionou em nenhum momento as tabelas de preço dos medicamentos utilizadas na ação fiscal, nem os demonstrativos elaborados pelo autuante, o que ao meu ver implica no acatamento às fontes utilizadas pelo preposto fiscal para coleta do Preço Máximo de Venda ao Consumidor.

Sendo assim, entendo que o valor ora exigido foi calculado de acordo com a legislação em vigor e a jurisprudência deste CONSEF e, para ilustrar, trago à colação o voto da ilustre Conselheira Sra. Verbena Matos de Araújo, prolatado no Acórdão CJF nº 0394-11/03:

VOTO

Neste Recurso Voluntário o recorrente repete a sua defesa apresentada anteriormente sem acrescentar nenhum novo fundamento, como já observado pelo Parecer PGE/PROFIS.

O recorrente deixou de observar as regras para a substituição tributária dos medicamentos adquiridos em outras unidades da Federação, ocasionando, assim, um recolhimento a menos do imposto devido.

Ocorre que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária 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, conforme previsto no Convênio ICMS nº 76/94, combinado com o artigo 61, I do RICMS/BA.

Nesta autuação, como já afirmado pelo relator de 1ª Instância, cumpriu-se o disposto na Cláusula Segunda do Convênio nº 76/94, haja vista que foi utilizado o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelos estabelecimentos industriais, constantes das tabelas de preços publicadas em revistas especializadas.

Pelo exposto, concordo com o Parecer exarado pela representante da PGE/PROFIS e Nego Provimento ao Recurso Voluntário, uma vez 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.

Por tudo quanto foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, retificando apenas a tipificação legal da multa da infração 2, pois se tratando de levantamento quantitativo deve ser a prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.”

Em seu Recurso Voluntário o recorrente requer a nulidade da Decisão sob alegação de julgamento *citra petita*, pois a JJF não se pronunciou corretamente acerca de todas as questões que lhe foram propostas. Diz que em sua impugnação alegara que a autuação não procedia, pois ao utilizar a nota fiscal de Entrada o Fisco comete dois graves erros que implicam a total nulidade do lançamento: utilização irregular da pauta fiscal e inobservância dos descontos incondicionais ou comerciais que são concedidos pela as industrias e são repassados obrigatoriamente para as distribuidoras, farmácias e consumidores finais. Afirma que não pode o Estado da Bahia por simples Portaria, Resolução ou mesmo Decreto, fixar o valor sugerido na Revista da ABCFARMA como base de cálculo. Tece também uma série de considerações sobre os descontos incondicionais ou comerciais, para demonstrar que representam parcelas redutoras nos preços de compra e venda, constantes das notas fiscais e não depender de evento posterior à emissão desses documentos; trata-se de fato corriqueiro no ramo de Venda/Distribuição de Produtos Farmacêuticos, em face dos chamados “medicamentos bonificados”, não podendo, portanto servir de parâmetro para se auferir a base de cálculo real para a operação tributária.

Pede, finalmente, a nulidade da Decisão e alternativamente, requer o recálculo do suposto tributo devido, sob tratamento dado pelo artigo 3º do Decreto nº 7.799/00.

A PGE/PROFIS emite seu Parecer, rebateando primeiramente a alegada nulidade da Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, argumentando que: (I) a alegação carece de fundamento, pois não há na peça defensiva qualquer sustentação sobre a questão dos descontos incondicionais ou comerciais, mesmo que de forma subliminar; (II) a outra questão revelada pelo recorrente, relativa à irregularidade da pauta fiscal utilizada, foi absolutamente decidida pela Junta de Julgamento Fiscal, após debates e complementos probatórios, restando insubstancial esse pedido de nulidade; (III) ao contrário, o autuado, sim, tentou inovar intempestivamente a lide, trazendo à baila questões não formatadas na peça defensiva, referentes aos descontos incondicionais ou comerciais, e pedido de aplicação do Decreto nº 7799/00, que devem de plano ser rechaçadas, por conta de evidente preclusão temporal para brandi-las. No mérito, afirma que a tese da inexistência de previsão legislativa para utilização da pauta fiscal é inexistente, pois, conforme preconiza o art. 19 da Lei Estadual, instituidora do ICMS (que transcreve), segundo permissivo constitucional, a existência de pauta fiscal é absolutamente possível; neste diapasão, prossegue, foi firmado o Convenio nº 76/94 que estabeleceu, novamente, como base de cálculo das operações *sub examine*, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor o sugerido ao público pelo industrial, também em consonância com disposto na Lei Complementar nº 87/97; alem disso, diz, o autuante carreou ao processo listas de preços máximos ao consumidor final, emitidas pela ANVISA, devidamente legitimada pelo Decreto nº 4937/03; transcreve o art. 19, Parágrafo Único, III da Lei nº 7014, que se refere à discordância em ralação ao valor fixado em pauta fiscal, para concluir que não se verifica qualquer indicação do autuado ao valor a ser utilizado como base de cálculo e, muito menos, uma comprovação de valor exato por ele postulado, atendo-se a tão-somente formular conjecturas sobre a não aplicação dos Recursos

incondicionais ou comerciais, que, ressalta, só foi apresentado no Recurso Voluntário, ora apreciado. Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO (Vencido)

Em processo semelhante (Acórdão 2^a JJF nº 0489-04/04), adotei, como razão de decidir, o voto divergente do ilustre Julgador José Bezerra Lima Irmão, com a seguinte redação:

"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 Nº 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 Nº 76/94 revogou o Protocolo ICM Nº 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 Nº 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 Nº 4/95.

Posteriormente, foi editado o Convênio ICMS Nº 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 Nº 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 (ABA FARMA), 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 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.

§ 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.”

Por concordar integralmente com os fundamentos constantes do voto do Dr. José Bizerra, entendo dispensável o acréscimo de novos argumentos, considerando esgotada a análise da questão.

Em face do exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para julgar NULA a infração 1, e manter a Decisão recorrida quanto à PROCEDÊNCIA das infrações 2 e 3.

VOTO VENCEDOR

Com o devido respeito, não acompanho o voto do ilustre relator, pois entendo que a Decisão proferida pela 4ª JJF está correta e não merece reparos, conforme passo a me pronunciar.

Inicialmente, afasto a preliminar de nulidade suscitada no Recurso Voluntário, pois todos os argumentos articulados na Defesa interposta foram apreciados na Primeira Instância. Ao fundamentar o seu voto, o ilustre relator da Decisão recorrida explicou, à luz da legislação aplicável ao caso, qual a forma de apuração da base de cálculo e do imposto devido. Também ressaltou que a legislação não previa o refazimento do cálculo das notas fiscais de entradas ou abatimento de qualquer tipo de repasse previsto na Portaria nº 37/92.

Não obstante a excelente qualidade do voto proferido pelo dr. José Bezerra Lima Irmão, inúmeras decisões já pacificaram neste CONSEF o entendimento de que a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária referente a medicamentos da linha humana é apurada em consonância com o previsto na Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94, a qual reza que:

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.

A primeira hipótese prevista no dispositivo transscrito acima não se aplica ao caso em tela, pois não temos mais preço de medicamento fixado por órgão competente. A Portaria nº 37/92, do Ministério da Fazenda e Planejamento, está em completo desuso, uma vez que em uma economia de mercado os preços são livres. Hoje, a Câmara de Medicamentos (CMED) apenas determina qual a margem de lucro bruto máxima a ser utilizada pelos estabelecimentos comerciais.

Quanto aos preços máximos de venda a consumidores sugeridos pelos estabelecimentos industriais, observo que esses preços existem e constam nas listas de preços acostadas ao processo (fls. 561 a 581). Dessa forma, a base de cálculo da substituição tributária deve ser apurada com base nesses preços, como acertadamente fez o autuante, não havendo o que se falar em pauta fiscal e nem em descontos incondicionais.

No que tange à comprovação de que os contribuintes substituídos pagaram ou não o preço sugerido pelo fabricante, é lógico que essas publicações foram observadas pelos comerciantes varejistas, pois seria um contra-senso publicar e divulgar revistas com preços sugeridos caso esses preços não fossem observados. Todavia, para esclarecer qualquer dúvida sobre o preço final praticado, a legislação tributária estadual concede uma redução da base de cálculo equivalente a dez por cento (10%), para cobrir eventual desconto concedido por comerciante varejista.

Apenas se não houvesse o preço sugerido pelo fabricante, é que seria utilizado o critério sugerido pelo ilustre relator do voto discordante proferido na Primeira Instância, isto é, o valor da

mercadoria mais o IPI, frete e/ou carroto e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionando-se a esse montante a MVA prevista na legislação, tudo nos termos do § 1º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94. Considerando que no caso em lide há o preço sugerido, não se pode acatar a sugestão feita pelo relator do referido voto discordante.

Por fim, ressalto que as formas de apuração da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária previstas no Convênio ICMS nº 76/94 e no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia estão em total conformidade com o art. 23, § 3º, da Lei nº 7.014/96, não havendo assim ilegalidade na legislação tributária.

O pedido alternativo feito pelo recorrente não pode ser acolhido, pois não restou comprovado nos autos o atendimento das condições exigidas na legislação para o gozo do benefício fiscal, qual seja, a celebração de Termo de Acordo específico.

Em face do acima comentado, considero que a Decisão recorrida foi correta e, portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 294635.1201/04-8, lavrado contra VITOFARMA - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$1.178.922,97, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.165.289,64 e 70% sobre R\$13.633,33, previstas no art. 42, II, “a” e III, respectivamente, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de R\$460,00, prevista no art. 42, XV, “d”, da mesma lei acima citada.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, Nelson Antonio Daiha Filho, José Antonio Marques Ribeiro, Helcônio de Souza Almeida e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiro Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2005.

TOLSTÓI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA GE/PROFIS