

A. I. Nº - 206951.0007/04-8
AUTUADO - CAMPOS SOUZA DIST.DE PROD. FARMACÊUTICOS E HOSPITALARES LTDA.
AUTUANTE - GERALDA INÊS TEIXEIRA COSTA
ORIGEM - INFAC VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 03.08.05

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0248-02/05

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. RECOLHIMENTO A MENOS. Restou comprovado o recolhimento a menos do tributo por antecipação, conforme previsto na legislação. Infração não elidida. 2. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Fato não contestado. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. a) MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. Multas de 1% e 10% respectivamente. Infrações elididas em parte. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Não foi apreciada a alegação de ilegalidade da legislação tributária por não se incluir na competência do órgão julgador no âmbito administrativo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, em lide, foi lavrado em 06/12/2004, para exigência de ICMS e de MULTA no valor total de R\$ 375.958,83, em decorrência dos fatos:

1. Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 274.585,30, no período de janeiro de 2002 a novembro de 2003, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às mercadorias (medicamentos e correlatos) adquiridas de outras Unidades da Federação que não fazem parte do Convênio ICMS nº 76/94, e relacionados no Anexo 88, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, por não ter aplicado o Preço Máximo de Venda ao Consumidor, nos termos da Cláusula 3^a do citado Convênio, publicado mensalmente em revistas especializadas, conforme demonstrativos e documentos às fls. 10 a 736. O débito foi calculado separadamente obedecendo ao prescrito no § 1º da Cláusula 2^a do Convênio ICMS 76/94, referente a medicamentos que não estão sujeitos ao controle de preços, e cujos recolhimentos foram efetuados nos mesmos DAE's.
2. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 100.378,50, no período de janeiro de 2002 a novembro de 2003, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, relativamente a lançamento no Registro de Saídas das notas fiscais relacionadas às fls. 737 a 789 de saídas tributadas de mercadorias como isentas.

3. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de julho de 2002, abril, julho e novembro de 2003, sujeitando-se a multa no valor de R\$938,47, equivalente a 10% sobre o valor comercial das entradas não escrituradas, conforme documentos às fls. 789 a 795.
4. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de julho e outubro de 2002, sujeitando-se à multa no valor de R\$ 56,56, equivalente à 1% sobre o valor comercial das entradas não escrituradas, conforme documentos às fls. 789 a 795.

O sujeito passivo representado por advogado legalmente constituído, em sua defesa às fls. 1.419 a 1.439, impugnou a infração 01 alegando que o valor lançado no mês de janeiro de 2002, foi objeto de lançamento através do Auto de Infração nº 206828.0003/02-1.

Falou que foram tomadas como base as tabelas de preços dos medicamentos sugeridas nas listas da ABCFARMA; LISTA DE PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR DA AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA – ANVISA; CMED; SUPLEMENTO LISTA DE PREÇOS (PARTE INTEGRANTE DA REVISTA GUIA DA FARMÁCIA, sem, contudo, ter apresentado qualquer prova da prática dos preços no mercado de varejo.

Refutou integralmente a exigência fiscal fundamentado no argumento de que o artigo 61, do RICMS/97 que serviu de base para o cálculo do ICMS-ST devido, considerando o preço máximo de venda a consumidor, é ilegal por afronta ao disposto no artigo 21 da Lei Federal nº 8.884/94, que dispõe sobre a prevenção e repressão de infrações contra a ordem econômica, também chamada de Lei Antitruste.

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

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

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

Alega ainda que os medicamentos que fizeram parte das operações do estabelecimento no período autuado foram para a revenda a Órgãos Públicos, Hospitais e congêneres, e não para o consumidor final, a exemplo das notas fiscais do fornecedor Hypofarma, nº^{os} 0075786 e 007587 e do Laboratório Kinder Ltda, NF nº 031126, onde constam a observação “USO EXCLUSIVO HOSPITAL PROIBIDO VENDA FRACIONADA – RDC ANVISA = 333, e USO RESTRITO AMB/HOSP.VENDA PROIBIDA AO COMÉRCIO”, respectivamente, além de constar nas embalagens externas e internas dos medicamentos a expressão “VENDA PROIBIDA”, ressaltando que a quase a totalidade de suas

vendas foram para hospitais, órgãos públicos, clínicas e congêneres, conforme notas fiscais de saídas (docs. fls. 1.466 a 1.494).

Ressalta que este fato leva a não utilização dos preços fixados ou sugeridos pelo fabricante ou pelo importador ou fixado por autoridade competente, por entender que existe além da utilização do cálculo com base no MVA, conforme dispõe o Convênio ICMS 76/94 combinado com o Anexo 88, item 12, do RICMS/97, o preço praticado pelo contribuinte.

No caso dos Estados não signatários do convênio, diz que a diferença do ICMS foi recolhida, com fulcro no artigo 354, combinado com o artigo 357 do RICMS/97.

Salienta que não havendo como destinatário final o consumidor, não é devido utilizar as tabelas demonstradas no Auto de Infração, pois a base de cálculo deve ser a fixada pelo Convênio ou a do Anexo 88 do RICMS/97.

Destaca que o § 6º do artigo 359 do RICMS/97, determina que seja recuperada a diferença entre o valor do imposto retido pelo remetente ou pago por antecipação pelo contribuinte, e o imposto relativo ao valor da operação que tenha realizado, isto pela mais recente.

O autuado disse que o trabalho fiscal considerou lançamentos de imposto de um determinado período, mas realizado no período anterior, e que foram utilizados como valor das notas fiscais, quantias diferentes das consignadas nas mesmas, pois considerou os preços com base na lista de preços.

Disse ainda que a exigência fiscal viola o princípio do não-confisco previsto no artigo 150, inciso IV, da CF/88.

Citou o Decreto nº 9.281 de 21/09/2004, que dá opção ao contribuinte substituto, a aplicar o que for maior entre 5% sobre o valor do preço sugerido ou 27% sobre o valor da aquisição, não podendo ser inferior a aquele. Citou como exemplo a Nota Fiscal nº 12.989 (fev/2002), e disse que o valor real da operação com o frete é de R\$ 2.155,80, enquanto que o valor sugerido é na quantia de R\$ 23.941,30.

Reafirma que os medicamentos não são destinados a venda no varejo, e sim a Hospitais, Clínicas e Congêneres, além de Órgão Públicos, e que o preço final deve ser apurado na forma do artigo 23, inciso II, alienas “a”, “b”, e “c”, da Lei nº 7.014/96, forma essa, que afirma ter adotado.

Entende que a autuante ao apurar a base de cálculo por meio de publicação de preço máximo de venda ao consumidor (PMC), acabou por determinar preço através de pauta fiscal, desconsiderando a metodologia adotada pela empresa, qual seja, a partir do valor da operação consignado na nota fiscal de venda, emitida pelo fabricante de medicamento SIMILAR.

Salienta que a ABCFARMA não é órgão competente para preencher a lacuna deixada pela inexistência de órgão oficial fixando preço máximo de venda ao consumidor, e que este se caracteriza em arbitramento da base de cálculo.

Falou que nos medicamentos da linha SIMILAR objeto do Auto de Infração os preços ao consumidor praticados no comércio é significativamente inferior ao GENÉRICO, em virtude do preço de venda dos fabricantes da linha similar para os distribuidores corresponderem a 30% do preço do faturamento do medicamento ÉTICO.

Ressalta que a tributação dos medicamentos das linhas similar e genérico deve obedecer ao disposto no § 2º da Portaria nº 37/92, do extinto Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento.

Falou que alguns Estados têm corrigido a ilegalidade do lançamento fundamentado em base de cálculo com base no preço máximo de venda a consumidor final praticados por revistas especializadas, a exemplo do Estado de Minas Gerais através da Lei nº 14.062/2001 – SEF/MG (artigo 22). Diz que além do Estado de Minas Gerais, outros Estados, inclusive o Estado da Bahia através do Decreto nº 9.281/04.

Ressalta que ainda com fulcro no Convênio 76/94, recepcionado pelo artigo 2º do RICMS/97, deve o contribuinte aplicar o percentual de agregação equivalente e reduzir em 10% esse montante para determinar o valor da base de cálculo do ICMS-ST. Anexou planilhas de cálculos seguindo citada metodologia (docs. fls. 1.450 a 1.465).

Com relação à infração 02, foi informado pelo patrono do autuado que foi requerido junto à Inspetoria Fazendária o parcelamento do débito em sessenta parcelas mensais, conforme documento à fl. 1.446.

No tocante às infrações 03 e 04, que tratam da falta de escrituração no Registro de Entradas de notas fiscais de aquisições de mercadorias, o defendant alega que as Notas Fiscais nºs 19.045, 634.631 e 441.041 foram devidamente lançadas, conforme cópias do referido livro fiscal às fls. 1.090 a 1.412. Reconheceu que é cabível a aplicação da multa para as Notas Fiscais nºs 27; 425; 194; 293888 e 32219.

O preposto fiscal em sua informação fiscal às fls. 2.319 a 2.325, rebate as alegações defensivas na forma que segue.

Infração 01

Salienta que o preço fixado pelo órgão público que a defesa diz existir, seria o obtido pela divisão do preço do fabricante por 0,7, porém, este preço no seu entendimento não constitui uma tabela de preços, mas apenas um critério estabelecido na Portaria nº 37/92, do Ministério da Fazenda e Planejamento, o qual, diz que é rigorosamente observado nas publicações de revistas especializadas que divulgam os preços máximos ao consumidor, e que tais preços equivalem aos determinados pelo Órgão Público.

Quanto a alegação de ilegalidade na inclusão de mercadorias adquiridas e que são destinadas a não contribuintes (hospitais, clínicas médicas e órgãos públicos em geral, principalmente prefeituras), a autuante admitiu que realmente as notas fiscais às fls. 1.553 a 2.316 contemplam esta situação, porém, ressalta que o estabelecimento desde março de 2001 é detentor de Regime Especial para o resarcimento proporcional desse imposto que teria pago a mais, e poderia ter reivindicado o seu direito.

Aduz que o autuado não exerceu o citado direito, porque não registra em suas escritas fiscal e contábil grande parte dessas notas fiscais, com o fito de sonegar impostos e contrabalançar as entradas de mercadorias adquiridas sem documentação fiscal, além de subfaturar os preços e realizar vendas sem documentos fiscais. A título de exemplo de notas fiscais recebidas e não lançadas, apontou o caso dos documentos fiscais que foram objeto das infrações 03 e 04 (doc. fl. 789).

Explicou que o Regime Especial, do qual o estabelecimento é signatário, permite, obedecidas algumas regras, o ressarcimento do imposto pago indevidamente, nas operações em que alguma fase de circulação não esteja sujeita a tributação do ICMS, salientando que esse mecanismo é o adequado para tais compensações, uma vez que não é possível saber por ocasião da entrada no estabelecimento, o destino que será dado às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, por força da substituição tributária. Diz que está previsto no § 6º do artigo 359 do RICMS/97 a possibilidade de o contribuinte requerer regime especial visando recuperar a parcela do imposto retido a mais por ocasião da antecipação tributária, e que tenha sido efetivamente recolhido. Assim, diz que não faz sentido o pedido de diligência requerido pelo autuado para verificar o movimento comercial do estabelecimento.

Sobre a alegação de que as operações do mês de janeiro já haviam sido incluídas em outro Auto de Infração, a autuante diz que não procede esta alegação, pois as notas fiscais incluídas no demonstrativo de débito foram lançadas no mês de fevereiro, conforme consta no livro Registro de Entradas à fl. 1.097 do PAF.

No tocante às listas de preços utilizados no cálculo do ICMS-ST, foi esclarecido que as mesmas são de domínio público, e que consta a título de exemplo às fls. 797 a 1.089, a Lista de Preços da ABCFARMA, referente aos meses de abril de 2002 a março de 2003, cuja fonte de pesquisa está baseada em informações prestadas pela Gerência de Substituição Tributária da SEFAZ. Diz que não juntou todas as listas dos demais meses devido ao grande volume de papel. Desse modo, salienta que não é verídica a assertiva do autuado de que foi utilizada pauta fiscal ou arbitramento na apuração do débito.

Ressalta que o seu procedimento ao adotar tais preços encontra amparo no artigo 61, § 2º, inciso I, do RICMS/97, e na Cláusula 2ª do Convênio ICMS nº 76/94, e que as alegações de ilegalidade da norma regulamentar aplicada, não permite aos julgadores no âmbito administrativo apreciá-la, cabendo-lhe apenas cumpri-las.

Quanto ao questionamento de que a maioria das saídas foram destinadas a Órgão Públicos, Clínicas e Hospitais, salienta que a legislação tributária, para fins de substituição tributária, não fez referência à destinação dos medicamentos, e se acaso o estabelecimento não usufruiu do seu direito ao ressarcimento do ICMS nesse caso, foi pelas razões anteriormente expostas.

No tocante a alegação defensiva de que o imposto foi recolhido, a autuante esclareceu todos os valores efetivamente pagos foram lançados nas planilhas de cálculo às fls. 01, 02 e 03, 11, 20, 71 e 79 do processo.

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

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

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

Assinala que a matéria ora em discussão já foi julgada procedente pelo CONSEF, inclusive contra o autuado através do AI nº 206.828.0003/02-1 (Acórdão nº 0452-02/02), e ainda, como exemplo, o AI nº 206930.00044/03-4 (Acórdão nº 0022-04/05).

Infração 02

Salienta que o autuado à fl. 1.434 reconheceu integralmente esta infração, e já foi objeto de processo de parcelamento do débito.

Infrações 03 e 04

A autuante esclareceu que apenas as notas fiscais nºs 1945 e 634631 foram escrituradas no Registro de Entradas às fls. 1.122 e 1.285 do PAF. Disse que refez os cálculos, ficando o crédito reclamado reduzido de R\$ 1.000,37 para R\$ 925,05, conforme demonstrativo à fl. 2.326.

Conclui pela procedência parcial do Auto de Infração no valor de R\$ 375.883,51.

À fl. 2.327 consta que o autuado recebeu cópia da informação fiscal e do novo demonstrativo acostado aos autos, tendo apresentado nova impugnação às fls. 2.329 a 2.330, com base na alegação de que nada foi acrescentado ou esclarecido na referida informação em relação às cinco notas fiscais consideradas como não registradas na escrita fiscal. Ressaltou que 90% das operações do estabelecimento é com vendas diretas a órgãos públicos, hospitalares e congêneres. Finalizou reiterando os pedidos constantes da peça defensiva, para que seja considerada improcedente a infração 01, e parcialmente as infrações 03 e 04.

VOTO

Inicialmente, analisando a impugnação quanto à matéria de direito, é importante ressaltar que a declaração de inconstitucionalidade não se inclui na competência do órgão julgador (art. 167, I, do RPAF/99).

Quanto a diligência fiscal requerida, indefiro o pedido do contribuinte por considerar que os autos contêm todos os elementos necessários para o deslinde de todas as questões.

Infração 01

Na análise das peças processuais verifico que este item exige do autuado, na qualidade de empresa distribuidora, estabelecida no Estado da Bahia, a antecipação efetuada a menos, no período de janeiro de 2002 a novembro de 2003, na aquisição de mercadorias (medicamentos e correlatos) provenientes de outras Unidades da Federação (São Paulo, Minas Gerais e Goiás) que não fazem parte do Convênio ICMS nº 76/94 e relacionadas no Anexo 88, do RICMS/97, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, com base no preço máximo de venda a consumidor publicado em revistas especializadas, conforme demonstrativos e respectivos documentos constantes às fls. 10 a 736.

O débito encontra-se devidamente demonstrado nas planilhas representativas de cada documento fiscal constantes às fls. 10 a 80, com base no preço máximo de venda a consumidor publicado em revistas especializadas no setor farmacêutico, em cujas planilhas de cálculos encontram-se a discriminação analítica dos valores do preço máximo ao consumidor de cada produto constante na nota fiscal, a BC-ST, a BC reduzida, o ICMS-ST, o imposto destacado no documento fiscal, o imposto substituído na nota fiscal, e a diferença a recolher, inclusive foi considerada a redução de 10% prevista na legislação tributária.

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

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

No entanto, ao defender-se, aduziu ilegalidade da base de cálculo utilizada para fins de apuração do ICMS substituição, com base nos preços máximos de venda a consumidor publicados em revistas especializadas no setor de medicamentos, por considerar que tais preços não são os fixados pela autoridade oficial.

Com relação a base de cálculo para determinação da exigência fiscal, observo o acerto da ação fiscal, tendo em vista que foi dado estrito cumprimento ao disposto na Cláusula Segunda do Convênio 76/94, haja vista que foi utilizado o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, constante das tabelas de preços publicadas em revistas especializadas do setor comercial de medicamentos. Desse modo, considero que não há qualquer ilegalidade na base de cálculo utilizada para fins de apuração do ICMS substituição, pois a mesma foi calculada corretamente de acordo com o Convênio nº 76/94, combinado com o artigo 61, I do RICMS/BA., qual seja, sobre “.....o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente”, como aliás, nestes casos é a jurisprudência reinante nos órgãos julgadores do CONSEF, a exemplo do Acórdão JJF nº 0452-02/02.

No tocante a alegação de que as operações do mês de janeiro já haviam sido consideradas em outro Auto de Infração, não assiste razão ao autuado, pois conforme esclareceu a autuante as notas fiscais no demonstrativo de débito foram lançadas no mês de fevereiro, conforme consta no Livro Registro de Entradas à fl. 1.097.

Quanto a alegação de ilegalidade na inclusão de mercadorias adquiridas e que são destinadas a não contribuintes (hospitais, clínicas médicas e órgãos públicos em geral, principalmente prefeituras), considerando que, conforme informado pela autuante, o estabelecimento desde março de 2001 é detentor de Regime Especial para o resarcimento proporcional desse imposto que teria pago a mais, observo que cabe em processo específico para esse fim ser reinvindicado o seu direito, observadas as regras previstas no artigo 33 da Lei nº 7.014/96 e no RPAF/99.

Infração 02 – O autuado reconheceu que realmente deixou de recolher o ICMS no total de R\$ 100.378,50 a operações tributadas lançadas como não tributadas, relativamente às notas fiscais relacionadas às fls. 737 a 788.

Infrações 03 e 04

A multa destes itens foi aplicada com base no fundamento de que as notas fiscais nºs 19.045; 27; 425.194; 32.219; 634.631 e 441.041 não haviam sido escrituradas no Registro de Entradas, sendo aplicadas as multas de 10% e de 1%, nos valores de R\$ 938,47 e R\$ 56,56, respectivamente.

No compulsar dos documentos constantes dos autos, realmente somente as notas fiscais nºs 19.045 e 634.631 se encontravam registradas, conforme documentos às fls. 1.122 e 1.285.

Quanto ao demonstrativo à fl. 2.326 elaborado pela autuante, não deve ser considerada o valor da multa referente à nota fiscal nº 293.888, no valor de R\$ 5,37, pois este documento fiscal não figurou no levantamento à fl. 789, que originou a acusação fiscal destes itens.

Desta forma, subsistem em parte a infração 03 no valor de R\$ 915,70, e a infração 04 no valor de R\$ 3,97.

MÊS	NF Nº	VALOR	MULTA 10%	MULTA 1%
jul/02	27	8.000,00	800,00	
out/02	425194	396,93		3,97
abr/03	32219	861,72	86,17	
nov/03	441041	295,30	29,53	
TOTALS			915,70	3,97

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração no valor de R\$ 375.883,47, ficando o demonstrativo de débito das infrações 03 e 04 modificado para o seguinte:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO

Data Ocor.	Data Vencto.	B. de Cálculo	Aliq. (%)	Multa (%)	Vlr. do Débito	Infração
31/7/2002	9/8/2002	8.000,00	0	10	800,00	3
30/4/2003	9/5/2003	861,72	0	10	86,17	3
30/11/2003	9/12/2003	295,30	0	10	29,53	3
31/10/2002	9/11/2002	396,93	0	1	3,97	4
TOTAL DO DÉBITO					919,67	

VOTO EM SEPARADO

Reporto-me ao item 1º do Auto de Infração em exame. Quero abordar dois pontos: a questão da substituição tributária nas vendas de medicamentos destinados a órgãos públicos, clínicas e hospitais, e o problema da base de cálculo do imposto a ser retido ou antecipado.

No tocante ao primeiro ponto, se os medicamentos são vendidos pelo fabricante diretamente a hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros, casas de saúde e congêneres, assim como a órgãos públicos, não se aplica o regime de substituição tributária, haja vista a regra do art. 355, IV, VI e VII, do RICMS. Por outro lado, se os medicamentos são vendidos a tais entidades por atacadistas ou distribuidores, as operações são passíveis de substituição tributária, sendo que, nesse caso, o atacadista ou distribuidor pode requerer *regime especial* visando a recuperar a parcela do imposto retido correspondente à diferença entre a base de cálculo que serviu para a retenção na operação mais recente e o valor da operação que tiver realizado, proporcionalmente

às quantidades saídas, nos termos do § 6º do art. 359 do RICMS. Esse regime especial pode ser requerido inclusive para ter efeitos retroativos, segundo penso.

Quanto à segunda questão, ou seja, base de cálculo da substituição tributária, há um problema sério de interpretação. 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 reciprocamente 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 derrogam as regras gerais.

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

No lançamento de que 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 (*ABA FARMA*), há outra do setor varejista (*ABC FARMA*), 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 subseqüentes.
-

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

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

.....”

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

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 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 dos laboratórios fabricantes dos medicamentos, para fundamentar a alegação de que o tributo foi calculado corretamente a partir dos preços de fábrica, pois apenas anexou planilhas de cálculos (fls. 1450/1465). Por isso – e só por isso – acompanho o voto do nobre relator.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206951.0007/04-8, lavrado contra **CAMPOS SOUZA DIST. DE PROD. FARMACÊUTICOS E HOSPITALARES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 374.963,80**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor total de **R\$ 919,67**, prevista nos incisos IX e XI do citado dispositivo legal.

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

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA