

PROCESSO - A. I. Nº 206960.0015/04-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LUPER INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA.
RECORRIDOS - LUPER INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0126-02/05
ORIGEM - IFEP – DAT/METRO
INTERNET - 06/04/2006

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0125-12/06

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

RELATÓRIO

Em obediência ao 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 a 2ª JJF recorreu de ofício da presente Decisão. O contribuinte por sua vez inconformado com a Decisão que não lhe fora inteiramente favorável apresenta o seu Recurso Voluntário.

Para que tenhamos uma idéia concreta do ocorrido passamos a resumi-los sem prejuízo de que todos os fatos e argumentos apresentados e que embasaram os respectivos recursos, sejam devidamente analisados.

O lançamento de ofício exige imposto e multa, sob acusação de retenção a menos do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de mercadorias (medicamentos) realizadas para contribuintes localizados na Bahia, conforme demonstrativos. (fls. 13 a 1.748.)

O voto que deu origem a Decisão final da JJF traz em seu bojo as seguintes colocações:

Os seus membros entenderam por unanimidade, com voto em separado de um deles que discordou dos fundamentos da Decisão que *“o débito encontra-se devidamente demonstrado às fls. 13, 138 a 1.748, com base no preço máximo de venda a consumidor publicado na revista especializada no setor farmacêutico, Revista ABC FARMA (docs. fls. 104 a 137), em cujos demonstrativos encontram-se a discriminação analítica de cada nota fiscal e dos valores do preço máximo ao consumidor de cada produto constante na nota fiscal, os valores do ICMS Substituição e o ICMS retido”*

Afirmam que é descabida a preliminar de nulidade argüida considerando que o processo *“foi baixado em diligência para que os autuantes ou juntassem o comprovante de entrega devidamente assinado pelo autuado, ou adotassem as devidas providências visando a entrega de tais documentos, sendo atendida a diligência mediante a entrega do CD em formato WORD, e cópias dos demonstrativos que embasam o trabalho fiscal, conforme comprovam os documentos às fls.*

1.780 a 1.781, o que permitiu ao sujeito passivo exercer a ampla defesa e contraditório, o que torna, a esta altura processual”.

Ressaltam que a declaração de inconstitucionalidade não se inclui na competência do órgão julgador, razão porque abstiveram-se de qualquer pronunciamento a respeito.

Sobre o pedido de revisão fiscal do Auto de Infração, o mesmo foi indeferido *“por considerar que somente seria cabível se os preços utilizados na determinação da base de cálculo não fossem os adotados pelos autuantes, ressaltando-se que o autuado não apontou qualquer erro nos dados dos documentos fiscais que justificasse o seu pedido”.*

Consideraram também desnecessária a interferência da PGE/PROFIS, por estarem convencidos *“que a ação fiscal deu estrito cumprimento ao disposto no Convênio ICMS 76/94 e alterações posteriores”.*

Entenderam que de acordo com o Convênio 76/94 o autuado, *“na qualidade de indústria farmacêutica sediada em Minas Gerais, encontra-se devidamente cadastrado na Bahia como contribuinte substituto, e não questiona a sua obrigação como responsável por substituição”* tendo porem incorrido em erro na determinação da base de cálculo. E acrescentam : *“Com relação a base de cálculo para determinação da exigência fiscal, observo o acerto da ação fiscal, tendo em vista que foi dado estrito cumprimento ao disposto na Cláusula Segunda do Convênio 76/94, haja vista que foi utilizado o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, constante das tabelas de preços publicadas na Revista ABC FARMA, Desse modo, considero que não há qualquer ilegalidade na base de cálculo utilizada para fins de apuração do ICMS substituição, pois a mesma foi calculada corretamente de acordo com as disposições contidas no Convênio nº 76/94, recepcionado no artigo 61, I do RICMS/BA., qual seja, sobre “.....o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente”, como aliás, nestes casos é a jurisprudência reinante nos órgãos julgadores do CONSEF”.*

Observam em seguida que em virtude do autuado ter apontado equívocos em relação *“a falta de inclusão de recolhimentos através de GNRE’s e de pagamentos do ICMS-ST”* o processo foi baixado em diligência para os autuantes procederem as exclusões devidas. Realizadas as devidas análises dos documentos e das alegações apresentadas no aditamento da defesa, os autuantes, em resumo, concluíram : O contribuinte não faz jus às deduções do ICMS-ST recolhidos através GNRE’s mensais do período de abril/99 a dezembro/00, pois todas as notas fiscais que estão relacionadas na planilha de levantamento do débito, foram efetuadas as deduções dos valores do ICMS-ST retido nas mesmas, conforme planilhas entregues ao autuado; justificam que as pequenas diferenças entre os valores deduzidos na planilha de cálculo e os valores recolhidos através das GNRE’s mensais apresentadas pelo defendente, tratam-se de notas fiscais não incluídas nos arquivos magnéticos Sintegra. ; Reconheceram a procedência da alegação de que não foram deduzidos os pagamentos do ICMS-ST que foram recolhidos através de Autos de Infração lavrados pela Fiscalização do Trânsito de Mercadorias, conforme cópias de Auto de Infração e respectivas GNRE’s; Informam que procederam as deduções conforme relação detalhada dos Autos e das notas fiscais e elaboraram novo demonstrativo de débito. (fls. 2.808 a 2.818); acataram a alegação defensiva de que não foram feitas as deduções do ICMS-ST relativos a diversas Notas Fiscais emitidas no mês de março de 2001, e que foram recolhidos Nota a Nota através de GNRE’s, conforme cópias das Notas Fiscais e das GNRE’s acostadas aos autos na última impugnação.

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

Apresentam uma nova planilha e votam pela procedência parcial do Auto de Infração tendo sido apresentado um voto em separado, pelo Julgador José Bizerra onde após demonstrar a forma como entende que a base de cálculo da substituição deve ser determinada conclui: *“ embora não haja prova, nos autos, de que os preços publicados na revista são, de fato, sugeridos pelo fabricante para as vendas no varejo, e apesar de também não ter sido provado que os preços em questão sejam os efetivamente adotados pelas farmácias e drogarias, noto que a defesa não juntou aos autos as Listas de Preços do laboratório fabricante dos medicamentos, para fundamentar a alegação de que o tributo foi calculado corretamente a partir dos preços de fábrica. Por isso – e só por isso – acompanho o voto do nobre relator”*.

O contribuinte através do seu advogado apresenta este Recurso Voluntário onde inicialmente demonstra a tempestividade do mesmo e pede o seu conhecimento. Em seguida refere-se aos *“fundamentos jurídicos da ilegalidade da utilização da pauta fiscal como base de cálculo”* cita e transcreve os artigos 146 e 148 do CTN; comenta a respeito do conteúdo da Lei complementar, questões relativas a fixação do preço máximo de venda, afirma que o autuante não considerou a forma como o recorrente apurou a base de cálculo; entende que esta foi feita com base no art. 61, II e § 2º do CTN; diz que houve arbitramento sem obediência aos critérios estabelecidos pela lei; entende que não se poderia aplicar a base de cálculo do “similar” pois isto inviabilizaria a indústria farmacêutica. Apresenta sua conclusão em que afirma que não infringiu qualquer dos dispositivos indicados no Auto de Infração, pois seu comportamento está de acordo com a legislação tributária em vigor. Transcreve um voto que considera discordante do AF José Bizerra lavrado no Acórdão nº 0498-02/04. Comenta a respeito do princípio da razoabilidade e da moralidade pública e da legalidade. Pede um novo pronunciamento da PROFAZ (sic) sobre princípios administrativos da legalidade, moralidade, eficiência e revisibilidade. Em novo pedido requer a juntada de novos documentos.

Através da Sra. procuradora da PGE/PROFIS emite Parecer opinativo onde após breve histórico do ocorrido sugere o Não Provimento do Recurso Voluntário.

Vindo a julgamento foi solicitada uma diligência pelo Sr. Cons. José Hilton de Souza Cruz. Realizada a diligência o Sr. Auditor diligente concluiu: *“o autuado não apresentou nenhum fato novo em seu Recurso Voluntário, não há o que ser diligenciado”*.

Em novo Parecer a PGE/PROFIS ratifica o Parecer anterior.

VOTO

Como vimos pelo relatório, o lançamento de ofício objeto de inconformismo por parte do contribuinte exige imposto e multa, sob *acusação de retenção a menos do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de medicamentos realizadas para contribuintes localizados na Bahia.*

Temos, portanto que a discussão cinge-se sobre o elemento material da obrigação tributária, ou seja, a sua base de cálculo.

Antes de nos atermos ao fulcro da questão, ratificamos a posição da JJF quanto a possível nulidade do lançamento. Nesta prejudicialidade acompanhamos a Decisão daquele órgão julgador e reafirmamos que não tem cabimento o pedido. O processo, inclusive como deixou clara a Decisão recorrida, foi baixado em diligência e os autuantes entregaram os documentos em meio magnético (CD) e cópias dos demonstrativos que serviram de base ao trabalho fiscal, permitindo, assim, que o recorrente se defendesse de forma ampla, respeitando-se, assim, o princípio do contraditório. Também concordamos que uma possível discussão sobre a constitucionalidade ou não do instituto da substituição, não cabe no estreito âmbito do processo administrativo fiscal.

O tema posto com destaque pelo recorrente, objeto principal de sua peça recursal, e apresentado com o vistoso título de *“fundamentos jurídicos da ilegalidade da utilização da pauta fiscal como base de cálculo”*, nos parece reger todo o seu pedido.

Os artigos 146 e 148 do CTN são trazidos como fonte legislativa complementar à Constituição. Os seus comentários a respeito do conteúdo da Lei complementar e as questões relativas à fixação do preço máximo de venda o levaram a concluir que a fiscalização estadual não considerou a forma como foi apurada a base de cálculo pela empresa e que a mesma teria sido feita com base no art. 61, II e § 2º do CTN. Acredito que a citação deste artigo como sendo do CTN deve ter sido feita por equívoco. A referência deve ter sido ao RICMS.

Comentemos estas primeiras colocações do recorrente. Sobre a aplicação do art. 146 do CTN não vemos como aplicá-lo às questões discutidas neste PAF. Quanto à base de cálculo não houve, neste lançamento de ofício mudança de critério adotado pelo Fisco, não havendo, portanto, que falar-se em modificação introduzida de ofício para usar desta forma a linguagem da Súmula 227 do antigo TFR.

O art. 148 diz respeito ao tormentoso problema do arbitramento largamente discutido nesta Câmara e em outros privilegiados foros. Como tema geral acreditamos ser do conhecimento de todos os Senhores os pressupostos e requisitos exigidos pela legislação para que esta técnica vinculada ao lançamento de ofício possa ser excepcionalmente aplicada. Pois bem. E, no presente PAF a base de cálculo foi arbitrada ou foi estabelecida através de critérios previamente existente nas leis que regem a matéria?

Base de cálculo como sabemos é matéria de reserva legal, pois é ela a expressão nuclear de qualquer tributo, pois em verdade o que importa ao contribuinte é saber quanto do seu patrimônio será atingido pelo tributo. Neste caso, em particular, esta base quando utilizada na denominada “substituição tributária” interestadual apresenta uma série de questionamentos. Tomo como base para o meu exercício hermenêutico neste caso, após efetuar a crítica como instrumento interpretativo analisando desde a constitucionalidade da norma a ser interpretada passando pela observância rigorosa dos princípios jurídicos tributários e as relações de subordinação e coordenação de todo o ordenamento. Isto tudo sem nos afastar da necessária pragmática representada pela análise de como estas normas estão sendo utilizadas tanto pelos contribuintes como pela Fazenda estadual. Entendo que a referida “*substituição de origem constitucional – art. 150, § 7º - recebeu no art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 a disciplina necessária remetendo para um “acordo específico celebrado pelos Estados interessados”*”, os denominados “convênios” e em consequência a inafastável obrigação de ser a matéria por fim colocada na Lei ordinária estadual. A conclusão não poderia ser outra, aliás como o fez o Julgador Jose Bizerra: a base de cálculo que deve ser aplicada em nosso Estado é aquela prevista na lei ordinária baiana. A determinação constitucional diz respeito apenas a legitimidade da nossa lei que deve ser buscada na Lei complementar e nos “convênios”.

Coerentemente a nossa lei copiou, como não poderia ser de outra forma, o dispositivo sobre a matéria cabendo a nós, destinatários da norma, fisco e contribuinte, interpretá-la. E aos exegetas de plantão se lhes oferecem todo tipo de interpretação. No presente PAF pelos menos três delas são oferecidas. E com a qual ficamos? Ou teremos uma quarta? E a Câmara terá uma quinta?

Como nos cabe neste momento do PAF manifestarmos a respeito da nossa interpretação, creio que forma didática podemos dizer o seguinte: Como mencionei a Constituição Federal remete para Lei Complementar a definição da base de cálculo (art. 146, III, a) e especificamente quanto ao imposto em questão que este mesmo tipo de lei disponha sobre a substituição tributária

(art.155, XII, b). É, portanto, este tipo de lei uma espécie de norma uniformizadora que busca incessantemente fornecer a este tributo estadual uma feição nacional. Em particular ao tratar da matéria a de nº 87/96 o fez na tentativa de dotar as diversas legislações estaduais de meios para de um lado facilitar a vida dos contribuintes que se relacionam com vários Estados e do outro evitar que o uso indevido desta norma torne a concorrência entre setores da mesma atividade econômica, desleal.

Ora os critérios ali estabelecidos foram, como dissemos, trazidos para lei ordinária estadual nº 7.014/96 que prevê os *critérios* para se determinar a base de cálculo da substituição tributária de produtos farmacêuticos, critérios que o referido julgador entendeu que são auto-excludentes:

- 1º a base de cálculo é o preço tabelado pelo órgão competente (art. 23, § 2º);
- 2º não havendo preço tabelado, a base de cálculo *poderá* ser o preço final a consumidor *fixado* ou *sugerido* pelo fabricante ou importador *desde que, comprovadamente*, seja o preço de venda *utilizado* pelo contribuinte substituído (art. 23, § 3º);
- 3º 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 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”).

Como foi por ele mencionado na técnica legislativa e na interpretação, deve ser seguido o princípio da *especialidade* onde as regras especiais derrogam as regras gerais.

Ocorreu, segundo ele, neste lançamento a aplicação de dois critérios um que tece como base o preço fixado ou sugerido pelo fabricante – que corresponde a um critério especial - e também a regra geral da substituição - soma do valor da operação-base, mais seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes, mais a MVA. A interpretação do citado julgador foi de que só deveria ser aplicado este último critério com o que poderíamos até concordar se estes dados tivessem sido trazidos pelo recorrente o que não aconteceu.

Em seu voto o Julgador José Bizerra traz um breve e interessante histórico sobre a matéria demonstrando mais uma vez os seus conhecimentos jurídicos e, neste caso um excelente nível de informações sobre a matéria fática em geral. Embora interessante creio que nos ajuda o raciocínio, mas não resolve a questão. Prefiro acompanhá-lo quando se refere à legislação baiana afirmando que a mesma segue o padrão acordado entre a Bahia e os demais Estados através do Convênio ICMS 76/94.

E, nesta interpretação, feita em consonância com a orientação do Convênio ICMS 76/94, deve considerar, do nosso ponto de vista, senão de maneira incontestável, mas como importante referência senão únicas, que os preços publicados em revistas do setor farmacêutico são “sugeridos” pelo fabricante. A existência de várias revistas que publicam preços de medicamentos “data vênica” não inviabilizaria o uso de uma delas. O importante é que elas existem, não é uma invenção do fisco. Se é uma publicação oficial ou não, se ela retrata a realidade dos preços ou não, caberia aos usuários denunciá-las ou proibir a sua publicação. Repito ela não é uma ficção e sim uma realidade.

Concordo, e não poderia ser de outra forma, com o fundamento trazido pelo competente julgador sobre os aspectos legais da base de cálculo aos quais inclusive já fizemos referência. E mais, vale a pena lembrar o que temos dito ao longo da nossa vida profissional, nas palavras daquele julgador “o convênio é um *ato preparatório*,” eu o chamo também de norma fundante, “*com base no qual são elaboradas as leis estaduais. E fico também com ele quando afirma que o contribuinte que deixa de atender às regras da substituição tributária, não infringe as normas do convênio, mas da lei estadual. 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 subscreto, venha a se comportar de modo diverso daquilo que por ele foi pactuado com as demais unidades federativas.*”

Sigo também o seu pensamento no sentido de que ao definir a *base de cálculo*, “a norma deve estabelecer de forma inequívoca qual o critério a ser seguido na sua determinação” e que “esse princípio tem vinculação aos princípios da estrita legalidade, da não-surpresa e da certeza do direito.” E mais, guardando-se a devida cautela diante do tortuoso tema da substituição tributária considero também que a “lei baiana é clara, bastando apenas que se interprete a norma levando em conta os critérios da hermenêutica jurídica.”

O outro tema trazido à baila pelo ilustre Julgador é questão da interpretação analógica. Tema árido em matéria tributária sem, porém deixar de ser considerada como possível por grande parte dos doutrinadores brasileiros a exemplo de Aliomar Baleeiro, Paulo de Barros Carvalho, Misabel Derzi e Hugo de Brito Machado dentre outros desde que, logicamente não resulte em “*exigência*

de tributo não previsto em lei.” Ao contrário do que afirma o Sr. Julgador a legislação tributária comporta interpretação analógica.

A existência da revista como afirmamos, onde estão relacionadas os preços pelo fabricante é fato incontroverso. Desnecessário que a lei ou o contribuinte tratasse da matéria fática com tantos detalhes. A revista, repito, é uma realidade. Logicamente o seu conteúdo poderia ser contestado. Os valores reais da operação podem e devem ser demonstrados pelo contribuinte se isto não ocorre com base na legislação em vigor busca-se uma verdade que pode não ser a mais “material” possível, mas é a existente no PAF. A prova do valor real, diferente do trazido pelo fisco, cabe, neste caso, ao contribuinte.

Creio também o princípio da segurança jurídica deve balizar as relações do Estado fiscal com o contribuinte e no fato em discussão esta segurança se não esteve presente de modo tão claro a maneira como o processo foi conduzido, permitiu ao contribuinte exercer a ampla defesa sem nenhum ato que pudesse caracterizar um cerceamento.

O fisco não realizou nenhuma interpretação equivocada nem muito menos obrigou o contribuinte a praticar delitos. Não procede a instigação do julgador. Não se trata de combinar preços através de uma revista e sim de estabelecer, diante de um comércio às vezes tão confuso como o brasileiro, algum parâmetro. Observo, por oportuno que se há algum conluio para fixação de preços, certamente dele não participa a administração tributária, pois esta, até mesmo quando “arranha” a legislação o faz sempre de forma a beneficiar o contribuinte. Caberia, repito, ao contribuinte provar que os valores da operação com os mencionados medicamentos não foram aqueles trazidos pelo fisco. Observo que os ajustes por ele solicitado foram feitos através de criteriosas diligências inclusive que alteraram para menos, o valor original do lançamento.

A utilização da base de cálculo foi legal. Não houve desrespeito aos princípios da razoabilidade, da moralidade pública, da eficiência e revisibilidade.

Encerro, senhores Conselheiros, este meu voto, colocando-me de acordo com a conclusão a que chegaram, por unanimidade, os membros da JJF, bem como a Douta PGE/PROFIS: o débito encontra-se devidamente demonstrado através explícitos demonstrativos onde pode ser encontrada a discriminação analítica de cada nota fiscal e dos valores do preço máximo ao consumidor de cada produto constante na nota fiscal, os valores do ICMS Substituição e o ICMS retido. A base de cálculo está de acordo com a legislação em vigor e não há qualquer ilegalidade. Este tem sido, inclusive, o posicionamento dos órgãos julgadores deste Conselho de Fazenda, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntários apresentados.

RESOLUÇÃO

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

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA - RELATOR

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