

**A. I. N°** - 284119.0005/04-0  
**AUTUADO** - DISTRIBUIDORA VIANA GOMES LTDA.  
**AUTUANTE** - JURACI LEITE NEVES JUNIOR e HELIO RODRIGUES TORRES JUNIOR  
**ORIGEM** - COFEP - DAT NORTE  
**INTERNET** - 15/09/05

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACORDÃO JJF N° 0311-03/05**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Deve-se exigir o pagamento do imposto do contribuinte atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, devido por antecipação tributária e apurado em função do valor acrescido. Modificado o valor atualizado nos itens "a" e "c" em face da aplicação da redução da base de cálculo em 10% (Convênio 76/94) e em 18,53% decorrente do Termo de Acordo com atacadista. Infração parcialmente subsistente **b)** MERCADORIAS ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTÁVEIS. SAÍDAS SEM NOTAS FISCAIS. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Mantida a autuação. **c)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas, através de levantamento quantitativo de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Infração subsistente. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a)** FALTA DE PAGAMENTO. **b)** PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infrações parcialmente caracterizadas. Reduzido o valor do débito. **3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação

acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. **b) MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO.** Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações parcialmente elididas. Rejeitado os pedidos de diligência e nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2005, exige ICMS de R\$7.589.841,61 acrescido das multas de 60% e 70%, além de multas no total de R\$2.016,68 referente a:

01. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzido a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado - R\$159.611,75 (2002/2003).
02. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, sendo aplicada multa de R\$50,00 (2003).
03. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88 - R\$7.524.961,18 (2002/2003).
04. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88 - R\$17.579,24 (2002).
05. Falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis - R\$241,52 (2003).
06. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado - R\$168.447,92 (2002).
07. Deu entrada, no estabelecimento, de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal - Multa de R\$1.439,78.
08. Deu entrada, no estabelecimento, de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal - Multa de R\$526,90.

O autuado, na defesa apresentada (fls. 2625 a 2654), preliminarmente afirma que foi surpreendido com a lavratura do Auto de Infração e suscitou a sua nulidade pela falta de cumprimento das formalidades legais. Alega que a autuação é fundamentada em presunções e que é imprescindível que as infrações sejam respaldadas com provas inequívocas e não em suposições.

Alega que "não consta nos autos de que modo a autuante calculou a multa" e que a mesma "não se lastreia em elementos concretos, não tipifica correspondentes infrações nem faz provada a ilegalidade que aponta".

Transcreveu às fls. 2625 a 2627, os artigos 18 e 28 do RPAF/BA e decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes (AC 106-10548/98) acerca de nulidades por falta de requisitos essenciais do lançamento.

Apontou diversos erros que segundo ele foram cometidos pelos autuantes, que indicou:

- 1) o valor considerado na autuação para o PMC sobre algumas mercadorias diferem dos indicados na Revista (tabela à fl. 2627, relativo a diversos produtos Pantop, Hidroc., Megatonico, Diel. Sod., Cefadr e outros) - Anexou cópias das páginas da Revista Guiafarma, conforme doc. 02 (fl. 2663 a 2667);
- 2) desprezou as deduções do imposto devido sobre os pagamentos efetuados a título de incentivo fiscal (FAZ Cultura), devidamente informado em DMA, que soma R\$24.302,53, relativo aos meses de fevereiro e abril de 2002, conforme tabela à fl. 2628 e doc. 03 (fls. 2670 a 2672);
- 3) foi computado (infração 03) no demonstrativo referente a venda efetuada pela NF 275831, que não se efetivou, tendo sido emitida a NF de entrada de nº 280024 (fl. 2674) para cancelar a operação, tudo conforme doc. 04 (fl. 2674 e 2675);
- 4) deprezou recolhimentos realizados através de GNRE, conforme tabela à fl. 2629, na qual relacionou as notas fiscais e os valores do ICMS pago relativo as notas fiscais de nº 52059, 534480, 53507, 53945 e 54184.

No que se refere à infração 04 (07.01.01), falta de escrituração de notas fiscais, alega que na sua maioria a infração apontada não existe, tendo indicado que:

- a) foram canceladas e devolvidas as compras relativas às notas fiscais de nº 262781, 271294 (Kimberly); 68080 (Belfar); 160312, 160491 e 164475 (Sanval);
- b) ocorreu um erro de digitação da nota fiscal de nº 256425 de 15/01/02, que foi digitada com nº 456425, conforme cópias das folhas do livro de Registro de Entrada de Mercadorias, doc. 06 (fl. 2689 a 2708).

Quanto à infração 07 (16.01.01), falta de registro na escrita fiscal, alega que o auto de infração apontou como fundamento a multa imposta prevista no art. 915, XI do RICMS/97, mas aplicou equivocadamente o percentual de 10% em vez de 1%. Pede então que seja retificada.

Em relação à infração 08 (16.01.02), falta de registro na escrita fiscal, diz que não pode haver tratamento diferenciado e pede a redução ou dispensa da multa, conforme previsto no art. 918 do RICMS/97.

Quanto às demais infrações, relativas a levantamento quantitativo de estoques, esclarece que os demonstrativos elaborados pelos autuantes tomaram como base os arquivos magnéticos fornecidos ao Sintegra. Alega que o sistema Sintegra, em fase de implementação, apresenta distorções e não pode ser utilizado pela fiscalização em detrimento da escrita fiscal do contribuinte.

Diz que, caso sejam vencidas às nulidades apontadas, requer que sejam aplicados os princípios da razoabilidade, da tipicidade, da legalidade e da segurança e certeza jurídica e se faça à exclusão da autuação.

Quanto à infração 03, diz que a Constituição Federal no seu art. 155, II estabelece as competências tributárias aos Estados e Distrito Federal, inclusive remetendo para a Lei Complementar a regulamentação da obrigação tributária em relação à substituição tributária. Afirma que a LC 87/96, “delegou à lei ordinária de cada estado a competência para disciplinar a substituição tributária”, que pode atribuir responsabilidade a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação (art. 128 do CTN), com finalidade de suprimir etapas de circulação tributável, o que proporciona a Administração Pública, maior facilitação na arrecadação e fiscalização.

Pondera que, “inobstante os fins almejados pela substituição tributária”, no seu entendimento, esta autorização prevista na CF e LC, não autoriza um Estado a invadir a competência tributária de outro, sob alegação de que está fiscalizando ICMS que lhe é destinado. Diz que cada unidade federativa é uma pessoa jurídica distinta e autônoma e “somente tem competência para fiscalizar e cobrar obrigações tributárias ocorridas internamente em seu Estado” e dessa forma o “Estado da Bahia não tem competência para reclamar imposto em nome de outros Estados da federação”, ante a competência privativa de cada estado prevista na CF 88 (art. 107 do CTN).

Pelos argumentos acima expostos, o autuado afirma que no seu entendimento e conforme disposto no art. 18, I do RPAF/BA, é nula a infração 03, tanto para o exercício de 2002 como o de 2003.

No mérito, caso vencida a preliminar de nulidade suscitada, afirma que com base na hierarquia das leis, é certo que os Estados deverão respeitar os traços básicos insculpidos na Constituição Federal. Cita às fls. 2633 a 2635, o entendimento a respeito do tema por diversos doutrinadores, a exemplo de Roque Antonio Carraza, Paulo de Barros Carvalho, José Eduardo Soares de Melo e diz que isto não ocorre no Auto de Infração.

Afirma que, “sob a rubrica do recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação tributária referente às aquisições e transferências interestaduais” o autuante pretende alterar a regra-matriz do ICMS no que tange a base de cálculo, “pretendendo aplicar outra base de cálculo que não a do preço da operação, seja sobre as operações de transferência de mercadorias de filial localizada no Distrito Federal, seja sobre as operações de vendas internas no estado da Bahia”.

Alega que a função da base de cálculo é quantificar a prestação do sujeito passivo no momento que ocorre o fato gerador e que a regra definida no art. 56, I do RICMS/BA, indicou corretamente que a base de cálculo é o valor da operação. Mas, descambou em erro ao valer se da substituição tributária para alterar “a base de cálculo para outra que não o valor da operação”, tal como:

- 1) transferência de mercadoria adquirida por filial sediada no Distrito Federal: preço de custo de aquisição da mercadoria (art. 13, § 4º da LC 87/96);
- 2) operações internas no Estado da Bahia: fixada ou sugerida pelo fabricante - Preço Máximo de Venda ao Consumidor (PMC) - ou na sua falta, a Margem de Valor Agregado (MVA) (CL segunda do Convênio ICMS 76/94 com redação dada pelo Convênio 04/95).

Afirma que ambas as situações acima estão incorretas e que mesmo que sejam instituídas por lei complementar ou convênio ICMS, se conflitam com a regra matriz constitucional.

Transcreveu às fls. 2636 e 2637, alguns trechos de publicação dos professores José Eduardo Soares de Melo, Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba, com o entendimento de que não

pode haver discrepância entre a hipótese de incidência e a base de cálculo - qual seja o valor da operação.

Afirma que no caso de transferência de mercadoria ocorre apenas uma circulação física de mercadoria sem mudança de titularidade, o que no seu entendimento não caracteriza uma operação mercantil e dessa forma não há incidência do ICMS.

Cita à fl. 2638 a Súmula 138/STJ para demonstrar que nas operações de leasing não há circulação de mercadoria e portanto, não incide ICMS.

Transcreve à fl. 2639, o Despacho nº 29/00 do Secretário Executivo da COTEPE/ICMS, no qual informa "através do Decreto nº 21.775, de 28/11/00... informou a não aplicação do Distrito Federal, a partir de 01/01/01, das normas contidas no Convênio ICMS 76/94, de 30/06/94, que trata do regime de substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, com exceção do disposto no seu § 4º da cláusula segunda".

Conclui essa linha de entendimento de que "sobre as operações provenientes de transferência de filial situada no Distrito Federal, é improcedente porque pretende fazer incidir relação tributária desprovida de seu fato gerador - qual seja a circulação de mercadoria com mudança de titularidade".

Esclarece que, se vencida esta questão, que o seu procedimento fiscal está de acordo com a legislação interna do Distrito Federal (art. 34, I do RICMS/DF) e LC 87/96, "não podendo o Estado da Bahia intervir naqueles limites territoriais, por falta de competência legal".

Alega que, equivocadamente, o autuante entendeu que a base de cálculo do ICMS das mercadorias transferidas de Brasília para Salvador, era o valor da entrada mais recente na filial e não o preço efetivo de aquisição previsto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, cuja regra foi inserida no art. 56, V, "a", do RICMS/BA, que transcreveu à fl. 2640.

Afirma que, transferiu mercadorias de sua filial instalada no Distrito Federal, "calculou o ICMS devido e o pagou ao respectivo sujeito ativo, levando em conta como base de cálculo o preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente", que afirma "ser muito mais alto que o da entrada mais recente da mercadoria", e que tal procedimento está em conformidade com o disposto no art. 56, V, "c", do RICMS/BA que é a regra contida no art. 13, § 4º, III da LC 87/96.

Diz que não cabe ao Fisco do Estado da Bahia, determinar qual a base de cálculo que deveria ser adotada pelo Fisco do Distrito Federal, quando da saída da mercadoria do seu território, porque no seu entendimento ultrapassa sua competência tributária constitucional.

Pelo que expôs, afirma que resta demonstrada a inconsistência e improcedência da autuação.

Quanto ao suposto recolhimento a menor do ICMS, por erro na determinação da base de cálculo sobre as operações subsequentes, no estado da Bahia, diz que a base de cálculo apurada sobre as operações praticadas pelo impugnante obedeceram aos preceitos constitucionais de que o imposto deve incidir sobre o valor real da operação.

Esclarece que dado à complexidade da cadeia de circulação e a dificuldade de aplicar os mecanismos da substituição tributária até atingir o verdadeiro contribuinte do ICMS (consumidor final), o legislador ao invés de buscar a realidade fática e o efetivo valor da operação, passou a utilizar diversas denominações até chegar a Margem de Valor Agregado (MVA) e que pelo fato de que alguns produtos tinham seu preços tabelados ou sugeridos pelo fabricante ou por autoridade competente, foi também denominado o Preço Máximo de Venda ao Consumidor (PMC).

Explica que com a entrada em vigor da LC 87/96, foram contemplados os dois critérios:

- a) a base de cálculo do ICMS sobre o PMC, ou na sua falta
- b) MVA

Alega que a utilização tanto pela PMC como pela MVA conduz a erro na constituição da base de cálculo do ICMS, tendo em vista que a utilização de preço tabelado só subsiste num regime de intervenção estatal, que não vigora mais.

Diz que no presente lançamento o autuante utilizou os preços disponibilizados na Revista GUIAFARMA (versão eletrônica), com base na Port. 37/95 do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, que no seu entendimento é um ato normativo infralegal, não previsto em lei, que não pode servir para fixar base de cálculo do ICMS (art. 97 do CTN), e que no seu entendimento é ilegítimo e ilegal.

Afirma que a utilização do PMC como critério quantitativo da base de cálculo do ICMS previsto no art. 61, I do RICMS/BA, cria uma insegurança jurídica ao admitir "primeiro, a fixação ou a sugestão, e segundo, de preço único ou máximo".

Assevera que tais regras vão de encontro aos princípios constitucionais de regulação da atividade econômica, da livre iniciativa, atividade econômica e concorrência, conforme disposto no art. 170 da CF/88, que transcreveu às fls. 2645 e 2646.

Esclarece que após o Plano Real, "os comerciantes distribuidores atacadistas e varejistas, procurando incrementar suas vendas, não se detiveram às fixações ou sugestões de tabelamento de preços e praticaram, como ainda praticam, preços bem abaixo dos estimados". Afirma que é ilegítima a utilização do PMC como base de cálculo na substituição tributária, pois é sabido que a PMC utilizada pelo autuante corresponde a um percentual de cerca de 70% do faturamento do setor.

Diz que se insere nas limitações ao poder de tributar (art. 150, IV da CF88), a proibição de que os estados utilizem o tributo com efeito de confisco e transcreve parte de trabalho monográfico do Ministro do STF Bilac Pinto que discorreu sobre esse tema.

Afirma que também não pode ser utilizada a MVA como parâmetro para constituir a base de cálculo do ICMS em vez do valor da operação, por entender que a mesma "não se presta aos fins quantitativos do ICMS porque conflitantes com a regra-matriz do ICMS".

Afirma ainda que, conforme anteriormente dito, o consumidor final é quem arca com o ônus do ICMS e o ICMS substituto calculado deve se apoiar na realidade do fato, para se encontrar os valores efetivamente praticados na operação com o consumidor final, base do princípio da verdade material.

Transcreve às fls. 2648 e 2650, parte de trechos publicados pelo professor Marco Aurélio Greco acerca do valor real das operações praticadas diretamente com o consumidor final na apuração da base de cálculo do ICMS substituto.

Alega que na prática, os preços praticados pelos varejistas não correspondem aos determinados pela legislação tributária, conforme ficou comprovado pesquisa realizada pela Associação dos Distribuidores Atacadistas do Estado da Bahia, em documento que foi protocolado junto à SEFAZ com pleito de reduzir a base de cálculo do ICMS e alterar a sistemática de retenção do ICMS a título de Substituição Tributária, conforme documento 07, (fl. 2709 a 2743).

Diz que embora não tendo sido atendido totalmente nas suas pretensões, mas o fisco baiano promoveu a alteração 60 do RICMS/BA, com a inserção do art. 3º do DEC 9.281/04.

Diz que para reforçar suas razões de defesa, transcreveu às fls. 2650 a 2653 diversas decisões do STF relativas a base de cálculo e valor da operação, e afirma que no caso desta lide, a base de cálculo pretendida pelo autuante "não retrata com fidedignidade o quantum a ser recolhido do ICMS, em razão da substituição tributária".

Requer então, que a autuação seja declarada nula, pelo fato de que violou os princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos e da busca da verdade material. E caso, não seja acolhida, requer que por seu mérito o Auto de Infração seja julgado improcedente pela inexistência de relação jurídica obrigacional.

Finaliza, protestando por todos os meios de prova em direito admitidos, a realização de diligência, juntada de documentos, e outros elementos que comprovem a improcedência da autuação.

Os autuantes na sua informação fiscal (fls. 2747 a 2759), afirmam que face a defesa apresentada, foram procedidos os seguintes ajustes:

- a) Antecipação Tributária: os valores relativos às notas fiscais de nº 280024, 52059, 534480, 53507, 53945 e 54184;
- b) Não escrituração do livro de Registro de Entradas: os valores relativos às notas fiscais de nº 262781, 271294, 68080, 160312, 160491 e 164475, e 456425;
- c) FAZ CULTURA (infração 03): não procede a alegação de que não haviam sido computados, tendo em vista que conforme tabela juntada à fl. 2747, já haviam sido computados nos meses de março e maio de 2002;
- d) PMC: foram acatados os argumentos relativos ao valores indicados na autuação em relação aos que foram apresentados na defesa, tendo anexado ao processo a cópia da revista GUIAFARMA, onde foi grifado o medicamento, seu respectivo valor de PMC, e o cálculo analítico das antecipações tributária já com os valores revistos.
- e) Quantitativo de estoques: não foram deduzidos os valores correspondentes a redução de base de cálculo de 28,53% (Convênio 76/94, redução de 10%) e do Termo de Acordo (redução de 18,53%), tendo procedido a retificação dos demonstrativos.
- f) Quanto ao erro da capitulação da multa de 10% (16.01.01), afirmam que os fatos que deram origem à multa aplicada está perfeitamente evidenciada e que o art. 19 do RPAF/BA, estabelece que "a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal".
- g) Apresentaram um quadro demonstrativo à fl. 2748, no qual foram indicados os códigos da infrações, o valor exigido no PAF de R\$7.591.858,39 e o valor ora retificado de R\$6.947.412,44.

Quanto as alterações procedidas por infração, indicou as seguintes irregularidades:

- a) o autuado efetuou transferência de Medicamentos do DF para o estabelecimento matriz em Feira de Santana, tendo como base de cálculo valor superior ao preços de aquisição, a exemplo do produto BABYDRAX50ENV27,9G\UNQ, tendo como preços de aquisição de R\$22,26, conforme nota fiscal de nº 63 de 19/11/02 da União Química Farmacêutica Nacional e transferido por R\$70,78, conforme nota fiscal de nº 63 de 06/12/02 do autuado.

Afirmam que conforme disposto no art. 93, § 5º, II do RICMS/BA, que transcreveu à fl. 2749, nas operações interestaduais é vedada a utilização do crédito em valor superior ao estabelecido em Lei Complementar, que por sua vez, o art. 13 § 4º da LC 87/96 estabelece que

nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Dizem que em consonância com a LC 87/96, tomou como base de cálculo, para efeito de transferência, o valor de aquisição pela empresa filial sediada no Distrito Federal, considerando como crédito fiscal o valor grafado nas notas fiscais de aquisição.

b) Quanto às operações de transferências afirmam que:

- 1) Ao contrário do que foi afirmado pelo impugnante, não ocorreu invasão de competência, tendo sido aplicada a regra prevista no art. 13 da LC 87/96;
- 2) Não há do que se falar de nulidade, tendo em vista que a SEFAZ e os servidores são competentes para lavrar Auto de Infração;
- 3) Quanto as citações doutrinárias em relação à matriz constitucional do ICMS, afirmam que está fora do seu limite de competência analisar a inconstitucionalidade das leis e regulamentos;
- 4) Alega que a citação do jurista José Eduardo não foi encontrada na pg. 16, conforme indicado na defesa e que junta a cópia da referida página.
- 5) Afirmam que o ICMS integra a base de cálculo (art. 52 do RICMS/BA), e que nas transferências, não se tratando de circulação jurídica, o contribuinte não pode ser majorado pelo próprio imposto, motivo pelo qual "a base de cálculo nas transferências tem que ser exatamente igual ao valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria", conforme previsto na LC 87/96;
- 6) Que os produtos são elencados no art. 353, inciso 13 do RICMS/97, devendo ser pago no momento da entrada do território baiano com base no PMC. No entanto, esclarecem que o "autuado adquiriu os medicamentos com um relevante percentual de desconto nas notas fiscais" e ao transferi-los onerou-se como o próprio ICMS, majorando a base de cálculo do imposto, o que aproxima-se do PMC, pois se a transferência fosse feita com o mesmo valor de aquisição neutralizaria o crédito fiscal.
- 7) Dizem que no caso em tela, não se aplica o disposto no art. 13, III, § 4º da LC 87/96, que trata de "mercadorias não industrializadas", haja vista que o produto é industrializado e que é errônea a interpretação do autuado de que se trata de mercadoria não industrializada pelo estabelecimento remetente (filial localizado no Distrito Federal). Transcreve o art. 2º, § 5º do RICMS/BA e parte do capítulo 30 do Dec. 4.542/02 (RIPI), que trata da classificação dos medicamentos, para demonstrar o conceito de produto industrializado previsto na legislação tributária.
- 8) Esclarecem que a Lei nº 1.254/96 do Distrito Federal no seu art. 37, estabeleceu regime de apuração do ICMS com base num percentual fixo sobre o montante das entradas em substituição ao regime normal, tendo o estabelecimento filial do autuado oficializado termo de acordo com o Governo Distrital de nº 121/02. Utilizando-se daquele benefício, a filial recolhia o ICMS no DF com base nas entradas e "majorou a base de cálculo de modo que este ficava igual ao preço fábrica, assim sendo, irregularmente, transferiu crédito para o estabelecimento matriz localizado no estado da Bahia". Ressalta que pela sequência das notas fiscais de entradas por transferências registradas no livro de Registro de Entrada, todas as saídas do DF foram feitas exclusivamente para a matriz instalada no Estado da Bahia.
- 9) Afirmam que o autuado realizou nos exercícios de 2002 e 2003 recolhimento do ICMS por antecipação em desconformidade com o previsto na legislação do imposto. Transcreveu à fl.



2754 o art. 61 do RICMS/BA, e dizem que o inciso I do § 2º do referido artigo prescreve a forma para determinar a base de cálculo da antecipação tributária de medicamentos (art. 353, item 13, II do RICMS/BA) em consonância com o Convênio ICMS 76/94 e alteração do Convênio ICMS 04/95, dos quais a Bahia é signatário. Transcreve a Cláusula Segunda do referido Convênio para demonstrar que para fins de substituição tributária, a base de cálculo é o valor correspondente ao preço constante da tabela sugerido pelo órgão fabricante e na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

- 10) Esclarecem ainda que, conforme disposto no parágrafo primeiro da cláusula segunda, inexistindo o valor previsto na citada cláusula, a base de cálculo será constituída tomando como base o montante formada pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, incluindo o IPI, frete/carreto e demais despesas e o parágrafo 3º estabelece que o valor inicial para o cálculo será o preço praticado pelo distribuidor ou atacadista, quando o estabelecimento industrial não realizar operações diretamente como o comércio varejista.
- 11) Transcreveu às fls. 2756 e 2757 trechos contidos nos Acórdãos JF de nº 1420/00 do CONSEF e de nº 14.531/01 da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes (CC)/MG, cujas decisões acatarem que a base de cálculo do ICMS na antecipação tributária deve ser o preço máximo de venda ao consumidor (PMC).
- 12) Ressaltam que, conforme citado pelo autuado à fl. 2643, o legislador, na LC 87/96, adotou o PMC para constituição da base de cálculo do ICMS na antecipação tributária e na sua falta, o preço de venda mais MVA. Dizem que o autuado adotou um sistema particular de tributação de ICMS na comercialização de medicamentos e que não se inclui na competência deles e do CONSEF (art. 2º do Dec. 7.592/99) analisar a constitucionalidade da legislação tributária.
- 13) Explicam que o documento apresentado pelo autuado, da Associação de Distribuidores Atacadistas, solicitam a redução da redução da base de cálculo e alteração da sistemática de cálculo do ICMS por substituição tributária, o que constitui um reconhecimento da legislação na comercialização de medicamentos com base de cálculo fixada "por meio de preços de produtos por ele sugeridos".

Finalizam dizendo que foram corrigidos os valores originalmente cobrados com base no que foi invocado na defesa e pedem pela procedência parcial da autuação.

A Inspetoria Fazendária intimou o autuado para tomar conhecimento da informação fiscal prestada pelos autuantes, conforme documento juntado à fl. 3540, tendo fornecido cópia de todos os documentos juntados às fls. 2747 a 3539 e concedeu 10 (dez) dias para o autuado se manifestar.

O autuado apresentou nova manifestação às fls. 3.543 a 3558 e disse que embora os autuantes tenha reconhecido a improcedência de parte da autuação, merece ainda reformar a autuação.

Afirma que os autuantes reconheceram inúmeros equívocos e que os vícios contidos na autuação devem conduzir a sua nulidade por afronta ao princípio de segurança jurídica, para que possa exercer plenamente o seu direito de defesa.

Transcreveu às fls. 3544 e 3545, os Acórdãos de nº 102-42539/97 e 107-06757/02, os quais decidiram pela nulidade do lançamento e disse que a simples citação do art. 19 do RPAF/BA, não elimina os requisitos previstos no art. 28 do citado Regulamento.

Afirma que em relação à infração 16.01.01, foi descrito como fato a "aplicação de multa formal de 10% do valor comercial das mercadorias" e fundamentou penalidade diversa de 1%. Questiona qual o enquadramento legal e reitera o pedido de sua nulidade.

No mérito, diz que persiste o equívoco cometido pelos autuantes em relação:

- a) às transferências de mercadorias de sua filial do DF, "por falta de competência do estado da Bahia de determinar qual a base de cálculo a ser aplicada em operação de saída ocorrida dentro do território do Distrito Federal".
- b) a base de cálculo do ICMS nas operações internas subsequentes.

Alega que não nega que os Auditores Fiscais do Estado da Bahia possuem competência para autuar, mas que conforme disposto na Súmula 473 do STF, pode anular seus atos, quando eivados de vícios ilegais que não originem direitos, obedecendo a hierarquia das leis, a exemplo da "pirâmide das leis" apresentada por Hans Kelsen.

Afirma que no nosso ordenamento jurídico a regra matricial do ICMS encontra-se no topo que é a Constituição Federal e que a validade da autuação não pode ser fundamentada no RICMS, no seu entendimento deve ser considerada ilegal. Nessa linha de entendimento, transcreve o pensamento do professor Ives Gandra da Silva Martins e do Ministro do STJ José Augusto Delgado, a jurisprudência administrativa, a decisão contida no Acórdão nº 108-01.182/94 do CC do Ministério da Fazenda, cujo Relator foi o Conselheiro Adelmo Martins Silva.

Pondera que "os autuantes negaram-se a reformar a autuação sob o pretexto de estar cumprido preceito do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia ou mesmo Lei Complementar", mas que estas normas só se legitimam quando estão em harmonia com a Constituição Federal, que no seu entendimento, não é o caso da presente lide.

Esclarece que em relação a citação na defesa inicial do pensamento do professor José Eduardo Soares de Melo, sem que haja má fé, indicou a página 16, quando o correto seria a página 162 da citada obra, cujas cópias faz juntar às fls. 3553 a 3558.

Alega que, se não acatada a primeira nulidade pretendida pela ofensa a tipificação, deve ser nula a autuação pela sua inconstitucionalidade.

Com relação às transferências de sua filial do DF, no seu entendimento não pode ser validada a autuação com base no art. 52 do RICMS e também "aplicar inciso (I) da LC 87/96 já demonstrada inconstitucional ou que não preenche a tipificação do fato oponível já que as mercadorias transferidas de DF para Bahia não forma [foram] industrializadas pela Impugnante".

Quanto à exigência do ICMS por erro na determinação da base de cálculo das operações internas, diz que deve ser considerada improcedente, por ser inconstitucional aplicar base de cálculo do ICMS diversa do valor da operação na forma prevista na LC 87/96.

Ressalta que todas as empresas do setor de distribuição de medicamentos "pagam o ICMS nos moldes de como este tributo se legitima para a Constituição Federal: sobre o valor da operação" e que deve se questionar se não há algo de errado com a legislação do Estado da Bahia que no seu entendimento contraria a Constituição Federal e faz cobrança ilegítima e abusiva.

Finaliza dizendo que reitera o pedido de cancelamento do Auto de Infração e se não acatado pela sua improcedência total.

**VOTO**

Inicialmente, verifico que foi grafada no Auto de Infração a data da lavratura de 31/03/04 quando o real foi 31/03/05, fato que não foi questionado. Tendo o autuado tomado ciência da Autuação em 07/04/05 e apresentado defesa tempestivamente, tal fato não causou nenhum prejuízo processual.

Não acato o pedido de nulidade da autuação suscitada pelo autuado, em razão de ter sido descrito na infração 07, "aplicação de multa formal de 10% do valor comercial das mercadorias" e fundamentado penalidade de 1%, tendo em vista que no demonstrativo juntado pelos autuantes às fls. 51 e 52, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, foram descritos com clareza a aplicação de multa de 10% (infração 07) sobre o valor das operações tributáveis relativo a notas fiscais não registradas no livro de Registro de Entrada de Mercadorias e de 1% sobre o valor das operações não tributadas relativo a notas fiscais também não registrada no referido livro. Nos termos do art. 19 do RPAF/BA, não implica nulidade o simples erro de indicação e percebe-se que o contribuinte entendeu claramente a infração, tanto que apresentou defesa sobre o que foi acusado.

Quanto à nulidade pretendida sob argumentação de que é inconstitucional a fundamentação da autuação com base em regras sobre o cálculo do ICMS por substituição dispostas na LC 87/96 e RICMS/BA, também não pode ser acolhida tendo em vista que as regras previstas no citado Regulamento estão em harmonia com a Lei Estadual (7.014/96), Convênio ICMS (76/94) e Lei Complementar 87/96 e nos termos do art. 167 do RPAF/BA, não compete a este órgão julgador declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária.

Também, rejeito o pedido de perícia ou de diligência, com arrimo no art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, por entender desnecessário, uma vez que considero suficiente para a formação da minha convicção e dos elementos contidos nos autos.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS e aplica multa relativamente a omissões apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque (infrações 01, 02, 05 e 06); Pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto relativo a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (infrações 03 e 04) e pela falta de registro de entradas de mercadorias tributáveis e não tributáveis (infrações 07 e 08).

Quanto às infrações 01, 02, 05 e 06, decorrentes de levantamento quantitativo de estoques, respectivamente pela falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária (entrada), multa pela falta de emissão de notas fiscais de saídas de mercadorias com imposto pago por antecipação, omissão de saída de mercadorias tributáveis e pela falta de recolhimento de ICMS na condição de responsável solidário do próprio sujeito passivo, o autuado não questionou na defesa inicial os valores apurados nestas infrações.

O autuado alegou que em relação ao levantamento quantitativo de estoques, que foram elaborados com base nos arquivos magnéticos fornecidos pelo sistema Sintegra, o mesmo apresenta distorções e não poderia ser utilizado pela fiscalização em detrimento da sua escrita fiscal. Tal alegação não pode ser acolhida, tendo em vista que os dados contidos nos arquivos magnéticos foram produzidos pelo próprio contribuinte autuado com base na sua escrita fiscal. Assim sendo, se porventura os dados fornecidos pelo contribuinte apresentassem algumas inconsistências, caberia a ele, de posse da documentação fiscal comprovar tais fatos, o que não ocorreu.

O autuante, na sua informação fiscal, promoveu ajustes nos demonstrativos para quantificar os valores devidos nestas infrações (01, 02, 05 e 06), perante as alegações apresentadas pelo autuado, contemplando a redução de 10% prevista no Convênio ICMS 76/94 e redução de 18,53% relativa ao Termo de Acordo de contribuintes atacadistas. O autuado recebeu a cópia dos novos

demonstrativos juntados às fls. 2785, 2788, 2791, 2793 e 2800 e limitou-se apenas a dizer que os autuantes, ao reconhecerem seus próprios erros, demonstram que a autuação estava eivada de vícios.

Dessa forma, não tendo o autuado apresentado nenhum fato novo, em relação a estas infrações, acato os demonstrativos apresentados pelos autuantes e julgo estas infrações, conforme demonstrativo de débito abaixo:

- a) procedente em parte a infração 01, com valor devido de R\$71.978,64 ao invés do valor original exigido de R\$159.611,75;
- b) procedente a infração 02, deve ser mantida a multa de R\$50,00;
- c) procedente a infração 05, mantido o valor exigido de R\$241,52;
- d) procedente as infração 06, mantido o valor exigido de R\$168.447,92.

Infração	Data da Ocorr.	Data Vencto	Multa Fixa	Base de Cálculo	Aliq. %	Multa %	Valor do Débito
1	31/12/02	09/01/03		399.617,41	17,00	60,00	67.934,96
1	31/12/03	09/01/04		23.786,35	17,00	60,00	4.043,68
2	31/12/03	09/01/04	50,00				50,00
5	31/12/03	09/01/04		1.420,71	17,00	70,00	241,52
6	31/12/02	09/01/03		990.870,47	17,00	70,00	168.447,92

Em relação às infrações 03 e 04, o autuado na defesa inicial apresentou as seguintes alegações relativas aos demonstrativos apresentados pelos autuantes na infração 03:

- 1) que o valor do PMC de algumas mercadorias diferiam dos indicados na Revista Guiafarma (tabela à fl. 2627 e doc. às fls. 2663 a 2667);
- 2) desprezou as deduções de incentivo fiscal (FAZ Cultura), relativo aos meses de fevereiro e abril de 2002 (tabela à fl. 2628 e doc. 03 às fls. 2670 a 2672);
- 3) computou venda pela NF 275831, que foi cancelada e emitido a NF de entrada de nº 280024 (fl. 2674 e doc. 04 à fl. 2674 e 2675);
- 4) deprezou recolhimentos realizados através de GNRE (tabela à fl. 2629, relativo às notas fiscais de nº 52059, 534480, 53507, 53945 e 54184).

Relativo à infração 04, alegou que, na sua maioria, a infração apontada não existe, indicando que:

- a) as NF de nº 262781, 271294; 68080; 160312, 160491 e 164475 foram canceladas e devolvidas;
- b) ocorreu erro de digitação da NF 256425, que foi digitada com nº 456425, (fl. 2689 a 2708).

Os autuantes na sua informação fiscal acataram todas estas alegações e elaboraram novos demonstrativos relativos a:

- a) Infração 03: reduzindo o valor inicial exigido de R\$7.243.961,18 para R\$6.695.666,08 (fls. 2780 a 2782);
- b) Infração 04: reduzindo o valor inicial de R\$17.579,24 para R\$9.424,76 (fls. 2783 a 2785).

O autuado tomou conhecimento dos demonstrativos ajustados pelos autuantes e não questionou os valores apresentados, limitando-se apenas a questionar a inconsistência inicial da autuação. Portanto, em relação aos valores apurados nas infrações 03 e 04, considero correto os valores

apresentados pelos autuantes e acato os demonstrativos juntados às fls. 2780 a 2785, cujos valores serão inseridos no demonstrativo de débito final.

O autuado alegou também, em relação à infração 03, do ICMS exigido a título de recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação tributária referente a aquisições e transferências interestaduais, que a Constituição Federal estabelece competências tributárias aos Estados e Distrito Federal, inclusive remetendo para a Lei Complementar a regulamentação da obrigação tributária em relação à substituição tributária.

No seu entendimento, a autorização prevista na CF e LC, não autoriza um Estado a invadir a competência tributária de outro, sob alegação de que está fiscalizando ICMS que lhe é destinado e que o Estado da Bahia não tem competência para reclamar imposto em nome de outros estados da Federação e não poderia aplicar outra base de cálculo sobre as operações de transferência de mercadorias de filial localizada no Distrito Federal que não a do preço da operação, e da mesma forma, sobre as operações de vendas interna no estado da Bahia.

Alegou ainda, que no caso de transferência de mercadoria ocorre apenas uma circulação física de mercadoria sem mudança de titularidade, o que no seu entendimento não caracteriza uma operação mercantil e dessa forma não há incidência do ICMS e que procedeu de acordo com a legislação interna do Distrito Federal (art. 34, I do RICMS/DF) e LC 87/96.

Disse que a utilização pelos autuantes do PMC como pela MVA conduz a erro na constituição da base de cálculo do ICMS e que os preços disponibilizados na Revista GUIAFARMA, com base na Port. 37/95 do Ministério da Fazenda é um ato normativo infralegal.

No contexto geral, vencido as alegações apresentada na defesa inicial que foram acatadas pelos autuantes, na segunda defesa apresentada o autuado não contestou os valores apurados nas infrações 03 e 04, tendo alegado apenas que:

- 1) a base de cálculo do ICMS apurada pelos autuantes com base no PMC ou mesmo se tivesse sido a MVA prevista na LC 87/96 e Convênio ICMS 76/94, é inconstitucional;
- 2) a base de cálculo utilizada nas operações de transferência da filial do Distrito Federal para o estabelecimento matriz foi o "valor da operação" obedecendo às regras da legislação do ICMS daquele Distrito.

O problema, nesta autuação, se resume à forma de apuração da base de cálculo do ICMS, uma vez que o autuado apurou o ICMS por antecipação das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (medicamentos) com base nos valores unitários das mercadorias transferidas do seu estabelecimento filial localizado no Distrito Federal para o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia.

Por sua vez, na apuração dos créditos fiscais, os autuantes tomaram como base o "valor corresponde à entrada mais recente da mercadoria" prevista no § 4º do art. 13 da LC 87/96 e na cláusula 2ª do Convênio 76/99.

Os autuantes, na informação fiscal, afirmaram que a Lei nº 1.254/96 do Distrito Federal no seu art. 37, estabeleceu regime de apuração do ICMS com base num percentual fixo sobre o montante das entradas em substituição ao regime normal e o estabelecimento filial do autuado oficializou termo de acordo para utilizar aquele benefício, fato não contestado pelo autuado.

Dessa forma, a filial do estabelecimento autuado recolheu o ICMS no DF com base no valor das entradas das mercadorias, e transferiu para o estabelecimento matriz localizado no Estado da Bahia, com base de cálculo bem mais elevada, próxima do preço de fábrica sugerido ao

consumidor, o que neutraliza praticamente o valor do imposto substituto a ser pago a título de antecipação ou retenção na venda aos estabelecimentos varejistas situado neste Estado.

Sem dúvida alguma, sendo o ICMS um imposto de competência dos Estados Federativos, ao recolher o ICMS com base nos valores unitários de aquisição e majorar a base de cálculo, sem pagar ICMS sobre esta majoração, prejudica o Estado destinatário no caso a Bahia, além de contrariar as normas e princípios fundamentais da contabilidade de que nas transferências, não se tratando de uma operação que muda a titularidade do bem, conforme ressaltado pelo autuado, deve ser considerado o preço de custo ou de aquisição.

Conforme ressaltado pelos autuantes, a sequência das notas fiscais de entradas por transferências registradas no livro de Registro de Entrada, todas as saídas da filial do DF foram destinadas exclusivamente para a matriz instalada no Estado da Bahia. Este procedimento de comercialização gera crédito fiscal para o estabelecimento matriz localizado no estado da Bahia, sem que ocorra pagamento de valor equivalente na saída do Distrito Federal, o que contraria o princípio básico da não cumulatividade do ICMS, tendo em vista que o valor do crédito fiscal deduzido do débito fiscal gerado no ato de comercialização no Estado onde ocorre o consumo final do produto, não corresponde exatamente ao valor pago na operação anterior. Portanto, irregular a transferência deste crédito fiscal.

Conforme disposto no Art. 93 do RICMS/BA, que transcrevo abaixo:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

...

*§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

...

*II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

A Lei Complementar 87/96, em seu art. 13 estabelece que:

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

...

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

Conforme disposto no art. 93, § 5º do RICMS/BA, somente é admitido o crédito fiscal corretamente calculado e o inciso II do mesmo parágrafo remete para a Lei Complementar do ICMS, "quando em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo...".

No presente caso, o autuado alegou que nas operações praticadas de transferência entre seus estabelecimentos, no seu entendimento a base de cálculo deveria ser o valor da operação. Ocorre que a LC 87/96, acima transcrita, estabelece no seu art. 13, § 4º, I, que na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular a base de cálculo é o valor da entrada mais recente da mercadoria.

Portanto, a Lei Complementar, seguindo a lógica contábil inserida nos seus princípios fundamentais da contabilidade, as transferências entre estabelecimentos do mesmo titular não constitui uma operação de mudança de titularidade e sendo o ICMS um imposto não cumulativo e de competência estadual, é legal a utilização na apuração do ICMS por antecipação nas operações de transferências para estabelecimento pertencente ao mesmo titular do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria como base de cálculo.

Quanto à alegação do autuado de que utilizou como base de cálculo nas transferências, o preço corrente no mercado atacadista com fundamento no art. 13, § 4º, III da LC 87/96, não pode ser acatada, haja vista que esta regra aplica-se apenas aos produtos "não industrializados" que não é o caso das operações com medicamentos da presente autuação, que são produtos industrializados.

Verifico, da análise dos autos, que os autuantes utilizaram a fórmula prevista no *caput* da Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, em relação aos produtos com preços publicados em Revista especializada (Guiafarma), aplicou o redutor de 10% determinado no § 4º da mencionada Cláusula segunda e, em se tratando de transferência de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, utilizou o crédito fiscal tomando como base de cálculo o "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria" conforme disposto no § 4º do art. 13 da LC 87/96, e finalmente, apurou um débito superior àquele indicado no documento de arrecadação relacionado nos demonstrativos acostado às fls. 2780 a 2782 do PAF, conforme o demonstrativo e as tabelas de preços fornecidas pelo fabricante das mercadorias.

Segundo o entendimento da PGE/PROFIS, reiteradamente acatado por este CONSEF, existe um órgão competente para estabelecer o preço máximo de venda a consumidor: o Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, que, através da Portaria Ministerial nº 37/92, determinou que o preço de venda a consumidor de medicamentos deve ser calculado a partir da divisão do preço estabelecido pelos fabricantes por 0,7 (zero vírgula sete), sendo único em todo o território nacional. Tais preços máximos de venda a consumidor deverão constar em listas publicadas por revistas de entidades farmacêuticas e colocadas à disposição dos consumidores e da fiscalização para a devida conferência.

Ainda que se considere que não há órgão competente para a fixação de preço de medicamentos, haveria de ser aplicada a segunda fórmula prevista na Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, qual seja, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor (PMC) sugerido ao público pelo estabelecimento industrial constante nas Revistas Farmacêuticas. Somente inexistindo tal valor é que deveria ser adotado o preço do remetente das mercadorias adicionado das despesas de frete e seguro e da margem de valor agregado, deduzido o percentual de 10%, conforme adotado pelo sujeito passivo.

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

**“VOTO**

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

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

*Ocorre que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é o valor correspondente ao preço constante da tabela sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, conforme previsto no Convênio ICMS nº 76/94, combinado com o artigo 61, I do RICMS/BA.*

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

*Pelo exposto, concordo com o Parecer exarado pela representante da PGE/PROFIS e Nego Provimto ao Recurso Voluntário, uma vez que não há qualquer ilegalidade na base de cálculo utilizada para fins de apuração do ICMS substituição, pois a mesma foi calculada corretamente de acordo com o Convênio nº 76/94, combinado com o artigo 61, I do RICMS/BA.”*

Vale ressaltar, que dentre os julgados temos os Acórdãos da primeira instância, JJFs nºs 0383-03/03, 0025-04/05, 0035-01/05 e 0036-01/05, inclusive, já apreciados em grau de recurso, pela segunda instância, mediante Acórdãos CJFs nºs 0703-11/03, 0154-11/05, 0165-11/05 e 0151-12/05, respectivamente, relativos a processos com matéria idêntica ao deste lançamento, tendo sido mantidos os lançamentos do crédito tributário.

Ante o exposto, a base de cálculo para medicamentos é o valor do preço máximo de venda a consumidor (PMC) sugerido pelo estabelecimento industrial. O autuado apesar de alegar a inconstitucionalidade da utilização do preço publicado em revistas especializados para constituição da base de cálculo do ICMS por antecipação, tendo transferido as mercadorias do seu estabelecimento filial instalado no Distrito Federal, não comprovou que o imposto foi antecipado com base nos preços de fábrica.

Assim, resta caracterizado o recolhimento a menor do imposto relativo à antecipação tributária, sendo subsistente as infrações 03 e 04, conforme demonstrativo de débito abaixo:

	Data Ocorr.	Data Vencto	Base de Cálculo	Aliq. %	Multa %	Débito Fiscal	Fl.
I N F R A C A O  0 3	31/01/02	09/02/02	1.340.790,24	17	60%	227.934,34	2.780
	28/02/02	09/03/02	943.929,71	17	60%	160.468,05	
	31/03/02	09/04/02	1.287.186,47	17	60%	218.821,70	
	30/04/02	09/05/02	747.375,06	17	60%	127.053,76	
	31/05/02	09/06/02	754.660,18	17	60%	128.292,23	
	30/06/02	09/07/02	1.013.641,71	17	60%	172.319,09	
	31/07/02	09/08/02	1.469.546,12	17	60%	249.822,84	
	31/08/02	09/09/02	756.445,12	17	60%	128.595,67	
	30/09/02	09/10/02	1.556.263,59	17	60%	264.564,81	
	31/10/02	09/11/02	1.918.754,88	17	60%	326.188,33	2.781
	30/11/02	09/12/02	962.857,12	17	60%	163.685,71	
	31/12/02	09/01/03	2.010.560,88	17	60%	341.795,35	
	Subtotal					2.509.541,88	
	31/01/03	09/02/03	2.360.452,41	17	60%	401.276,91	2.781



	28/02/03	09/03/03	898.883,29	17	60%	152.810,16	
	31/03/03	09/04/03	1.203.259,06	17	60%	204.554,04	
	30/04/03	09/05/03	1.157.735,53	17	60%	196.815,04	
	31/05/03	09/06/03	1.601.512,35	17	60%	272.257,10	
	30/06/03	09/07/03	1.875.010,88	17	60%	318.751,85	
	31/07/03	09/08/03	1.911.796,59	17	60%	325.005,42	
	30/08/03	09/09/03	2.360.230,65	17	60%	401.239,21	2.782
	30/09/03	09/10/03	3.936.865,24	17	60%	669.267,09	
	31/10/03	09/11/03	2.704.673,18	17	60%	459.794,44	
	30/11/03	09/12/03	3.524.789,82	17	60%	599.214,27	
	30/12/03	09/01/04	1.089.051,00	17	60%	185.138,67	
	Subtotal					4.186.124,20	
	Total Geral					6.695.666,08	
I N F R A C Ã O  0 4	31/01/02	09/02/02	11.567,82	17	60%	1.966,53	2.783
	31/03/02	09/04/02	251,58	17	60%	5.274,53	
	31/05/02	09/06/02	1.568,35	17	60%	266,62	
	31/07/02	09/08/02	5.378,41	17	60%	914,33	
	30/09/02	09/10/02	537,47	17	60%	91,37	
	31/12/02	09/01/03	5.361,06	17	60%	911,38	
	Total					9.424,76	

Finalmente, relativamente aos argumentos defensivos quanto a Lei nº 1.254/96 e Decreto de nº 18.955/97, editado pelo Distrito Federal, invocado pelo autuado, para respaldar a transferência das mercadorias daquele Distrito para o estabelecimento matriz, por valor superior ao da aquisição, não pode ser acolhida, tendo em vista que fere o disposto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, regra hierarquicamente superior, é óbvio que as normas emanadas no DF não tem aplicação no território baiano.

Quanto às infrações 07 e 08, pela falta de registro na escrita fiscal de mercadorias tributáveis e não tributáveis, o autuado alegou em relação a primeira que o auto de infração apontou como fundamento a multa imposta prevista no art. 915, XI do RICMS/97, mas aplicou equivocadamente o percentual de 10% em vez de 1% e em relação a segunda afirmou que não pode haver tratamento diferenciado e pediu a redução ou dispensa da multa.

Verifico que em relação a indicação incorreta da tipificação da multa, que foi descrita na infração, conforme fl. 05 do PAF, que "Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal" e foi indicado corretamente a tipificação do art. 42, XI da Lei 7.014/96 e indicado incorretamente no campo da "descrição dos fatos" o inciso XI do art. 915 do RICMS/97, que corresponde a multa de 1%, ao invés do inciso IX do mesmo artigo que corresponde a multa de 10%.

Portanto, pela descrição dos fatos, o autuado entendeu perfeitamente a acusação, tanto que se defendeu e indicou a incorreção e não tendo comprovado o registro nos livros fiscais, está devidamente caracterizada a infração.

Dessa forma, julgo procedente a infração 07, com valor devido de R\$1.439,78.

Não acato o pedido de redução ou cancelamento da multa formulada pelo autuado, tendo em vista que não ficou provado que o cometimento das infrações não tenham implicado na falta de recolhimento do imposto.

Alegou também, em relação à infração 08, que ocorreu erro de digitação da nota fiscal de nº 456425 que foi digitada com o nº 256425. Os autuantes acataram esta alegação o que reduziu o

valor exigido inicial de R\$526,93 para R\$163,87, conforme demonstrativo juntado à fl. 2748. O autuado recebeu o novo demonstrativo de débito e não contestou o valor apontado na autuação.

Retifico a tipificação da multa indicada pelo autuante na fl. 05 de inciso XXII para inciso XI da Lei nº 7.014/96.

Assim sendo, acato o demonstrativo apresentado pelos autuantes à fl. 2777 e julgo parcialmente procedente a infração 08 com valor devido de R\$163,88, conforme demonstrativo abaixo:

Infração	Data da Ocorrência	Data Vencida	Base de Cálculo	Alíquota	Multa %	Valor Histórico
8	31/01/02	09/02/02	3.118,80		1%	31,19
	28/02/02	09/03/02	2.430,56		1%	24,31
	30/11/02	09/12/02	10.837,81		1%	108,38
	Total					163,88

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração **n.º 284119.0005/04-0**, lavrado contra a **DISTRIBUIDORA VIANA GOMES LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.945.758,92**, acrescido da multa de 60% sobre R\$6.777.069,48, e 70% sobre R\$168.689,44 previstas no art. 42, II, “a” e “d”, e III da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas no valor total de **R\$1.653,66**, prevista no art. 42, IX, XI e XXII da citada Lei.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de setembro de 2005.

ARIVALDO DE SOUZA PEREIRA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

MARIA DO SOCORRO AGUIAR FONSECA-JULGADORA