

**A. I. Nº** - 206960.0015/04-0  
**AUTUADO** - LUPER INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA.  
**AUTUANTES** - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e RUBENS MINORU HONDA  
**ORIGEM** - IFEP  
**INTERNET** - 10.05.05

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0126-02/05

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE SBSTITUTO ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS (MEDICAMENTOS) A CONTRIBUINTE DESTE ESTADO. RETENÇÃO A MENOS DO ICMS. De acordo com o Convênio 76/94 o sujeito passivo por substituição, quando inscrito no Estado da Bahia, é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS referente à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes das mercadorias, com base no preço máximo de venda a consumidor fixado por autoridade competente. Infração caracterizada. Não acolhida a arguição preliminar de nulidade, e não apreciada a alegação de inconstitucionalidade da substituição tributária por não se incluir na competência do órgão julgador na esfera administrativa. Reduzido o débito por erro na sua apuração. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/06/2004, exige o valor de R\$ 1.354.322,44, mais a multa de 60%, sob acusação de retenção a menos do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de mercadorias (medicamentos) realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, conforme demonstrativos às fls. 13 a 1.748.

Foram dadas como infringidas as Cláusulas Segunda, Terceira e Quarta do Convênio ICMS nº 76/94 e alterações posteriores, com aplicação da multa prevista no artigo 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96.

Na defesa fiscal às fls. 1.751 a 1.764, o sujeito passivo representado por advogado legalmente constituído, preliminarmente, argüi a nulidade da autuação fundamentado na alegação de que ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, uma vez que não lhe foram fornecidas cópias de todas as notas fiscais e dos levantamentos com a demonstração da base de cálculo, o critério adotado para a sua determinação, e a origem dos valores utilizados.

No mérito, após fazer algumas considerações sobre os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, sobre o surgimento da obrigação tributária, quem tem competência para instituir o ICMS, fato gerador, sujeito ativo e passivo, etc., o patrono do autuado discorda da metodologia adotada para determinação da base de cálculo com base em revista especializada, desconsiderando a apuração a partir do valor da operação consignado na nota fiscal, dizendo que utilizar de Preço Máximo de Venda ao Consumidor é o mesmo que estabelecer base de cálculo por meio de arbitramento ou utilização de pauta fiscal. Sobre esta questão diz que o STF vem repelindo a

adoção de fixação de base de cálculo por meio de pauta fiscal, conforme RE-77544-SP: RE-92679: RE-72400: RN in RTJ, vol. 59, p. 915).

Salienta que a Associação Brasileira de Comércio Farmacêutico (ABCFARMA), foi fundada com a finalidade de defender os interesse dos associados, mas que existem interesses conflitantes, não sendo competente para fixar preço máximo de venda a consumidor, nem preencher a lacuna deixada pela inexistência de órgão oficial fixando preço máximo de venda a consumidor, e mesmo que existisse previsão não teria efeito legal face ao artigo 148 do CTN e a Lei Federal 8.884/94.

Fez a distinção entre medicamentos da linha Similar, Genérico e Ético, ressaltando que os preços de venda a consumidor da linha Similar, objeto do Auto de Infração, é significativamente inferior ao Genérico, e por isso, o preço praticado na venda ao consumidor do medicamento Ético, por exigência dos fabricantes, é o sugerido.

Transcreveu o artigo 8º, Parágrafo Único, do Decreto nº 8.666 de 29/09/03, visando mostrar que o Estado da Bahia, reconhecendo que utilizando a tabela de preços publicada na revista da ABCFARMA a carga tributária do medicamento Similar é superior à carga tributária do medicamento Ético, editou o referido decreto com a finalidade de corrigir esta distorção.

Solicita a interferência da PROFIS neste processo para se pronunciar a respeito da vedação da pauta fiscal contida no artigo 48 do CTN, na Lei Federal nº 8.884/94, artigos 20 e 21, especialmente os incisos XI e XII, a ainda, o contido na Portaria nº 37 de 11/05/92 do extinto Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento.

Conclui que por inexistir órgão oficial competente, e mesmo que existisse não teria fundamento legal face a Lei e Portaria citadas, e ao Princípio da Razoabilidade e da Proporcionalidade insculpidos na CF/88, o seu procedimento de utilizar como base de cálculo o valor da operação consignado na nota fiscal de venda emitida pelo fabricante, agregando a MVA prevista no Convênio ICMS 76/94, com a redução de 10%, está amparado nos dispositivos retro citados.

Requer ao final, o encaminhamento do PAF para pronunciamento da PROFIS, a juntada posterior de provas em direito admitidas, e revisão do procedimento fiscal, pugnando pela nulidade da autuação, ou a sua improcedência.

Os autuantes em sua informação fiscal às fls. 1.768 a 1.771, rebateram as preliminares de nulidades argüidas na defesa, argumentando que:

1. Sendo o estabelecimento autuado uma indústria farmacêutica inscrita no CAD-ICMS do Estado da Bahia como contribuinte substituto tributário interestadual, nas operações de vendas interestaduais, deve obedecer ao disposto no Convênio ICMS 76/94 e posteriores alterações, devidamente recepcionados pelo RICMS/BA.
2. Conforme determina o Convênio ICMS 81/93 de Normas Gerais da Substituição Tributária Interestadual, foi anexado aos autos o credenciamento fornecido pela Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, que autoriza a realização da ação fiscal.
3. A infração imputada ao autuado está devidamente identificada através da verificação do cálculo do ICMS-ST retido nas notas fiscais emitidas pela mesma e destinadas ao Estado da Bahia, em comparação ao que determina o Convênio ICMS 76/94;
4. Encontram-se anexadas aos autos todas as planilhas de levantamento do débito, contendo a especificação do número de cada nota fiscal, data de emissão, CNPJ do destinatário,

ICMS ST Correto por NF, ICMS retido NF, ICMS devido, número e especificação de cada produto, norma ICMS, quantidade, total, base de cálculo do contribuinte, base de cálculo ST correta, ICMS ST Correto, ICMS próprio e diferença do ICMS ST a recolher.

5. Todas as planilhas foram entregues ao autuado gravadas em CD em linguagem WORD, sendo também entregues impressos em papel as duas primeiras páginas das planilhas de cada mês auditado, além de diversas memórias de cálculo do ICMS-ST casadas com as respectivas notas fiscais, e cópias da Revista ABCFARMA onde se encontram publicados os PMVC.

Quanto ao mérito, consideraram as alegações defensivas infundadas e descabidas, dizendo que sua ação fiscal está fundamentada na Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94, que determina que o preço máximo de venda ao consumidor é o sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

Esclarecem que o órgão competente a que se refere o dispositivo do Convenio ICMS 76/94 é o Governo Federal que publicava os PMVC dos medicamentos no Diário Oficial da União, que era utilizado pelos varejistas. Dizem que posteriormente, o Governo Federal através do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, determinou através da Portaria nº 37 de 11/05/1992, que o preço máximo de venda a consumidor de medicamentos “será calculado a partir da divisão do preço estabelecido pelas unidades produtoras por 0,7, e será único em todo o território nacional”.

Ressaltam que estes procedimentos são autorizados e monitorados pelo Governo Federal, e são cumpridos pelos fabricantes e varejistas de medicamentos, sendo a lista de preços dos fabricantes e de venda aos consumidores publicados nas revistas das associações mantidas pelos mesmos, as quais são colocadas à disposição do público em geral, a exemplo da ABCFARMA.

Concluem pela manutenção integral do Auto de Infração.

O Processo foi baixado em diligência em 16/09/2004 (doc. fl. 1775) para que os autuantes fizessem a juntada aos autos do comprovante de entrega do CD em formato Word contendo a demonstração e a origem dos valores utilizados para a determinação da base de cálculo da exigência fiscal.

À fl. 1778 os autuantes esclareceram que o Setor de Cobrança da IFEP – Inspeção de Fiscalização de Empresas de Grande Porte ao dar ciência do Auto de Infração remeteu ao contribuinte uma via do mesmo juntamente com o CD em formato WORD, porém não consta no AR a entrega do referido CD. Desta forma, afirma que foi fornecido novamente ao Setor de Cobrança da IFEP um novo CD para a entrega e reabertura do prazo de defesa.

Consta às fls. 1780 a 1781 Intimação e AR devidamente assinado pelo autuado referente a entrega do CD contendo a demonstração do débito.

Conforme Processo nº 205525/2004-7, o autuado apresentou defesa às fls. 1796 a 1800 reiterando todos os termos de suas razões defensivas anteriores, acrescentando, preliminarmente, que impugna o CD em WORD, sob alegação de que não foi possível fazer a leitura em computador, pois o mesmo não abriu o arquivo, tornando impossível fazer a impressão das planilhas.

Argumenta que os meios utilizados para que tomasse ciência dos demonstrativos de cálculo e das planilhas através de CD magnético não tem previsão no RPAF/99, ressaltando que os autuantes deixaram de observar o disposto no artigo 46 do citado Regulamento, visto que não foram entregues cópias dos demonstrativos e planilhas elaboradas juntamente com o Auto de Infração para o exercício de seu direito de defesa.

Por conta disso, requer a abertura do prazo de defesa após a entrega das cópias das planilhas utilizadas para determinação do débito.

No mérito, também reitera em todos os termos sua defesa anterior, e alega que não foram excluídos do débito os valores recolhidos através de GNRE e através de outros Autos de Infração lavrados pela Fiscalização de Mercadorias em Trânsito, conforme DAE's por amostragem e documentos às fls. 1817 a 2317.

Foram também juntadas aos autos cópias da legislação referente à Lei Federal nº 8.884 de 11/06/1994 e Lei Mineira nº 14.062 de 20/11/01 e Portaria nº 37 de 11/05/1992.

Por fim, requer:

- a) O acolhimento da preliminar argüida, deferindo novo prazo de defesa após a entrega das planilhas que instruem a ação fiscal;
- b) Se não for acolhida a preliminar que o Auto de Infração seja encaminhado a PROFIS para manifestação acerca dos itens 4.30, 4.31 e 5.31 da defesa inicial.
- c) Que a base de cálculo seja determinada a partir do valor da operação consignado na nota fiscal de venda remetida pelo fabricante ou distribuidor.
- d) Sejam deferidos todos os meios de provas em direito admitidas, em especial a revisão do procedimento fiscal por preposto diverso.

Na informação fiscal às fls. 2321 a 2322 os autuantes informaram que foram enviadas através da IFEP todas as planilhas impressas contidas no Auto de Infração, salientando que a partir da recepção de tais documentos o autuado tem condição de apresentar de forma completa todos os documentos, e com cópias legíveis, de modo a possibilitar a identificação dos Autos de Infração lavrados no trânsito das mercadorias, através das notas fiscais e DAE's, já que os documentos apresentados no recurso anterior, a exemplo dos constantes às fls. 1847, 1879, 1883 e 1958 impedem a realização dos trabalhos de revisão dos autuantes.

Intimado a tomar conhecimento do teor da última informação fiscal, com a entrega das planilhas numeradas de 01 a 830, o autuado após reiterar e manter totalmente os termos de suas razões defensivas anteriores, apresentou o aditamento constante às fls. 2325 a 2330, no qual, apresentou um quadro demonstrativo relativo a ICMS recolhido mensalmente através de GNRE, correspondente ao período de janeiro de 1999 a dezembro de 2000, que alega não ter sido excluído da exigência fiscal.

Alega ainda que não foi observado pelos autuantes que várias notas fiscais já haviam sido objeto de autuação através de Autos de Infração no trânsito de mercadorias de nºs 917980-1; 865113-2 e outros que foram anexados ao aditamento de defesa referentes ao exercício de 2000.

Além disso, alega que também não foram deduzidos os valores recolhidos em 2001 através de GNRE, tendo apresentado, por amostragem, cópias de notas fiscais e respectivos recolhimentos, relativamente às notas fiscais nºs 92648; 96247; 92695; 92694; 92523; 92522; 92521; 92520; 92517; 92507; 92506; 92503; 92410; 92411; 92391; 92390; 92389; 92387; 92306 e 92213, e ainda referente a algumas notas fiscais do final do mês de março de 2001.

Foram acostados ao aditamento cópias de GNRE's, Autos de Infração e correspondente recolhimentos através de DAE's, conforme documentos às fls. 2331 a 2799.

Pede ao final, o encaminhamento do processo à PROFIS nos termos de sua manifestação sobre os itens 4.30, 4.31 e 5.1 de sua defesa anterior, no sentido de ser pronunciado a respeito da vedação da utilização de Pauta Fiscal contida no artigo 148 do CTN; na Lei Federal nº 8884/94, artigos 20 e 21,

especialmente os incisos XI e XII; e sobre o contido na Portaria nº 37/92 do extinto Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, e sobre sua afirmativa de que não existe órgão oficial competente, e que o procedimento do estabelecimento em utilizar como base de cálculo o valor da operação consignado na nota fiscal de venda emitida pelo fabricante ou distribuidor, agregando a MVA prevista no Convênio 76/94, e com a redução de 10% da base de cálculo.

Na Pauta Suplementar do dia 01/02/2005 foi decidido por esta Junta em baixar o processo em diligência à Infaz de origem, para que os autuantes verificassem se são cabíveis as deduções dos recolhimentos efetuados através de GNRE e de DAE's relativos a autuações no trânsito de mercadorias.

Na terceira informação fiscal às fls. 2.806 a 2.807, os autuantes destacam os três motivos alegados na defesa para justificar as deduções, quais sejam:

1. que não foram feitas as deduções do ICMS-ST recolhidos através GNRE's mensais do período de abril/99 a dezembro/00, a anexou cópias das GNRE's mensais;
2. que não foram deduzidos os pagamentos do ICMS-ST que foram recolhidos através de Autos de Infração lavrados pela Fiscalização do Trânsito de Mercadorias e anexou cópias de Auto de Infração de Trânsito ou Termos de Apreensão, com as respectivas GNRE's;
3. que não foram feitas as deduções do ICMS-ST relativos a diversas Notas Fiscais emitidas no mês de março de 2001, e que foram recolhidos Nota a Nota através de GNRE's, e anexa cópias das Notas Fiscais e das GNRE's.

Os autuantes informam que para atender ao requerido na diligência fiscal, foram analisados os documentos e as alegações apresentadas no aditamento da defesa, tendo concluído que:

- a) O contribuinte não faz jus às deduções do ICMS-ST recolhido através GNRE's mensais do período de abril/99 a dezembro/00, conforme cópias das GNRE's mensais anexadas aos autos, pois todas as notas fiscais que estão relacionadas na planilha de levantamento do débito tributário, foram efetuadas as deduções dos valores do ICMS-ST retido nas mesmas, conforme planilhas de cálculo anexadas ao Auto e entregues ao autuado, em meio magnético e impresso. Justificam que as pequenas diferenças entre os valores deduzidos na planilha de cálculo e os valores recolhidos através das GNRE's mensais apresentadas pelo defendente, tratam-se de notas fiscais não incluídas nos arquivos magnéticos Síntegra.
- b) Reconheceram a procedência da alegação de que não foram deduzidos os pagamentos do ICMS-ST que foram recolhidos através de Autos de Infração lavrados pela Fiscalização do Trânsito de Mercadorias, conforme cópias de Auto de Infração de Trânsito ou Termos de apreensão, com as respectivas GNRE's anexados aos autos. Justificam que não teriam condições de efetuar as deduções relativas às notas fiscais constantes nos Autos de Infração de trânsito, no momento da lavratura do AI em questão, tendo em vista que as informações registradas no Sistema de Controle da SEFAZ/Bahia não relacionam as notas fiscais. Informam que procederam as deduções conforme relação detalhada dos Autos de Infração com as respectivas notas fiscais, e elaboraram novo demonstrativo de débito, conforme documentos às fls. 2.808 a 2.818.
- c) Também acataram a alegação defensiva de que não foram feitas as deduções do ICMS-ST relativo a diversas Notas Fiscais emitidas no mês de março de 2001, e que foram recolhidos Nota a Nota através de GNRE's, conforme cópias das Notas Fiscais e das GNRE's acostadas aos autos na última impugnação. Ressaltam que não poderiam ter conhecimento destas informações no momento da lavratura do Auto de Infração. Foi dito que o Estado de Minas Gerais denunciou o Convênio ICMS 76/94 (Medicamentos), com vigência a partir de 01/04/2001. Salientam que o autuado resolveu proceder o recolhimento

Nota a Nota do ICMS-ST, em alguns dias do mês de março/2001, principalmente nos dias finais do citado mês. Contudo, que verificando os documentos apresentados, foram efetuadas as deduções devidas, excluindo as notas fiscais apresentadas e que constavam da planilha original, conforme novo demonstrativo de débito às fls. 2.819 a 2.822.

Às fls. 2.823 a 2.824 o autuado foi intimado pela repartição fazendária a tomar ciência dos novos elementos anexados à informação fiscal, sendo-lhe encaminhado cópia da mesma e das páginas 2.806 a 2.822, não tendo se pronunciado a respeito.

## VOTO

Na análise das peças processuais verifico que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir do autuado na condição de contribuinte substituto inscrito neste Estado, a diferença do imposto, por substituição tributária, correspondente a retenção a menos do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de mercadorias (medicamentos) realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

O débito encontra-se devidamente demonstrado às fls. 13, 138 a 1.748, com base no preço máximo de venda a consumidor publicado na revista especializada no setor farmacêutico, Revista ABC FARMA (docs. fls. 104 a 137), em cujos demonstrativos encontram-se a discriminação analítica de cada nota fiscal e dos valores do preço máximo ao consumidor de cada produto constante na nota fiscal, os valores do ICMS Substituição e o ICMS retido.

Quanto a alegação do autuado de que não haviam sido entregues os demonstrativos de apuração do débito, considerando que, apesar dos autuantes terem afirmado a sua entrega, realmente não existia nos autos nenhum documento de prova nesse sentido. O processo foi baixado em diligência para que os autuantes ou juntassem o comprovante de entrega devidamente assinado pelo autuado, ou adotassem as devidas providências visando a entrega de tais documentos, sendo atendida a diligência mediante a entrega do CD em formato WORD, e cópias dos demonstrativos que embasam o trabalho fiscal, conforme comprovam os documentos às fls. 1.780 a 1.781, o que permitiu ao sujeito passivo exercer a ampla defesa e contraditório, o que torna, a esta altura processual, descabida a preliminar de nulidade argüida no recurso defensivo.

No mérito, o autuado 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 uma das revistas especializadas no setor de medicamentos, por considerar que a Associação Brasileira de Comércio Farmacêutico (ABCFARMA), não é competente para fixar preço máximo de venda a consumidor, nem preencher a lacuna deixada pela inexistência de órgão oficial fixando preço máximo de venda a consumidor, e mesmo que existisse previsão não teria efeito legal face ao artigo 148 do CTN e a Lei Federal 8.884/94.

Quanto à matéria de direito, é importante ressaltar que a declaração de inconstitucionalidade não se inclui na competência do órgão julgador, razão porque abstenho-me de qualquer pronunciamento a respeito.

Com relação ao pedido do autuado para ser efetuada revisão fiscal do Auto de Infração, o indefiro por considerar que somente seria cabível se os preços utilizados na determinação da base de cálculo não fossem os adotados pelos autuantes, ressaltando-se que o autuado não apontou qualquer erro nos dados dos documentos fiscais que justificasse o seu pedido.

Também considero desnecessária a interferência da PROFIS neste processo, por estar convencido que a ação fiscal deu estrito cumprimento ao disposto no Convênio ICMS 76/94 e alterações posteriores.

Conforme o Convênio 76/94, o fabricante de medicamentos é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS referente à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes das mercadorias, com base no preço máximo de venda a consumidor fixado por autoridade competente, quando o Estado de origem tiver aderido ao referido Convênio.

Deste modo, o autuado, na qualidade de indústria farmacêutica sediada no Estado de Minas Gerais, encontra-se devidamente cadastrado no Estado da Bahia como contribuinte substituto, e não questiona a sua obrigação como responsável por substituição, referente ao pagamento do ICMS relativo a substituição tributária na operação interestadual de venda para contribuintes localizados neste Estado através das notas fiscais relacionadas nos demonstrativos que embasam a autuação.

Portanto, estando o estabelecimento autuado, na data do lançamento, inscrito regularmente no Estado da Bahia, na qualidade de contribuinte substituto, aderiu às normas do Convênio ICMS 76/94, obrigando-se a proceder a retenção do ICMS quando da venda de seus produtos a contribuintes localizados neste Estado, como aliás o fez, apesar de ter incorrido em erro na determinação da base de cálculo.

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 na Revista ABC FARMA. 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 as disposições contidas no Convênio nº 76/94, recepcionado no 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.

Assim, tendo em vista que o contribuinte autuado não utilizou como base de cálculo da substituição tributária o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, publicado pela revista ABCFARMA, descumprindo a Cláusula 2ª do Convênio 76/94.

Contudo, em virtude do sujeito passivo ter apontado equívocos concernentes a falta de inclusão de recolhimentos através de GNRE's e de pagamentos do ICMS-ST que foram recolhidos através de Autos de Infração lavrados pela Fiscalização do Trânsito de Mercadorias, o processo foi baixado em diligência para os autuantes procederem as exclusões devidas, sendo informado pelos mesmos que para atender ao requerido na diligência fiscal, foram analisados os documentos e as alegações apresentadas no aditamento da defesa, tendo concluído que:

- d) O contribuinte não faz jus às deduções do ICMS-ST recolhidos através GNRE's mensais do período de abril/99 a dezembro/00, conforme cópias das GNRE's mensais anexadas aos autos, pois todas as notas fiscais que estão relacionadas na planilha de levantamento do débito tributário, foram efetuadas as deduções dos valores do ICMS-ST retido nas mesmas, conforme planilhas de cálculo anexadas ao Auto e entregues ao autuado, em meio magnético e impresso. Justificam que as pequenas diferenças entre os valores deduzidos

na planilha de cálculo e os valores recolhidos através das GNRE's mensais apresentadas pelo defendente, tratam-se de notas fiscais não incluídas nos arquivos magnéticos Síntegra.

- e) Reconheceram a procedência da alegação de que não foram deduzidos os pagamentos do ICMS-ST que foram recolhidos através de Autos de Infração lavrados pela Fiscalização do Trânsito de Mercadorias, conforme cópias de Auto de Infração de Trânsito ou Termos de apreensão, com as respectivas GNRE's anexados aos autos. Justificam que não teriam condições de efetuar as deduções relativas às notas fiscais constantes nos Autos de Infração de trânsito, no momento da lavratura do AI em questão, tendo em vista que as informações registradas no Sistema de Controle da SEFAZ/Bahia não relacionam as notas fiscais. Informam que procederam as deduções conforme relação detalhada dos Autos de Infração com as respectivas notas fiscais, e elaboraram novo demonstrativo de débito, conforme documentos às fls. 2.808 a 2.818.
- f) Também acataram a alegação defensiva de que não foram feitas as deduções do ICMS-ST relativos a diversas Notas Fiscais emitidas no mês de março de 2001, e que foram recolhidos Nota a Nota através de GNRE's, conforme cópias das Notas Fiscais e das GNRE's acostadas aos autos na última impugnação. Ressaltam que não poderiam ter conhecimento destas informações no momento da lavratura do Auto de Infração. Foi dito que o Estado de Minas Gerais denunciou o Convênio ICMS 76/94 (Medicamentos), com vigência a partir de 01/04/2001. Salientam que o autuado resolveu proceder o recolhimento Nota a Nota do ICMS-ST, em alguns dias do mês de março/2001, principalmente nos dias finais do citado mês.

Foram efetuadas as deduções devidas, excluindo as notas fiscais apresentadas e que constavam da planilha original, conforme novo demonstrativo de débito às fls. 2.819 a 2.822, cujos argumentos dos autuantes e novo demonstrativo de débito devem ser acatados, pois o autuado às fls. 2.823 a 2.824 foi intimado pela repartição fazendária a tomar ciência dos novos elementos anexados à referida informação fiscal, sendo-lhe encaminhado cópia da mesma e das páginas 2.806 a 2.822, e não se pronunciou a respeito.

Desta forma, subsiste em parte a infração, conforme planilha seguinte:

MÊS/ANO	ICMS-ST DEVIDO (PLANILHA ORIGINAL)	ICMS-ST RETIDO NAS NFs. QUE CONSTAM NA PLANILHA	VALORES MENSAIS RETIDO NAS NFs. EXCLUÍDAS	DIFª ICMS-ST A RECOLHER (EXCLUÍDAS AS NFs. E AS GNRE's
abril-99	86.549,52	23.225,32		63.324,20
maio-99	87.391,90	24.184,90		63.207,00
junho-99	82.935,20	23.710,11		59.225,09
julho-99	103.034,49	29.847,22		73.187,27
agosto-99	104.682,56	25.917,36		78.765,20
setembro-99	106.387,59	26.074,74		80.312,85
outubro-99	102.616,07	23.054,56		79.561,51
novembro-99	64.495,62	15.421,54		49.074,08
dezembro-99	60.073,71	15.317,25		44.756,46
janeiro-00	45.279,51	11.430,81		33.848,70
fevereiro-00	56.234,70	14.703,20		41.531,50
março-00	52.893,61	21.761,71		31.131,90
abril-00	108.687,58	35.432,30		73.255,28



maio-00	102.986,40	35.299,10		67.687,30
junho-00	46.992,15	13.162,28		33.829,87
julho-00	32.237,12	10.111,95		22.125,17
agosto-00	23.791,34	7.587,29		16.204,05
setembro-00	54.733,51	16.742,49	1.046,41	36.944,61
outubro-00	57.681,18	16.030,05	12.003,62	29.647,51
novembro-00	51.228,02	13.485,07	5.431,99	32.310,96
dezembro-00	45.064,57	10.816,73	8.863,07	25.384,77
janeiro-01	155.237,67	42.653,52	21.751,18	90.832,97
fevereiro-01	94.832,69	27.481,61	-	67.351,08
março-01	149.739,98	38.013,08	19.043,54	92.683,36
TOTAIS	1.875.786,69	521.464,19	68.139,81	1.286.182,69

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo.

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO - INFRAÇÃO 01 - 08.15.02

Data Ocor.	Data Vencto.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito	Infração
30/4/1999	9/5/1999	372.495,29	17	60	63.324,20	1
31/5/1999	9/6/1999	371.805,88	17	60	63.207,00	1
30/6/1999	9/7/1999	348.382,88	17	60	59.225,09	1
31/7/1999	9/8/1999	430.513,35	17	60	73.187,27	1
31/8/1999	9/9/1999	463.324,71	17	60	78.765,20	1
30/9/1999	9/10/1999	472.428,53	17	60	80.312,85	1
31/10/1999	9/11/1999	468.008,88	17	60	79.561,51	1
30/11/1999	9/12/1999	288.671,06	17	60	49.074,08	1
31/12/1999	9/1/2000	263.273,29	17	60	44.756,46	1
31/1/2000	9/2/2000	199.110,00	17	60	33.848,70	1
29/2/2000	9/3/2000	244.302,94	17	60	41.531,50	1
31/3/2000	9/4/2000	183.128,82	17	60	31.131,90	1
30/4/2000	9/5/2000	430.913,41	17	60	73.255,28	1
31/5/2000	9/6/2000	398.160,59	17	60	67.687,30	1
30/6/2000	9/7/2000	198.999,24	17	60	33.829,87	1
31/7/2000	9/8/2000	130.148,06	17	60	22.125,17	1
31/8/2000	9/9/2000	95.317,94	17	60	16.204,05	1
30/9/2000	9/10/2000	217.321,24	17	60	36.944,61	1
31/10/2000	9/11/2000	174.397,12	17	60	29.647,51	1
30/11/2000	9/12/2000	190.064,47	17	60	32.310,96	1
31/12/2000	9/1/2001	149.322,18	17	60	25.384,77	1
31/1/2001	9/2/2001	534.311,59	17	60	90.832,97	1
28/2/2001	9/3/2001	396.182,82	17	60	67.351,08	1
31/3/2001	9/4/2001	545.196,24	17	60	92.683,36	1
TOTAL DO DÉBITO					1.286.182,69	

VOTO EM SEPARADO

Já atuei como relator em alguns casos semelhantes. 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, quero deixar clara a minha preocupação com a *estrita legalidade*.

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 nº 7.014/96 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 (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 (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 (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, bem como na técnica interpretativa, do ponto de vista do aplicador da norma, segue-se o *princípio da especialidade*: as regras especiais derogam 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 cuida o 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 legislação baiana segue o padrão acordado entre a Bahia e os demais Estados no Convênio ICMS 76/94.

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*.

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 fabricante.

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.).

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 em acordo interestadual, acordo este que se convencionou denominar de convênio. 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 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*.

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. A lei baiana é clara, bastando apenas que se interprete a norma levando em conta os critérios da hermenêutica jurídica. 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, por conseguinte, não se aplica a regra do § 2º do art. 23.

Por outro lado, não há prova, nos autos, de que as listagens adotadas pelo fisco sejam “sugeridas” pelo fabricante. A legislação tributária (como a penal) não comporta interpretação extensiva ou analógica. 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 pelo laboratório, 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.

Em suma, 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).

Parece-me, até, que o “segundo critério” a que faço alusão 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.

No entanto, embora não haja prova, nos autos, de que os preços publicados na revista são, de fato, sugeridos pelo fabricante para as vendas no varejo, e apesar de também não ter sido provado que os preços em questão sejam os efetivamente adotados pelas farmácias e drogarias, noto que a defesa não juntou aos autos as Listas de Preços do laboratório fabricante dos medicamentos, para fundamentar a alegação de que o tributo foi calculado corretamente a partir dos preços de fábrica. Por isso – e só por isso – acompanho o voto do nobre relator.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206960.0015/04-0**, lavrado contra **LUPER INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.286.182,69**, sendo R\$ 1.009.930,51, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e mais R\$ 276.252,18, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA