

PROCESSO - A. I. Nº 206844.0008/02-6
RECORRENTE - MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0171-02/03
ORIGEM - INFAZ SIMÕES FILHO
INTERNET - 04/11/2005

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0376-11/05

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. **a)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. **b)** IMPOSTO RETIDO A MENOS. Modificada a Decisão Recorrida para julgar nulas as infrações 5 e 6, haja vista que a falta de apresentação ao autuado da fonte dos preços dos produtos utilizados pelos autuantes, bem como a falta de comprovação de que todos os demonstrativos que fundamentam o lançamento lhe foram entregues, configuram o cerceamento do direito de defesa. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal proferida no Acórdão nº 0171-02/03, pela Procedência do presente Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$1.669.413,00, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Falta de retenção e conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de cervejas, refrigerantes e chopes realizadas para contribuinte localizado no Estado, nos exercícios de 1997 e 1998 – R\$29.330,25;
2. Retenção e recolhimento a menos do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de cervejas, refrigerantes e chopes realizadas para contribuinte localizado no Estado, nos exercícios de 1997 e 1998 – R\$33.700,00;
3. Falta de retenção e conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de farinha de trigo realizadas para contribuinte localizado no Estado, no período de janeiro a abril de 1997 e de abril a dezembro 1998 – R\$3.398,81;
4. Falta de retenção e conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de açúcar de cana realizadas para contribuinte localizado no Estado, nos exercícios de 1997 e 1998 – R\$162,39;
5. Falta de retenção e conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de medicamentos realizadas para contribuinte localizado no Estado, nos exercícios de 1997 e 1998 – R\$204.499,82;
6. Retenção e recolhimento a menos do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de medicamentos realizadas para contribuinte localizado no Estado, nos exercícios de 1997 e 1998 – R\$1.056.366,92;

7. Falta de retenção e conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de tintas e vernizes realizadas para contribuinte localizado no Estado, nos exercícios de 1997 e 1998 – R\$33.901,25;
8. Falta de retenção e conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuinte localizado no Estado, no período de dezembro de 1997 a dezembro de 1998 – R\$2.284,41;
9. Retenção e recolhimento a menos do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuinte localizado no Estado, no período de setembro de 1997 a dezembro de 1998 – R\$3.423,55;
10. Falta de retenção e conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de discos e fitas realizadas para contribuinte localizado no Estado, no período de julho a dezembro de 1998 – R\$6.643,06;
11. Falta de retenção e conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de filmes e *slides* realizadas para contribuinte localizado no Estado, no período de julho a dezembro de 1998 – R\$5.301,97;
12. Falta de retenção e conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de lâminas de barbear e isqueiros realizadas para contribuinte localizado no Estado, no período de julho a dezembro de 1998 – R\$24.368,86;
13. Falta de retenção e conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de lâmpadas elétricas realizadas para contribuinte localizado no Estado, no período de julho a dezembro de 1998 – R\$67.404,38;
14. Falta de retenção e conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de pilhas e baterias elétricas realizadas para contribuinte localizado no Estado, no período de julho a dezembro de 1998 – R\$27.203,73;
15. Falta de retenção e conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado, relativamente aos produtos elencados na Portaria 270/93 subordinadas a Regime Especial, Processo nº 501.202/93 e Parecer GETRI nº 1082/93, no período de dezembro de 1997 a dezembro de 1998 – R\$171.423,60.

A Junta de Julgamento Fiscal inicialmente decidiu rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo entendendo que:

- a) o PAF está revestido das formalidades legais, haja vista que estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, não estando presentes os motivos elencados nos incisos I a IV do artigo 18, do RPAF/99;
- b) o procedimento fiscal foi desenvolvido de acordo com as normas regulamentares, sendo indicadas, nas infrações 5 e 6, as cláusulas do Convênio ICMS Nº 76/94 não observadas pelo autuado;
- c) eventuais erros na indicação de dispositivos regulamentares não implicaram nulidade do lançamento, haja vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal;
- d) o argumento defensivo, de inexistência de informação no Auto de Infração quanto à base de cálculo do imposto utilizada pelos autuantes para a apuração do ICMS a ser retido, não pode ser acatado já que, nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, constam as colunas correspondentes à nota fiscal, código e descrição do produto, a norma legal utilizada, quantidade, valor da base de cálculo, alíquota, imposto devido, imposto retido e diferença a

recolher, não tendo sido comprovada a existência de vícios formais ou materiais que comprometessem a eficácia da autuação fiscal.

No mérito, o órgão julgador manteve os débitos relativos às infrações 1 a 4 e 7 a 15, tendo em vista que foram reconhecidos e pagos pelo autuado, consoante a Guia de Recolhimento Nacional (GNRE) acostada à fl. 205 do PAF, e julgou procedentes os valores exigidos nas infrações 5 e 6 com base na fundamentação sintetizada a seguir:

Quanto à falta de retenção do ICMS devido por substituição tributária nas saídas de medicamentos para adquirentes situados na Bahia (infração 5), o autuado alegou que isso ocorreu por dois motivos: a) em função de os destinatários possuírem Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda; b) em razão da destinação de mercadorias a não contribuintes do ICMS, utilizadas para consumo próprio, caso em que não é devida a retenção do ICMS.

O PAF foi convertido em diligência à Inspetoria de origem para que o contribuinte apresentasse a listagem dos adquirentes dos produtos, em relação aos quais não foi efetuada a substituição tributária, indicando a respectiva inscrição estadual de cada um e as notas fiscais emitidas, sendo solicitado também que, em relação aos clientes não contribuintes do ICMS, o autuado fornecesse relação constando inclusive o nº do CNPJ e as respectivas notas fiscais emitidas.

O sujeito passivo, em atendimento à diligência, protocolizou outra petição alegando em resumo: a) que apresentou comprovantes de recolhimento do ICMS por substituição tributária do cliente Irmãos Sanches Ltda. e os documentos apresentados comprovam, de forma exemplificativa, que houve recolhimento do imposto por parte dos destinatários das mercadorias após o recebimento das mesmas em seus estabelecimentos; b) que apesar de os comprovantes de recolhimentos acobertarem diversas notas fiscais, os documentos comprovam que houve o recolhimento do imposto exigido no presente processo, o que denota insubsistência da autuação; c) que, se fossem imprescindíveis os documentos solicitados por ocasião da intimação expedida pelos autuantes, que se encaminhasse a solicitação diretamente ao respectivo contribuinte, neste Estado.

Da leitura e análise das novas razões de defesa, constata-se que, embora o autuado tenha encaminhado a correspondência de fl. 233 dos autos, relativamente ao recolhimento que teria sido efetuado pelo seu cliente, Irmãos Sanches Ltda., não houve qualquer comprovação quanto ao pagamento do imposto, não foram indicadas as notas fiscais emitidas e os respectivos clientes não contribuintes do ICMS, estando, portanto, caracterizada a infração 5 da autuação.

Relativamente à retenção e recolhimento a menos do ICMS, nas saídas de medicamentos realizadas para contribuintes localizados neste Estado (infração 6), o autuado alegou que, à luz do Convênio ICMS 76/94, na falta do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento fabricante ou importador, deve-se utilizar o preço da operação acrescido da margem de lucro.

Entretanto, conforme o artigo 61, inciso I c/c com seu § 2º, a base de cálculo do imposto para fins de substituição ou antecipação tributária nas operações com medicamentos será o valor correspondente aos preços constantes de tabela estabelecida pelo órgão competente para venda a consumidor, os quais são sugeridos pelo fabricante e publicados em revistas da ABIFARMA, ABAFARMA e ABCFARMA, listagens que são disponibilizadas em laboratórios, farmácias, revendedores, sendo acessíveis ao público, haja vista que nos estabelecimentos varejistas as mencionadas listagens ficam à disposição do consumidor para consulta.

As tabelas de preços publicadas periodicamente têm validade jurídica, os preços são originários de informações dos fabricantes e se constata que, na prática, o comerciante varejista não pratica preço superior ao sugerido pelo laboratório. Dessa forma, acredita-se que os preços publicados na revistas da ABIFARMA, ABCFARMA e ABAFARMA são uniformes em

todo o Brasil, material publicitário que é produzido pelo próprio fabricante para conhecimento dos distribuidores e consumidores, além de entidades governamentais, e o fisco utiliza-os por entender que as tabelas constituem fontes que merecem credibilidade.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 436 a 453), o sujeito passivo requer a nulidade da Decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, pois o órgão julgador de primeira instância desprezou todas as provas apresentadas e não permitiu a produção de provas requeridas tempestivamente e imprescindíveis ao deslinde do litígio objeto deste Auto de Infração. Alega que demonstrou em sua peça defensiva que vários contribuintes adquirentes das mercadorias possuíam regime especial *“que os autorizavam a adquirir mercadorias sem a retenção do ICMS devido por substituição tributária”* e, além disso, demonstrou que vários destinatários são, na verdade, consumidores finais dos produtos adquiridos, não sendo, portanto, devida a retenção do referido imposto.

Prossegue dizendo que a realização da diligência fiscal requerida na impugnação é imprescindível, pois se trata de informações restritas às autoridades fiscais, não possuindo meios de obtê-las por intermédio de outras fontes, e se o Estado concedeu regimes especiais a determinados contribuintes, não pode agora exigir o mesmo imposto de terceiro *“que apenas observou e cumpriu um ato administrativo do próprio Estado”*.

Destaca que os autuantes não se manifestaram sobre as alegações defensivas, nem mesmo sobre os documentos referentes à empresa Irmãos Sanches Ltda., que comprovavam o pagamento do ICMS, e se limitaram a lhe pedir a apresentação de planilha de todos os não contribuintes do imposto no exíguo prazo de 10 dias. Observa que, apesar de ter requerido uma dilação de prazo devido ao grande volume de informações, não foi atendido pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, o que, em seu entendimento, feriu o seu amplo direito de defesa.

Requer a decretação de nulidade do Auto de Infração, por falta de cumprimento do disposto no inciso V, do RPAF/99, pois não há nenhuma informação quanto à base de cálculo utilizada pelos autuantes, nem quanto às infrações apontadas, tendo os prepostos fiscais se limitado a descrever as irregularidades como falta de retenção ou retenção a menor sobre produtos do Convênio ICMS 76/94.

No mérito, em relação à infração 5, argumenta que o débito é improcedente porque:

1. não se pode exigir o imposto, por substituição tributária, nas operações cujos destinatários eram detentores de regimes especiais concedidos pela Secretaria da Fazenda. Reitera que já havia carreado aos autos as provas de que a empresa Irmãos Sanches Ltda. recolheu o ICMS devido (DAE acostado ao PAF) e se não apresentou uma planilha detalhando as demais notas fiscais, cujo imposto foi pago em conjunto, foi porque não detém tal informação, a qual pode ser facilmente verificada pelos auditores fiscais;
2. também é inaplicável o regime de substituição tributária nas operações realizadas com destino ao consumo, dado que o adquirente não irá praticar, em etapa subsequente, o fato gerador do tributo. Por essa razão, requer que sejam excluídas da presente autuação, as saídas realizadas a hospitais, prefeituras, clínicas etc, conforme a relação que apresenta, tendo em vista que são estabelecimentos que não comercializam os medicamentos que adquirem, utilizando-os apenas para consumo interno. Acrescenta que tais operações representam uma exigência indevida de R\$5.790,71, no exercício de 1997, e de R\$5.460,17, no exercício de 1998.

Quanto à infração 6, aduz que recolheu o imposto devido por substituição utilizando a terceira opção prevista no Convênio ICMS Nº 76/94, isto é, o preço praticado na operação, acrescido da margem de lucro, já que inexistem preços de medicamentos, divulgados pelos órgãos competentes, e preços máximos de venda a consumidor, sugeridos ao público pelos estabelecimentos industriais.

Alega que, se é certo que existem associações privadas que mantêm publicações com sugestão de preços a consumidor, também é certo que a sua circulação é restrita aos associados, não sendo

acessível ao público em geral. Aduz, ainda, que o responsável pela publicação de tais revistas (como a ABCFARMA) são os estabelecimentos varejistas e não os estabelecimentos industriais e ressalta que os preços ali constantes são formados pelo preço praticado pelo estabelecimento industrial, o chamado “preço fábrica”, dividido por 0,7 (sete décimos), que corresponde à margem de lucro assegurada aos estabelecimentos farmacêuticos pela Portaria nº 37, de 11 de maio de 1992, da Secretaria Executiva do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento e, portanto, em seu entendimento, *“os preços praticados em tais revistas não obedecem ao Convênio ICMS nº 76/94, seja porque não foram divulgados pelo estabelecimento industrial, seja porque não se tratam de preços sugeridos pelo estabelecimento industrial”*, razão pela qual não podem ser aplicados como base de cálculo do ICMS a ser retido e recolhido por substituição tributária.

Observa que, ainda que se tratasse de preços divulgados pelos estabelecimentos industriais, as mencionadas revistas não possuem publicação oficial para obrigar terceiros e, à época dos fatos geradores, não fazia parte de nenhuma das associações que as divulgavam. Frisa que as revistas farmacêuticas têm validade jurídica apenas entre as partes contratantes, não tendo nenhum efeito em relação a terceiros, muito menos para efeitos tributários, considerando também que o CONFAZ, à época da edição do Convênio ICMS Nº 76/94, não elegeu as tabelas de preços publicadas pelas associações farmacêuticas *“como órgão responsável pela veiculação da base de cálculo do ICMS a ser retido e recolhido por substituição tributária nas operações com medicamentos”* e conclui dizendo que, *“somente agora, anos após, quando então formou-se um histórico que permite aferir a credibilidade do instrumento, é que o fisco passou a utilizá-la”*.

Por fim, requer a nulidade da Decisão proferida, por cerceamento de seu direito de defesa, ou a nulidade do Auto de Infração, ou, no mérito, a improcedência da autuação com o reconhecimento:

- a) da inexigibilidade da retenção do ICMS nas operações de saídas de medicamentos destinadas a contribuintes da Bahia beneficiários de regimes especiais que autorizavam a aquisição de mercadorias sem o pagamento do tributo e a não contribuintes do ICMS, que os utilizavam para consumo interno;
- b) da não aplicação de preços divulgados por revistas farmacêuticas não oficiais, como base de cálculo do imposto estadual devido por substituição tributária, nas operações com medicamentos.

A representante da PGE/PROFIS (fl. 4297-verso) sugeriu a realização de diligência, a qual foi acatada por esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, para que fiscal estranho ao feito analisasse a documentação apensada pelo recorrente, em relação à existência de operações de saídas de mercadorias para não contribuintes e para contribuintes do Estado da Bahia beneficiários de regimes especiais.

O diligente apresentou o Parecer ASTEC nº 0074/2004 (fls. 4299 a 4307) informando que, ao analisar por amostragem os demonstrativos apresentados pelo recorrente em meio magnético, concernentes à infração 5, constatou que:

- a) quanto às inscrições relacionadas como “ISENTO”, tratava-se de vendas a clínicas, prefeituras, hospitais etc, que não são contribuintes do ICMS;
- b) relativamente aos destinatários com inscrição estadual, trata-se, na maioria dos casos, de contribuintes do imposto, ressaltando-se apenas a empresa Fábrica de Velas, porque não se sabe o destino dado aos medicamentos adquiridos;
- c) o imposto já havia sido pago por diversos contribuintes beneficiários de regimes especiais no Estado da Bahia, os quais relacionou em um demonstrativo.

Em relação à infração 6, afirmou que os autuantes utilizaram, como base de cálculo, o preço máximo de venda a consumidor, determinado pela Cláusula Segunda do Convênio ICMS Nº 76/94, como previsto no parágrafo 6º da Cláusula segunda do Convênio ICMS Nº 79/96, enquanto que a

empresa usou o preço praticado na operação, acrescido da margem de lucro prevista no parágrafo primeiro da Cláusula Segunda do Convênio ICMS Nº 76/94 (60,07%), e como isso envolve um juízo de valor não lhe compete adentrar a questão.

Concluiu seu relatório sugerindo que o PAF fosse enviado aos autuantes, haja vista que não conseguiu “abrir” os arquivos por eles acostados (CD à fl. 4388), para que procedessem à exclusão dos CGC’s pertencentes a não contribuintes, conforme relacionado em demonstrativo próprio. Caso a PGE/PROFIS entenda que devem ser excluídos também os contribuintes com regimes especiais, disse que os indicou, por amostragem, em uma planilha, a fim de que os prepostos fiscais pudessem fazer a exclusão.

O recorrente manifestou-se sobre a diligência (fls. 4439 a 4442) aduzindo que a quantidade de destinatários ISENTOS representa um número muito superior aos 29 detectados pelo diligente, como por exemplo, os adquirentes identificados pelo CNPJ de nºs 14.543.458/0001-00 e 33.859.810/0001-57, não relacionados no Parecer. Por isso, pede novo cruzamento do arquivo por ele enviado com aquele elaborado pelo fisco, a fim de que sejam excluídos todos os adquirentes qualificados como ISENTOS, comprometendo-se a juntar, no prazo de 15 dias, o relatório específico contendo todos os adquirentes isentos de que trata o Auto de Infração (infração 5).

Relativamente aos adquirentes possuidores de regime especial ou liminar, alega que o estranho ao feito realizou apenas uma amostragem no mês de janeiro de 1997, havendo a necessidade de que seja apreciada toda a listagem de clientes por ele informados, a qual arrola dezenas de destinatários e não apenas os 11 mencionados no Parecer diligencial.

Acrescenta que não pode ser responsabilizado pelo adimplemento de crédito tributário devido por outrem que não satisfaz suas obrigações e que o simples fato de ter recebido intimação judicial relativamente a determinado cliente, ou cópia de regime especial vigente, exime-o da obrigação pela retenção e recolhimento do tributo, sob pena de responsabilidade civil ou criminal.

O autuado novamente veio ao PAF (fls. 4457 e 4458) para apresentar um CD contendo os demonstrativos relativos às vendas de medicamentos efetuadas, no período de 1997 e 1998, a destinatários isentos e com regimes especiais e liminares estabelecidos no Estado da Bahia, requerendo que seja feito o cruzamento de tais informações com o levantamento elaborado pelo fisco e a posterior exclusão de todos os adquirentes relacionados.

Os autuantes se manifestaram (fls. 4461 a 4463) aduzindo que, da análise por amostragem dos arquivos apresentados pelo contribuinte, concluíram pela impossibilidade de atender ao pleito do contribuinte, considerando que:

- a) o autuado não utiliza o rigor necessário em seu cadastro de clientes, já que diversos adquirentes, dados como isentos, na verdade possuem inscrição estadual ou possuem inscrição inválida, tornando impossível a verificação da situação de contribuintes *“quando informado CNPJ com número inválido”*;
- b) quanto às operações de saídas para clínicas e hospitais, detectaram a possibilidade de exclusão de alguns valores, *“mediante a comprovação através de cópia de nota fiscal, uma vez que as informações cadastrais dos compradores, informadas pelo autuado não são confiáveis”*, existindo situações em que, para um mesmo CNPJ, foram atribuídos três números de inscrição estadual.

O recorrente se pronunciou, às fls. 4517 a 4519, alegando que seu cadastro é um sistema centralizado de informações, as quais são atualizadas diariamente visando a atender à legislação vigente em todas as unidades da Federação, porém nem sempre a atual situação cadastral de seus clientes lhe é fornecida com presteza e, como a autuação se refere a um suposto descumprimento de obrigação tributária ocorrido em 1997 e 1998, certamente a situação cadastral de alguns destinatários das mercadorias sofreu alteração.

Ressalta que os próprios autuantes já reconheceram a necessidade de refazer o demonstrativo de

débito, comprovando que a dificuldade de informações cadastrais dos contribuintes baianos pode acometer também ao fisco estadual.

Afirma que, analisando os números de CNPJ referentes aos quais deixou de fazer a retenção e recolhimento do ICMS, verificou que agiu corretamente, como é o caso do CNPJ nº 73.488.637/0001-42, que pertence ao Hospital Senhor do Bonfim Ltda., que utiliza os medicamentos para consumo interno. Por fim, requer a exclusão do lançamento de todos os destinatários baianos isentos, detentores de medidas liminares que os eximiam da incidência do ICMS/Substituição Tributária ou possuidores de regimes especiais atribuindo-lhes a condição de substituto tributário.

Os autuantes novamente se manifestaram (fls. 4525 a 4530) alegando que o contribuinte cometeu diversos erros e omissões nos dados cadastrais dos adquirentes de suas mercadorias e apresentam uma amostragem de clientes cuja inscrição estadual foi omitida nas notas fiscais. Citam o caso do Hospital Senhor do Bonfim Ltda., com Inscrição Estadual nº 40.281.753, a qual foi omitida pelo autuado, demonstrando que seu cadastro não era atualizado como deveria.

Acrescentam que consideraram, como parâmetro essencial em seu levantamento, o número da inscrição estadual e *“se o vendedor omite tal dado (a inscrição estadual) nos documentos fiscais emitidos, torna-se é claro que nestas operações realizadas consideramos como contribuinte não inscrito”*. Por fim, dizem que efetuaram um “reprocessamento” deduzindo parcelas indevidas, chegando à conclusão de que são devidos os valores de R\$204.386,04 e R\$1.055.054,22, referentes às infrações 5 e 6 respectivamente.

O autuado se pronunciou sobre a diligência (fls. 4593 a 4601) inicialmente apresentando um histórico de todo o processo administrativo fiscal e, em seguida, reconhecendo que é comum a ocorrência de falhas nas informações cadastrais, dado que são obtidas por meio dos próprios clientes. Diz que se um hospital informava que era isento não havia meios, à época, de conferir a veracidade da informação fornecida, entretanto, contesta a afirmação dos autuantes, de que o cadastro era feito às cegas, alegando que, se foi utilizado o método “Braille” para algum trabalho, o foi pelos autuantes que *“não verificaram na lavratura do Auto de Infração o destinatário das operações realizadas pelo autuado”*.

Argumenta que a tentativa de regularização do lançamento não atende aos requisitos legais, pois, em nenhum momento, os auditores fiscais indicaram a inscrição estadual dos destinatários das mercadorias, não havendo certeza de que o crédito tributário remanescente não seja decorrente de operações realizadas com não contribuintes ou com contribuintes detentores de regimes especiais ou liminares judiciais.

Apresenta uma relação de adquirentes que jamais poderiam ser contribuintes do ICMS, como por exemplo, a Prefeitura Municipal de Alagoinhas, e que não foram excluídos pelos autuantes. Por fim, pede a desconstituição do lançamento, haja vista que está sendo exigido imposto por substituição tributária em operações não sujeitas a tal recolhimento, alegando, ainda, que a ausência de identificação dos destinatários no levantamento fiscal impede uma apuração mais detalhada de tais fatos, o que caracteriza cerceamento do direito de defesa.

Os autuantes (fl. 4603) vieram aos autos para informar que, atendendo ao despacho do Inspetor Fazendário (fl. 4601-verso), imprimiram todos os demonstrativos analíticos relativos aos valores impugnados pelo contribuinte sugerindo a reabertura do prazo de defesa.

O autuado foi intimado a se manifestar no prazo de 30 dias sobre os demonstrativos que lhe foram entregues e acostados ao PAF, e se pronunciou (fls. 11136 a 11150), alegando o seguinte:

1. que a reabertura do prazo de defesa e a entrega dos demonstrativos não têm o poder de validar o processo administrativo fiscal, pois o envio do detalhamento da peça fiscal deveria ter sido feito quando da intimação da lavratura do Auto de Infração. Indaga como poderá, neste momento processual, exercer a ampla defesa e o contraditório e ter esse exercício subordinado ao duplo grau de jurisdição;
2. a apresentação pelos autuantes dos demonstrativos relativos ao levantamento fiscal, bem

como o reconhecimento por parte da Inspetoria Fazendária, por meio do despacho de fl. 4601, da necessidade de apresentação ao autuado do teor das informações, *“torna indubitável a nulidade do processo desde sua origem uma vez que fora o autuado cerceado de seu direito de defesa na medida em que a mesma somente teve conhecimento parcial da peça fiscal”*;

3. no caso de se tratar realmente de novo prazo de defesa, infere-se que a intimação dos demonstrativos analíticos tem o fim de constituir validamente o lançamento tributário, ou seja, *“trata-se de novo lançamento, uma vez que admitido o vício existente no lançamento realizado inicialmente”* e, sendo assim, há que se declarar a decadência do valor exigido referente ao período de 01/01/97 a 31/12/98, nos termos do artigo 173, do Código Tributário Nacional;
4. analisando os demonstrativos acostados, verificou que os auditores fiscais realmente não checaram os destinatários das mercadorias e, como é sabido, o ICMS/Substituição Tributária é devido não só em razão da mercadoria comercializada, mas também em razão de ser o respectivo destinatário comerciante (ou seja, contribuinte de ICMS);
5. os autuantes acabaram por reconhecer, como indevidas, as parcelas cobradas relativamente aos destinatários não contribuintes do ICMS, contudo, diz que somente recebeu cópia das folhas 4529 a 4589, não tendo sido intimado do inteiro teor da revisão fiscal. Não obstante isso, pôde verificar que permanecem ainda na peça fiscal exigências notoriamente indevidas.

No que concerne à infração 6, reitera os argumentos já expendidos em suas manifestações anteriores, acrescentando o seguinte:

1. que recolheu o imposto utilizando, como base de cálculo, o preço praticado na operação, acrescido do percentual de 60,07%, conforme o § 1º da Cláusula segunda do Convênio ICMS Nº 76/94, com a redação dada pelo Convênio ICMS Nº 04/95 (vigência de 01/05/95 a 30/04/01);
2. só recentemente, com a edição do Convênio ICMS Nº 147/02, é que foi inserido o § 7º na Cláusula segunda do Convênio ICMS Nº 76/94, determinando que os estabelecimentos industriais informem aos órgãos fazendários de cada Estado a revista especializada que utilizam para divulgar o preço máximo de venda a consumidor sugerido para seus produtos;
3. não havia, como de fato ainda não há, nenhuma obrigação para o estabelecimento industrial informar às empresas atacadistas o referido preço máximo sugerido para venda a consumidor e, dessa forma, está correto seu procedimento, ao calcular o ICMS a partir do preço praticado em sua operação, acrescido do percentual de 60,07%;
4. somente se poderia exigir o recolhimento do imposto devido por substituição tributária, com base nos preços máximos de venda a consumidor, aos estabelecimentos importadores ou industriais fabricantes;
5. para que pudesse ser exigido o mesmo dos atacadistas, seria necessário que houvesse a divulgação dos preços máximos de venda a consumidor por qualquer meio oficial, o que até a presente data não ocorreu, ressaltando, ainda, que não havia e nem há nenhuma obrigação para o estabelecimento industrial informar às empresas atacadistas o referido preço;
6. ressalta que não está contestando a sua obrigação de recolher o ICMS por substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, mas não pode aceitar que seja exigida a utilização do imposto incidente sobre a base de cálculo relativa aos estabelecimentos industriais;
7. a utilização da base de cálculo constante em revistas farmacêuticas atenta contra o princípio da segurança jurídica, uma vez que cada associação adota um procedimento diferente para a divulgação dos preços, inclusive em relação à periodicidade, e tais publicações são destinadas aos associados, o que o obrigaria a associar-se a uma delas para obter as informações, o que também atenta contra a Constituição Federal (artigo 5º, inciso XX);
8. os preços constantes das revistas especializadas não são sugeridos pelos industriais fabricantes

ou importadores, mas são formados pelo chamado “preço fábrica” do produto dividido por 0,7 (sete décimos), que corresponde à margem de lucro assegurada aos estabelecimentos farmacêuticos pela Portaria nº 37, de 11 de maio de 1992, da Secretaria Executiva do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, e, portanto, em seu entendimento, os preços praticados em tais revistas não obedecem ao Convênio ICMS Nº 76/94, razão pela qual não podem ser aplicados como base de cálculo do ICMS a ser retido e recolhido por substituição tributária;

9. caberia ao Estado e aos autuantes informar a origem dos preços utilizados como base de cálculo, o que não foi feito e, dessa forma, não lhe pode ser exigido que os use, pois não têm relação com o fato gerador do tributo;
10. não consta no Auto de Infração nenhuma informação sobre a origem dos valores usados pelos autuantes como base de cálculo e nem sobre o método utilizado para a sua definição, *“fazendo com que o autuado tenha que apresentar sua Impugnação com base naquilo que entende ser a pretensão fiscal, existindo assim inegavelmente um cerceio do direito de defesa, o que torna mais evidente a nulidade do feito fiscal”*;
11. mesmo se admitindo que a base de cálculo do ICMS tenha sido apurada pelos autuantes com base no preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo industrial, argumenta que seria nulo o lançamento, *“uma vez que não consta a fonte da informação, ou seja, não foi informada a origem de tais valores, impossibilitando assim sua conferência pelo autuado”*.

Finalmente, requer que sejam considerados todos os argumentos tecidos por ocasião da Defesa Administrativa e das demais manifestações e ainda que seja declarada:

1. a decadência do direito do fisco baiano de constituir o crédito tributário relativo aos exercícios de 1998 e 1999, uma vez que, com a reabertura do prazo de defesa, resta comprovado um novo lançamento;
2. a nulidade da autuação, já que não foi informado a respeito dos destinatários das mercadorias comercializadas, impedindo-o de exercer a ampla defesa e o contraditório;
3. no mérito, a improcedência do Auto de Infração, com o reconhecimento da inexigibilidade:
 - a. da retenção e recolhimento do ICMS nas operações de saídas de medicamentos destinadas a contribuintes da Bahia beneficiários de regimes especiais que lhes atribuíam a condição de contribuintes substitutos tributários do ICMS;
 - b. do preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial como base de cálculo do ICMS a ser retido e recolhido por substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos realizadas por estabelecimentos atacadistas, em função da inexistência de divulgação pública dos referidos preços e, muito menos, de publicidade oficial;
 - c. da aplicação de preços divulgados por revistas farmacêuticas não oficiais, como base de cálculo do imposto estadual devido por substituição tributária, nas operações com medicamentos.

A representante da PGE/PROFIS emitiu o seu Parecer (fls. 11154 e 11155) com o seguinte teor:

1. que, embora o pedido de diligência não tenha sido cumprido da forma solicitada por esta Câmara de Julgamento Fiscal, atingiu seu objetivo, que era de proporcionar ao Recorrente meios para exercer o seu direito de defesa;
2. não vislumbra a nulidade suscitada pelo recorrente, pois os documentos que lhe foram entregues, juntamente com a dilação prazal concedida, permitiram o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório;
3. os autuantes sugeriram a exclusão dos destinatários não contribuintes do imposto estadual e apresentaram novos números (fl. 4530);

4. quanto à base de cálculo do ICMS por substituição tributária relativa a medicamentos da linha humana, observa que está prevista no Convênio ICMS Nº 76/94 e, em havendo preço sugerido pelo órgão competente, este deve ser utilizado, não podendo ser aplicado o valor da operação;
5. a Portaria Ministerial nº 37/92, em seu entendimento, eleva as listas fornecidas pelas indústrias à categoria de preço sugerido pelo órgão competente, já que essa norma impositiva estabelece a forma de proceder ao cálculo para se chegar a tais preços e, portanto, as listas publicadas pelos fabricantes são preços sugeridos livremente pelo industrial, revelando a limitação da margem de comercialização, segundo os ditames do § 1º da Portaria Ministerial nº 37/92;
6. a base de cálculo aplicada no lançamento foi a correta, pois prevista expressamente na legislação aplicável, não podendo ser acatada a alegação de que as referidas listas de preços não se encontram disponíveis, haja vista que é de conhecimento público que elas são disponibilizadas, inclusive, pela Internet.

Por fim, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, excluindo-se as parcelas indicadas pelos autuantes à fl. 4530 dos autos.

O Parecer da Dra. Dulce Baleeiro Costa foi ratificado pelo Dr. Rogério Leal Pinto de Carvalho (fl. 11156) que também concluiu pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para que fossem exigidos os valores de R\$204.386,04 e R\$1.055.054,22, referentes, respectivamente, às infrações 5 e 6 do lançamento.

Na sessão de julgamento a representante da PGE/PROFIS, após a manifestação do recorrente, retificou o seu Parecer anterior, opinando pelo Provimento do Recurso Voluntário para declarar a Nulidade das infrações 5 e 6, tendo em vista as irregularidades processuais existentes no PAF.

Na assentada de julgamento o conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo declarou-se impedido em participar do julgamento e votação desse PAF.

VOTO

Inicialmente, cabe esclarecer que o objeto do presente Recurso Voluntário são as infrações 5 e 6, julgadas procedentes pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, considerando que o autuado reconheceu e pagou o débito referente às infrações 1 a 4 e 7 a 15 deste Auto de Infração.

O recorrente requereu a declaração de decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores de 1997 e 1998 (infrações 5 e 6), sob o argumento de que, com a reabertura do prazo de defesa, restou comprovado um novo lançamento.

Entendo que não pode ser acatado o pleito do autuado, tendo em vista que o saneamento de falhas processuais existentes num processo administrativo fiscal, como a reabertura do prazo de defesa caso seja necessária, não tem como efeito jurídico a lavratura de um novo lançamento de ofício. Ao contrário, trata-se do mesmo Auto de Infração e, portanto, não há que se falar em decadência do direito à cobrança do imposto, a não ser que o lançamento já padeça deste tipo de vício. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 19/12/02, ainda não havia operado a decadência do crédito tributário relativo aos exercícios de 1997 e 1998, nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

O recorrente suscitou a nulidade da Decisão recorrida, por cerceamento de seu direito de defesa, porque desprezou as provas apresentadas e não permitiu a produção de provas requeridas tempestivamente, as quais eram indispensáveis, a seu ver, ao deslinde do presente litígio, pois se trata de informações restritas às autoridades fiscais.

Embora reconheça que a Junta de Julgamento Fiscal deveria ter concedido uma dilatação do prazo, conforme requerido pelo autuado, para que ele pudesse apresentar as provas de que dispunha, considerando o grande volume de informações envolvidas, entendo que tal Decisão dependia de um juízo de valor do órgão de primeira instância, não cabendo a esta Câmara de

Julgamento Fiscal interferir no processo de convencimento dos órgãos de Primeira Instância, sob pena de invasão de competência.

O recorrente, em suas diversas manifestações neste PAF, inclusive na Impugnação, também suscitou a nulidade do lançamento com fundamento nas seguintes alegações:

1. não há nenhuma informação quanto à infração alegada pelos autuantes, sendo que os dispositivos citados como infringidos foram todos cumpridos pelo ora recorrente (fl. 445 e 11197);
2. *“não consta no Auto de Infração qualquer informação sobre a origem dos valores utilizados pelos ilustres Auditores Fiscais como base de cálculo do ICMS a ser recolhido por substituição tributária e não há, nem mesmo, qualquer informação sobre o método utilizado para sua definição, fazendo com que a Impugnante tenha que apresentar sua Impugnação com base naquilo que entende ser a pretensão fiscal, existindo assim inegavelmente um cerceio do direito de defesa, o que torna mais evidente a nulidade do feito fiscal”* (fl. 179);
3. *“admitindo-se ser o preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial, conforme amplamente debatido acima, ainda assim seria nulo o Auto de Infração, uma vez que não consta a fonte da informação, ou seja, não foi informada a origem de tais valores, impossibilitando assim sua conferência pelo Impugnante”* (fl. 180, 11197 e 11198);
4. a reabertura do prazo de defesa e a entrega dos demonstrativos não têm o poder de validar o processo administrativo fiscal, pois o envio do detalhamento da peça fiscal deveria ter sido feito quando da intimação da lavratura do Auto de Infração. Indaga como poderá, neste momento processual, exercer a ampla defesa e o contraditório e ter esse exercício subordinado ao duplo grau de jurisdição (fls. 11136 a 11150);
5. a apresentação pelos autuantes dos demonstrativos relativos ao levantamento fiscal, após o Recurso Voluntário, bem como o reconhecimento por parte da Inspetoria Fazendária, por meio do despacho de fl. 4601, da necessidade de apresentação ao autuado do teor das informações, *“torna indubitável a nulidade do processo desde sua origem uma vez que fora o autuado cerceado de seu direito de defesa na medida em que a mesma somente teve conhecimento parcial da peça fiscal”* (fl. 11137).

Examinando as peças processuais, constatei o seguinte:

1. o sujeito passivo é uma empresa atacadista localizada em Minas Gerais e, por ter celebrado Acordo com o Estado da Bahia, foi-lhe concedido Regime Especial para efetuar a retenção do ICMS nas saídas de mercadorias enquadradas na substituição tributária para contribuintes estabelecidos no território baiano, estando inscrito como substituto tributário no cadastro de contribuintes deste Estado;
2. conforme os documentos de fls. 31 a 33, a Secretaria da Fazenda da Bahia solicitou, e obteve, credenciamento junto à Secretaria da Receita Estadual de Minas Gerais para que os autuantes pudessem fiscalizar o ora recorrente, deixando claro que *“a fiscalização está sendo feita à distância, através de arquivos magnéticos, sem visita ao estabelecimento do contribuinte”*;
3. consta no corpo do presente Auto de Infração que *“constituem partes integrantes e inseparáveis deste PAF: 05) Demonstrativo (analítico) de Apuração do ICMS-ST Retido a Menos e/ou não Retido, dos meses de Janeiro de 1997 a Dezembro de 1998 (as duas folhas iniciais e as duas folhas finais); 06) 1 (um) envelope lacrado por esta fiscalização contendo 1 (um) CD-ROM arquivo magnético dos demonstrativos analíticos mensais, relativamente ao período fiscalizado, do qual, cópia foi entregue ao contribuinte”*;
4. o Auto de Infração não foi assinado pelo autuado e a ciência do lançamento foi dada por meio de Aviso de Recebimento (AR), onde consta que foi enviado um CD anexo à cópia do formulário de Auto de Infração;
5. foi acostado à fl. 152 um CD produzido pelos autuantes.

Pelo exposto acima, verifico que, em nenhum momento durante a ação fiscal, foram realizados, por parte dos autuantes, testes de consistência dos dados gravados nos arquivos magnéticos, fornecidos pelo contribuinte, em relação às notas fiscais por ele emitidas, pois a fiscalização foi desenvolvida à distância. Também não há nenhuma prova de que o autuado conseguiu efetuar a leitura dos arquivos existentes no CD enviado pela repartição fazendária, juntamente com o Auto de Infração, haja vista que não há nenhum recibo atestando tal fato, não obstante ter sido apresentada a peça defensiva elencando genericamente alguns destinatários e as razões pelas quais não poderia ser exigida do autuado a obrigação de efetuar a retenção do ICMS.

Observo ainda que o diligente estranho ao feito informou, em seu Parecer anexado às fls. 4299 a 4307, que *“tentou-se abrir esse relatório do Programa SAS2, mas não conseguimos, inclusive recorrido a funcionária Rosângela que dar suporte de informática no CONSEF e a mesma conseguiu instalar o Programa, mas não conseguiu abrir os arquivos que contem as tabelas”* e concluiu que *“como não se conseguiu abrir os arquivos elaborados pelo autuante (...) sugiro encaminhar o processo para os autuantes”*. A fim de dirimir a dúvida, tentei ler os arquivos elaborados pelos autuantes, mas também não obtive êxito.

Constato também que só em sede de Recurso Voluntário é que os autuantes, em atendimento ao despacho exarado pelo Inspetor Fazendário (fl. 4601-verso), resolveram imprimir os demonstrativos em sua totalidade (com cópia enviada ao autuado – fl. 4604) e, em razão disso, foi reaberto o prazo de defesa, sendo que, nessa oportunidade, o contribuinte alegou cerceamento do direito de defesa porque até aquele momento *“somente teve conhecimento parcial da peça fiscal”*.

Dessa forma, como não foi possível a leitura dos arquivos existentes no CD anexado pelos autuantes, não se pode conferir se o contribuinte teve ou não conhecimento parcial da peça fiscal, como alegado em uma de suas manifestações.

Relativamente ao enquadramento legal das infrações 5 e 6, os prepostos fiscais se limitaram a informar que foram as *“Cláusulas primeira, segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS nº 76/94 e alterações posteriores”*, o que, certamente, não traz nenhum esclarecimento sobre a base legal das infrações apontadas, muito embora o autuado tenha apresentado a sua defesa de forma bastante satisfatória.

Quanto à base de cálculo apurada nos demonstrativos, os autuantes afirmaram em sua informação fiscal (fl. 404) que:

“Os parâmetros de base de cálculo utilizados por esta fiscalização foi de acordo com a Cláusula segunda do multicitado Convênio, obedecendo ao seguinte:

- 1. O preço máximo de venda ao consumidor (PMC) para os produtos com preços divulgados em publicações especializadas a exemplo da ABCFarma e uniforme em todo território nacional (Portaria nº 37/92 da Sunab – cópia anexa).*
- 2. Preço praticado pelo remetente na operação, conforme nota fiscal, acrescido de um dos percentuais estabelecidos a título de MVA, para os produtos com preços não divulgados.”*

Analisando os demonstrativos juntados pelos autuantes às fls. 4605 a 11134, verifico que:

1. os cálculos efetuados para a apuração do ICMS não são muito claros. Por exemplo, não há nenhuma indicação de que foi deduzido, da base de cálculo da substituição tributária, o percentual de 10% previsto no § 4º da Cláusula segunda do Convênio ICMS Nº 76/94 e somente quando se conferem os cálculos é que se percebe que foi realizada a referida dedução;
2. não há nenhuma indicação de qual foi a MVA utilizada, nos casos em que não foram encontrados preços de venda a consumidor;

3. também não foi informada pelos autuantes qual a fonte utilizada, quando foi indicado o preço de venda a consumidor (provavelmente alguma das revistas farmacêuticas, mas qual?).

Finalmente, e mais grave, não foi acostado ao PAF e muito menos entregue ao autuado, fotocópia das revistas farmacêuticas, porventura utilizadas pelos prepostos fiscais para calcular o preço de cada produto e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto estadual, impedindo o contribuinte e este CONSEF de conferir a veracidade dos preços utilizados, o que caracteriza, sem sombra de dúvida, cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo. Ressalto que a única lista de preços existente nos autos (fls. 293 a 388) foi anexada pelo autuado, quando apresentou a sua Impugnação, e se refere ao mês de setembro de 2002, enquanto que os fatos geradores das infrações 5 e 6 são referentes aos exercícios de 1997 e 1998, uma época em que não havia a publicação dos preços de medicamentos na Internet.

Por fim, não obstante todas as falhas processuais anteriormente apontadas, considero inconveniente que, em sede de Recurso Voluntário, sejam promovidas as diligências necessárias ao saneamento deste processo administrativo fiscal, haja vista que os equívocos processuais se referem à própria formação da base de cálculo do lançamento de ofício, sob pena de supressão de instância com grande prejuízo para o contribuinte autuado. Também não considero oportuno que se devolva o PAF à primeira instância para novo julgamento devido aos erros já apontados nos demonstrativos, os quais seriam de difícil retificação, fazendo-se necessária, a meu ver, uma nova ação fiscal a ser desenvolvida sem os vícios existentes na presente autuação.

Por tudo quanto foi exposto, entendo que devem ser declaradas nulas as infrações 5 e 6, representando-se à autoridade competente, nos termos do artigo 156, do RPAF/99 e do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, para que promova a instauração de novo procedimento fiscal, a salvo de equívocos.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, apresentado pelo autuado, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, declarando nulas as infrações 5 e 6, com a homologação dos valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206844.0008/02-6**, lavrado contra **MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$408.546,26**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, homologando-se os valores já recolhidos e representando-se à autoridade competente para que instaure novo procedimento fiscal a salvo de equívocos, em relação às infrações julgadas nulas.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de outubro de 2005.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS