

PROCESSO - A. I. Nº 2094800002/05-8
RECORRENTE - LABORATÓRIO NEO QUÍMICA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JF nº 0164-01/06
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 31/10/2006

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0349-11/06

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS DE USO HUMANO. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. NÃO ADOÇÃO DOS PREÇOS MÁXIMOS DE VENDA A CONSUMIDOR COMO BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO RETIDO. A discussão resume-se unicamente à determinação da base de cálculo aplicável. O autuado forneceu ao Fisco sua tabela de preços sugeridos com base nas determinações da Portaria Ministerial nº 37/92. Não acatadas as preliminares de nulidade e de decadência. Mantida a Decisão Recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida no Acórdão nº 0164-01/06, pela Procedência do presente Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir o ICMS que foi retido e recolhido a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a agosto de 2000.

Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte descumpriu a determinação da Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, a qual estabelece que a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será 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 sugerida ao público pelo estabelecimento industrial. Foi mencionado, ainda, que os preços máximos de venda a consumidor (PMC) utilizados foram extraídos das próprias notas fiscais emitidas pelo contribuinte, as quais contêm o PMC dos produtos (Anexo V) quando aplicados em operações de vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

A Junta de Julgamento Fiscal inicialmente rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo, com a seguinte fundamentação:

1. o documento intitulado “Credencial para Fiscalização Tributária” previsto na Cláusula nona do Convênio ICMS 81/93 e o § 3º do artigo 377 do RICMS/97, visa fundamentalmente a conferir extraterritorialidade à legislação tributária, considerando que um Estado não pode unilateralmente proceder à fiscalização de estabelecimento situado em outra unidade da Federação, sem que haja deliberação (credenciamento) pelo Estado onde se encontra estabelecido o contribuinte substituto. Portanto, o credenciamento não diz respeito diretamente à relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária, mas, sim, à relação entre os Estados signatários do convênio;
2. no caso sob exame, o Estado da Bahia foi autorizado pelo Estado de Goiás, por meio da Credencial para Fiscalização Tributária nº 124/2005, datada de 01/12/05, a proceder aos exames de fiscalização, no período de 01 a 31 de dezembro de 2005, tendo o Estado da Bahia efetuado tais exames e lavrado o presente Auto de Infração em 15/12/05, referente ao período de janeiro a agosto de 2000;

3. o início da ação fiscal se deu em agosto de 2005, mediante Termo de Intimação, e o artigo 28, § 1º, do RPAF/99 estabelece o prazo de validade de 90 (noventa) dias que poderá ser prorrogado por iguais períodos consecutivos, mediante comunicação da autoridade competente, o que não ocorreu em relação ao Termo de Intimação, que deixou de ter validade a partir de 20/11/05. Entretanto, o citado dispositivo prevê também que, esgotado o prazo do procedimento fiscal e não sendo este prorrogado, poderá o sujeito passivo exercer o seu direito à denúncia espontânea enquanto não foi iniciado novo procedimento de fiscalização;
4. consta dos autos que houve um novo início de procedimento fiscal com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização por outro preposto fiscal, em 01/12/05, tendo sido expedida a Credencial para Fiscalização nº 124/2005, pela Secretaria da Fazenda de Goiás para que o Estado da Bahia pudesse, a partir de 01/12/05, proceder aos trabalhos de fiscalização, o que resultou na lavratura do Auto de Infração em lide.

O órgão julgador de Primeira Instância também rejeitou a alegação de decadência na exigência do tributo, haja vista que o Auto de Infração foi lavrado em 15/12/05, dentro do prazo decadencial para que o Estado pudesse constituir o lançamento, conforme dispõe o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

No que concerne à alegação de inconstitucionalidade, ressaltou que, de acordo com o disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a sua declaração.

No mérito, a Junta de Julgamento Fiscal salientou, preliminarmente, que a discussão limitava-se à base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, matéria disciplinada na legislação baiana no artigo 23, da Lei nº 7.014/96 e nas Cláusulas segunda, §§ 4º, 6º e 7º; terceira e quarta, do Convênio ICMS 76/94, restando comprovado no PAF que o autuado possuía tabela de preços sugeridos ao consumidor final e que os cálculos para a apuração da diferença do imposto a ser exigido foi feito com base nas próprias informações do contribuinte (fls. 4 a 6), tendo sido, inclusive, considerada a redução de 10% prevista no § 4º da Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 394 a 427), o sujeito passivo inicialmente suscitou a nulidade do lançamento, por decurso de prazo do Termo de Início de Fiscalização e por falta de credenciamento prévio do fisco baiano junto à Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás. Alega que o entendimento da Junta de Julgamento Fiscal não merece prosperar, uma vez que, ao se iniciar o procedimento fiscal, ele somente se encerra com uma das hipóteses do artigo 27, do RPAF/99: o esgotamento do prazo para apresentação da defesa; a Decisão irrecorrível da autoridade competente; o reconhecimento do débito pelo sujeito passivo ou a desistência da defesa ou Recurso.

Acrescenta que a administração pública está adstrita ao princípio da legalidade e, no caso em lide, a fiscalização foi iniciada em agosto de 2005, de modo que, inexistindo a prorrogação do ato, incontestável é a nulidade do Auto de Infração lavrado em 15/12/05 por decurso de prazo.

Aduz que o artigo 377, § 3º, do RICMS/BA, em conjunto com a Cláusula nona do Convênio ICMS 81/93, exigem o credenciamento prévio como um dos requisitos essenciais para o início do procedimento fiscalizatório e a credencial existente nos autos autoriza a autuante (Sheilla Meirelles de Meirelles) a agir em nome do Estado da Bahia durante o período de 01/12/05 a 31/12/05, relativamente às operações com mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. Como a fiscalização se iniciou em período anterior, inclusive por auditor diverso do autorizado (Juarez Andrade de Carvalho), entende que o lançamento está maculado de nulidade por afrontar o princípio da extraterritorialidade. Ressalta que o desrespeito à norma que determina a necessidade de credenciamento é tão flagrante que, no Termo de Intimação emitido em 22/08/05, consta a indicação de que a empresa está sendo intimada com respaldo na Cláusula nona do Convênio ICMS 81/93 sem que a autorização tenha sido expedida, já que a Credencial se refere ao período de 01/12/05 a 31/12/05. Transcreve a doutrina a respeito de atos nulos e conclui

que é inútil a tentativa tardia de validação do procedimento fiscal nulo que resultou em lançamento também nulo.

Argumenta, ainda, que o crédito tributário apurado está fulminado pela decadência, sendo, portanto, improcedente o lançamento fiscal efetuado com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), e não em seu artigo 173, inciso I, como equivocadamente entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, por se tratar de lançamento por homologação. Aduz que o CTN facultou à lei ordinária dos entes tributantes fixar prazo diverso à homologação sem, contudo, alterar a forma de contagem desse prazo, sob pena de ferir o disposto no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, que reserva, à lei complementar, a disciplina referente à matéria (decadência). Sendo assim, alega que é flagrante a inaplicabilidade do artigo 28, do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), que fixa o termo inicial do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte, e não inconstitucional, como entendeu o órgão julgador *a quo*, tratando-se apenas de aplicar uma norma em detrimento de outra inadequada para disciplinar a matéria. Argumenta que não basta aplicar a literalidade da norma, mas deve-se inseri-la no ordenamento para, em seguida, verificar a conveniência de ser aplicada.

Prossegue dizendo que se faz necessário enfrentar algumas questões relativas a alguns acórdãos que são mal interpretados, os quais são invocados para respaldar o posicionamento de inexistência do transcurso do prazo decadencial (REsp 198631/SP, REsp 223116/SP e REsp 67094/SP)

Em relação às decisões proferidas no REsp nº 198631/SP e no REsp nº 223116/SP, salienta que se referem a hipóteses de contagem do prazo decadencial nos moldes do “5 + 5”, considerando-se que este começa a fluir no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração de rever e homologar o lançamento, quando então se opera a homologação tácita. Alega, porém, que, “segundo o entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça, para que tal ocorra, é necessário que o sujeito passivo tenha deixado de cumprir as obrigações que lhe competem, quais sejam, apurar e antecipar o imposto devido, bem assim, ocorra a homologação tácita do lançamento, momento no qual, começará a fluir novo prazo de 5 anos”. Conclui que somente será aplicada essa teoria se, e somente se, ocorrer o não pagamento do imposto pelo sujeito passivo e a inércia do Estado no prazo previsto para proceder à homologação e, conforme a Ementa da Decisão exarada no AgRg no REsp nº 761.044/PR, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 06/12/05, DJ de 01/02/06, p. 459.

Quanto ao REsp nº 67094/SP, diz que a Decisão entendeu pela inaplicabilidade do artigo 150 § 4º, do CTN para fins de contagem decadencial do prazo de 5 anos a partir do fato gerador, remetendo-se para o artigo 173, inciso I, tendo em vista a hipótese de enquadramento do sujeito passivo no artigo 149, do mesmo diploma legal. Alega que seu estabelecimento não se enquadra nas hipóteses previstas no artigo 149 acima referido, uma vez que cumpriu as suas obrigações antecipando o pagamento do ICMS devido nas operações que realizou, não havendo que se falar, portanto, em aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN.

Por fim, transcreve a ementa de algumas decisões do Superior Tribunal de Justiça para corroborar seus argumentos (REsp nº 711.065/MG, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 08/11/05, DJ de 21/11/05, p. 148; EREsp nº 101407/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Seção, julgado em 07/04/00, DJ de 08/05/00, p. 53; EREsp 278727/DF, Rel. Ministro Franciulli Netto, Primeira Seção, julgado em 27/08/03, DJ de 28/10/03, p. 184).

No mérito, ressalta que a Decisão recorrida é inconsistente e abordou questões que sequer haviam sido mencionadas na Impugnação. Observa que a linha de defesa baseia-se na inaplicabilidade do disposto no § 3º do artigo 23 da Lei nº 7.014/96, diante da inexistência de um órgão público competente para fixar o preço máximo de venda a consumidor, sob pena de flagrante ilegalidade, uma vez que a definição de base de cálculo é matéria de reserva legal, nos termos do artigo 97, inciso IV, do CTN. Diz que, a prevalecer a tese de que o Ministério da Fazenda é o órgão competente para fixar os preços máximos de venda ao consumidor, forçosa é

a conclusão de que a autuação estaria baseada no § 2º do artigo 23 da Lei nº 7.014/96, e não em seu § 3º, como entendeu a 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

Aduz que este Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS supostamente devido pelo fato de ter infringido as Cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 76/94 e a autuante calculou os valores com base em tabela de preços na qual consta o preço de fábrica do produto e aquele sugerido para consumo. Argumenta, porém, que a Cláusula segunda do mencionado Convênio não pode ser aplicada *“por acarretar a apuração do ICMS lastreado em base de cálculo fictícia, além de estar em conflito com a legislação vigente no estado da Bahia acerca do assunto, violando, portanto, princípios norteadores do ordenamento jurídico”*.

Argumenta que não merece respaldo o entendimento de que o preço máximo ao consumidor é fixado pela Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, por meio da Portaria nº 37/92, já que, consoante estabelecido no artigo 2º, § 1º, da própria Portaria, em conjunto com o artigo 4º, inciso III, da Portaria nº 463/91, os preços de produtos farmacêuticos da linha humana praticados pelos laboratórios (como é o caso do autuado) são liberados e os preços praticados pelo comércio atacadista e varejista estão sujeitos à limitação da margem de comercialização. Salaria que a fragilidade da tese adotada na Decisão recorrida se torna ainda mais evidente quando se verificam as alterações na redação da citada Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94 trazidas pelo Convênio ICMS 79/96 que, no lugar de *“preço constante na tabela estabelecida pelo órgão competente”*, se refere a *“preço constante de tabela sugerida pelo órgão competente”*, deixando inequívoca a inexistência de órgão que estabeleça de forma compulsória o preço a ser utilizado.

Lembra que o princípio da legalidade é basilar no direito brasileiro, estando a validade dos atos praticados pela Administração Pública condicionada à sua observância, e, assim, as disposições do multimencionado Convênio ICMS 76/94 somente têm validade se ratificadas por lei, o que, no caso da Bahia, foi feito por meio da Lei nº 7.014/96 que, em seu artigo 23, § 3º, estabeleceu que somente se utilizará o preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo fabricante desde que seja, comprovadamente, o preço utilizado pelo contribuinte substituído e, no caso concreto, o Fisco baiano não trouxe aos autos tal comprovação, não obstante lhe caber o ônus da prova, nos termos dos artigos 28, § 4º, e 46, do RPAF/99. Alega que, ao revés, os preços constantes da tabela são sugeridos de forma que os comerciantes não estão obrigados a praticar os preços ali constantes, mesmo porque não são controlados, mas apenas sujeitos à margem de comercialização.

Afirma que a determinação de base de cálculo por meio de portaria configura verdadeira afronta ao artigo 97, inciso IV, do CTN, segundo o qual a base de cálculo é matéria sujeita ao princípio da reserva legal, ou seja, somente pode ser fixada em lei, sob pena de nulidade, e, além disso, a afirmativa de que a base de cálculo foi determinada com base em lista fornecida por seu estabelecimento não confere validade à autuação, uma vez que age dessa forma apenas e tão somente para obedecer ao determinado no § 6º da Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94.

Conclui dizendo que é flagrante a ilegalidade da Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, pois, ao se analisar a tabela por ele fornecida, verifica-se que o preço sugerido como preço máximo de venda a consumidor é o preço de fábrica dividido por 0,7, o qual, contudo, não deverá ser aquele efetivamente utilizado pelos contribuintes substituídos.

Argumenta, ainda, que a base de cálculo deve ser eleita em lei, mas também deverá ter correspondência com a realidade, isto é, deve ser mensurada com base em fato real e ter relação direta com o fato gerador do imposto e sendo o ICMS um imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, o montante da base de cálculo deverá ser o valor da operação. Traz à colação os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, 15ª ed., Ed. Malheiros, e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 327623/MG, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18/10/01, DJ de 18/02/02, p. 262; REsp nº 76629/RJ, Rel. Ministro César Asfor Rocha, Primeira Turma, julgado em 13/12/95, DJ de 11/03/95, p. 6583) e do Tribunal de Justiça (Agravado de Instrumento nº 70012714549).

Por último alega que, de acordo com o inciso II do artigo 8º da Lei Complementar 87/96 e o § 1º da Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, a base de cálculo deve corresponder ao efetivo valor da operação, existindo, a seu ver, grande diferença entre o valor sugerido nas listas fornecidas e constantes em revistas especializadas e aquele realmente praticado. Conclui dizendo que, se assim não fosse, não haveria divergência de preços entre os estabelecimentos varejistas, restando demonstrado que a apuração de imposto incidente sobre base de cálculo fictícia constitui uma violenta afronta ao princípio da legalidade. Finalmente, pede a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

O ilustre representante da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Júnior, emitiu o seu Parecer (fls. 439 a 445) opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário impetrado, o qual foi ratificado pelo Dr. Rogério Leal Pinto de Carvalho (fl. 446), com fundamento na seguinte argumentação:

Afirma que as preliminares de nulidade do lançamento por decurso de prazo e por falta de credenciamento prévio junto à Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, não merecem ser acolhidas, pois, foi iniciado um novo procedimento fiscal em 01/12/05, conforme possibilita o artigo 149, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), com a autorização expedida pela SEFAZ-GO em 01/12/05.

Ademais, entende que, ainda que não houvesse o credenciamento pelo Estado de Goiás, o argumento do recorrente, de necessidade de autorização, não teria guarida, haja vista que, por expressa discriminação de competência prevista no artigo 156, da Constituição do Estado da Bahia c/c o artigo 107, do COTEB, compete aos auditores fiscais da Bahia promover a fiscalização e o lançamento tributários, desde que exista uma relação obrigacional tributária travada entre a Bahia e o contribuinte do imposto, sendo o Convênio uma mera formalização da extraterritorialidade do ICMS.

Diz que o argumento recursal referente à decadência também não pode prosperar, tendo em vista o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece o prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial:

1. como regra geral, aplicável a todas as hipóteses de lançamento, seja “de ofício” ou “por declaração”, o termo inicial é o primeiro dia do exercício (financeiro, que atualmente coincide com o ano civil – Lei nº 4.320/64, artigo 34) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
2. quanto ao lançamento “por homologação”, há duas situações singulares:
 - a) caso o sujeito passivo antecipe o pagamento do tributo devido, não há que se falar em decadência, posto que o lançamento será inapelavelmente homologado pela autoridade competente, seja expressamente ou de forma tácita, caso deixe transcorrer *in albis* o prazo quinquenal para a homologação expressa, contado da data da ocorrência do fato gerador;
 - b) caso o sujeito passivo não antecipe o pagamento ou o faça a menos, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
3. o artigo 150, do Código Tributário Nacional, ao falar do momento em que ocorre o lançamento por homologação quando a autoridade expressamente homologa a “atividade” do sujeito passivo, somente autoriza a conclusão de que a atividade referida é o pagamento antecipado do tributo, nos termos do entendimento manifestado pelo jurista Luciano Amaro e pela jurisprudência que indica;
4. conclui que a falta de pagamento do imposto desloca o linde decadencial para o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, e não no artigo 150, § 4º, ainda mais que este dispositivo preconiza que o prazo decadencial será de cinco anos se, e se somente se, não houver disposição legal em contrário e, no caso da Bahia, “o COTEB prevê em seu artigo 23 expressamente um prazo diferenciado, não cabendo guarida também neste ponto à tese levantada no apelo voluntário”.

No mérito, aduz que não cabe acolhida a argumentação recursal, “*em relação à ilegitimidade da Lista da ABCFARMA, como preço sugerido para base de cálculo de medicamentos*”, já que, conforme o voto que transcreve exarado por esta Relatora no Auto de Infração nº 1242740023/03-2, o CONSEF já firmou o entendimento de que as listas de preços de venda a consumidor, publicadas em revistas especializadas, ou o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, podem ser utilizados para a apuração da base de cálculo do ICMS devido em razão da substituição tributária.

VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS que foi retido e recolhido a menos pelo autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas operações de saídas de mercadorias (medicamentos) realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a agosto de 2000.

O recorrente suscitou a nulidade do lançamento com fundamento nos seguintes argumentos:

- 1) - por decurso de prazo do Termo de Início de Fiscalização, haja vista que a ação fiscal foi iniciada em agosto de 2005, não foi prorrogada, e o do Auto de Infração foi lavrado em 15/12/05;
- 2) - por falta de credenciamento prévio da autoridade fiscal junto à Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, considerando que, apesar de a fiscalização ter se iniciado em agosto de 2005, com a intimação expedida pelo auditor fiscal Juarez Andrade de Carvalho, a autorização somente foi concedida pela Secretaria da Fazenda de Goiás à auditora fiscal Sheilla Meirelles de Meirelles para o período de 01 a 31 de dezembro de 2005.

Pela análise dos documentos acostados às fls. 1E, 2, 3 e 7, verifico que:

1. foi expedido, pelo auditor fiscal Juarez Andrade de Carvalho, ao autuado, um Termo de Intimação datado de 22/08/05;
2. em resposta à solicitação, o contribuinte encaminhou, em 15/09/05, à autoridade fiscal, fotocópias das notas fiscais de saídas de mercadorias destinadas a contribuintes localizados no território baiano, no período de janeiro a agosto de 2000, bem como a tabela de preços de venda a consumidor dos produtos comercializados, válida para aquele período;
3. em 01/12/05 foi expedida, pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, a Credencial para Fiscalização Tributária nº 124/2005-SGAF autorizando a auditora fiscal Sheilla Meirelles de Meirelles (a autuante) a realizar ação fiscal no estabelecimento do sujeito passivo, no período de 01 a 31 de dezembro de 2005, em relação às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária por ele promovidas;
4. em 02/12/05 foi lavrado, pela auditora fiscal Sheilla Meirelles (a autuante), um Termo de Início de Fiscalização certificando que, naquela data, foram iniciados os procedimentos fiscalizatórios no estabelecimento do autuado com base nas “xerox que nos foram entregues através de atendimento do contribuinte à intimação do Auditor Fiscal Juarez Andrade de Carvalho Cad. 206960-9 referente ao período de Janeiro a agosto 2000”.

Em referência ao procedimento fiscal, o § 1º do artigo 28 do RPAF/99 estabelece o seguinte:

Art. 28.

§ 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.

Por outro lado, a Cláusula nona do Convênio ICMS 81/93 e o artigo 377, § 3º, do RICMS/97 prevêm, em relação à fiscalização de contribuintes substitutos localizados em outros Estados, que:

Cláusula nona *A fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do imposto será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações, condicionando-se a do Fisco da unidade da Federação de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.*

Art. 377.

§ 3º *A fiscalização do estabelecimento responsável pela retenção do imposto será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades da Federação envolvidas nas operações, condicionando-se o fisco do Estado da Bahia a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.*

Em meu entendimento, restou patente que, como o auditor fiscal Juarez Andrade Carvalho não prorrogou os trabalhos fiscais iniciados em 22/08/05 no estabelecimento do autuado, caducou o prazo de 90 (noventa) dias do Termo de Intimação expedido pela autoridade fiscal, podendo o autuado, a partir de 22/11/05, exercer o seu direito à denúncia espontânea, caso entendesse que havia algum valor de ICMS a ser recolhido ao Estado da Bahia e ainda não oferecido à tributação, nos termos do § 1º do artigo 28 do RPAF/99 acima transcrito.

Por outro lado, o procedimento fiscal encetado pela auditora fiscal Sheilla Meirelles de Meirelles, ainda que realizado com base nas fotocópias já entregues pelo contribuinte ao fisco baiano, não pode ser confundido com a ação fiscal anterior, configurando-se como uma nova e autônoma fiscalização. Está patente que foi lavrado um Termo de Início de Fiscalização no dia 02/12/05, por um agente fiscal diferente, lastreado em uma Credencial para Fiscalização fornecida pela Secretaria da Fazenda de Goiás para o período de 01 a 31 de dezembro de 2005, ação fiscal que teve como resultado o lançamento do ICMS consubstanciado neste Auto de Infração.

Ainda que se diga que carecia de validade o Termo de Intimação lavrado pelo auditor fiscal Juarez Andrade Carvalho, pois não havia sido autorizada nenhuma ação fiscal pelo Estado de Goiás, o fato é que o autuado forneceu as fotocópias das notas fiscais de saídas relativas a operações de circulação de mercadorias para contribuintes situados no Estado da Bahia, de resto uma obrigação legal que ele deveria cumprir, independentemente de intimação ou de credenciamento dos agentes do fisco baiano junto ao Estado de sua localidade, considerando o que dispõe a Cláusula décima terceira, inciso I, e seu § 5º, do Convênio ICMS 81/93 (redação vigente à época dos fatos geradores), combinado com o artigo 378, inciso I, do RICMS/97, a seguir transcritos:

Cláusula décima terceira *O estabelecimento que efetuar retenção do imposto remeterá à Secretaria de Fazenda, Finanças ou Tributação das unidades da Federação de destino, mensalmente:*

I - *arquivo magnético com registro fiscal das operações interestaduais efetuadas no mês anterior, inclusive daquelas não alcançadas pelo regime de substituição tributária, em conformidade com a cláusula nona do Convênio ICMS 57/95, de 28 de junho de 1995, até 10 (dez) dias após o recolhimento do imposto retido por substituição;*

§ 5º *A unidade federada de destino poderá exigir a apresentação de outras informações que julgar necessárias.*

Art. 378. *O estabelecimento que efetuar a retenção do imposto remeterá à Secretaria da Fazenda da unidade da Federação de destino, mensalmente (Conv. ICMS 108/98):*

I - *até 10 dias após o recolhimento do imposto retido por substituição, arquivo magnético com registro fiscal das operações interestaduais, inclusive daquelas não alcançadas pelo regime de substituição tributária, efetuadas no mês anterior, em conformidade com o art. 689, artigo este que corresponde à cláusula nona do Convênio ICMS 57/95 (Conv. ICMS 78/96);*

O sujeito passivo argumentou, ainda, que, uma vez iniciado, o procedimento fiscal somente se encerra com uma das hipóteses do artigo 27, do RPAF/99:

- a) o esgotamento do prazo para apresentação da defesa;
- b) a Decisão irrecorrível da autoridade competente;
- c) o reconhecimento do débito pelo sujeito passivo;
- d) ou a desistência da defesa ou Recurso. Dessa forma, em seu entendimento, toda a ação fiscal desenvolvida pelos dois auditores fiscais foi única e, portanto, não tendo sido prorrogada, nem autorizada pela SEFAZ-Goiás, deve ser declarada a nulidade do presente Auto de Infração.

Ocorre que a interpretação dada pelo autuado não atende à melhor técnica jurídica. Primeiro, porque, como foi dito anteriormente, não houve apenas uma ação fiscal, mas duas. Segundo, porque o “procedimento administrativo fiscal” a que se refere o artigo 27, do RPAF/99 deve ser entendido, na verdade, como o conjunto de atos praticados a partir da lavratura do lançamento de ofício e não a partir do início da ação fiscalizatória propriamente dita, como deseja o contribuinte.

É muito fácil se extrair esse sentido da norma, na medida em que se sabe que uma ação fiscal pode se iniciar e se encerrar sem a lavratura de Auto de Infração, quando se constata que não há imposto ou multa por descumprimento de obrigação acessória a serem exigidos do contribuinte. Nessa hipótese, não há que se falar em “esgotamento do prazo para apresentação da defesa”; em “Decisão irrecorrível da autoridade competente”; em “reconhecimento do débito pelo sujeito passivo” ou em “desistência da defesa ou Recurso”.

Sendo assim, entendo que a interpretação dada pelo autuado, de que o procedimento fiscal mencionado no artigo 27, do RPAF/99 é a própria ação fiscal, isto é, o conjunto de atos praticados pelo agente fiscal, tendentes a verificar a regularidade do pagamento do tributo e o cumprimento das obrigações acessórias, é um contra-senso, já que não é possível visualizar de que forma se pode encerrar a ação fiscal com o esgotamento do prazo para apresentação da defesa; com a Decisão irrecorrível da autoridade competente; com o reconhecimento do débito pelo sujeito passivo ou com a desistência da defesa ou Recurso, senão quando o crédito tributário já foi regularmente constituído por meio de um lançamento de ofício, **após a conclusão** de tal ação fiscal.

Por tudo quanto foi exposto, deixo de acatar as preliminares levantadas pelo recorrente, pois não vislumbro vícios processuais que possam macular de nulidade este processo administrativo fiscal.

O autuado argumentou, também, que o crédito tributário encontra-se fulminado pela decadência, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, e que não pode ser aplicada a forma de contagem prevista no artigo 173, inciso I, do CTN (cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento), porque:

1. o ICMS é um tributo sujeito a lançamento por homologação e se o CTN facultou à lei ordinária dos entes tributantes fixar prazo diverso à homologação, não lhes deu autorização para alterar a forma de contagem desse prazo, sob pena de ferir o disposto no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, que reserva, à lei complementar, a disciplina referente à matéria;
2. é flagrante a inaplicabilidade do artigo 28, do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), que fixa o termo inicial do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

Em relação aos argumentos do recorrente, creio que se faz necessário realizar uma breve análise histórica da legislação tributária estadual em relação à decadência, juntamente com o que estabelece o Código Tributário Nacional a respeito da matéria.

O CTN prevê o seguinte:

***Art. 150.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Dessa forma, o cerne da questão se localiza na fixação do termo inicial que deve ser utilizado para a contagem do prazo de cinco anos necessários à ocorrência da decadência, considerando que o ICMS é um imposto com lançamento por homologação.

A Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981 (COTEB) disciplinava, do artigo 3º ao artigo 57, o antigo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) e estabelecia, em seu artigo 28, o seguinte:

Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.

§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 o ICM foi extinto haja vista que a nova Carta Magna, em seu artigo 155, inciso II, autorizou os Estados e o Distrito Federal a instituir o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Em atendimento ao mandamento constitucional, o Estado da Bahia editou a Lei nº 4.825, de 27 de janeiro de 1989, instituindo o ICMS e estabelecendo as regras a ele concernentes, prevendo, em seu artigo 44, que:

Art. 44 - Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.

§ 1º - Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.

Assim, se pode concluir que o Código Tributário Estadual (COTEB), na parte referente ao ICM (artigos 2º a 57), foi revogado pela Lei nº 4.825/89, nos termos do que dispõe o § 1º do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657/42), ainda em plena vigência:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

Entretanto, é importante que se ressalte que continuaram a ser aplicados os dispositivos contidos no COTEB relativos aos acréscimos tributários (artigos 100 a 105), à administração tributária (artigos 106 a 121), ao processo administrativo tributário (artigos 122 a 162) e às disposições finais (artigo 163 e 166), por força da regra contida no artigo 71, da própria Lei nº 4.825/89: “Art. 71 - Aplicam-se ao ICMS, **no que couber**, as normas contidas na Lei nº 3.956/81” (grifos meus).

Posteriormente, foi editada a Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, que **revogou expressamente** a Lei nº 4.825/89, permanecendo aplicáveis, todavia, os dispositivos do COTEB e da legislação extravagante, ainda em vigor, que não conflitassem com as normas do recém

publicado diploma legal. É o que se depreende do disposto no artigo 54, da Lei nº 7.014/96 que tem a seguinte dicção:

Art. 54. Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente a Lei nº 4.825, de 27 de janeiro de 1989, e suas alterações, permanecendo em vigor a legislação extravagante relativa ao ICMS que não conflite com as normas desta Lei.

É importante que se ressalte que a Lei nº 7.014/96 não trouxe, em seu bojo, nenhuma alusão a prazo para homologação do lançamento do imposto feito pelo contribuinte. Como não é aceito, em nosso ordenamento jurídico, o instituto da repristinação legislativa, obviamente não se pode mais aplicar o artigo 28, do Código Tributário Estadual (COTEB), o qual havia sido revogado tacitamente pelo artigo 44, da Lei nº 4.825/89, como relatado acima.

Como se sabe, a repristinação é expressamente vedada em nosso sistema jurídico pelo § 3º do artigo 2º da mencionada Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro que tem a seguinte redação:

Art. 2º.

§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

Somente a partir de 14 de dezembro de 2002, com o acréscimo dos artigos 107-A e 107-B, feitos pela Lei nº 8.534/02 ao COTEB, é que a legislação tributária estadual voltou a prever um prazo para a homologação do lançamento do tributo feito pelo contribuinte. Os referidos artigos do COTEB são os seguintes:

Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Não obstante essa análise histórica da legislação estadual, necessária tendo em vista que o recorrente citou o artigo 28, do COTEB e o digno representante da PGE/PROFIS mencionou o artigo 23, do referido COTEB para fundamentar as suas respectivas argumentações, devo ressaltar que o posicionamento atualmente adotado pelo CONSEF, em relação ao prazo decadencial, nada tem a ver com a existência, ou não, de prazo específico na legislação baiana para a ocorrência da homologação tácita.

O CONSEF tem entendido que, embora o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos os cinco anos previstos legalmente, é aceito, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperar o imposto, mediante lançamento de ofício (Auto de Infração), o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário

extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento acima descrito é aquele manifestado em inúmeros acórdãos até esta data prolatados pelo CONSEF, dentre os quais se podem destacar os Acórdãos CJF nº 0274-12/02, CJF nº 0150-12/02 e CJF nº 0260-11/02, este último, com voto da lavra do Conselheiro Relator Tolstói Nolasco Seara como a seguir reproduzido:

*Inicialmente cumpre afastar a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente. Aplica-se ao caso, a norma do art. 173, inc. I, do CTN, pois o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo. Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados à escrituração ou lançamento do imposto para o Estado da Bahia. (...) A decadência é forma de extinção de direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, face à inércia do seu titular. Opera-se a decadência após o decurso de certo prazo, previsto na lei. O ICMS é imposto lançado por homologação que pressupõe atividade anterior, desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento sob condição de posterior revisão pela autoridade administrativa. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, terá lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149, do CTN, conforme leciona a Prof^a. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro *Direito Tributário Brasileiro*, de autoria de ALIOMAR BALEEIRO, 11^a edição, ano de 2000, Editora Forense, Rio de Janeiro, pág. 912. A conduta do contribuinte em relação às operações objeto do Auto de Infração não foi no sentido (de) cumprir a obrigação tributária para o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Somente por ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte (...) se operou o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Assim, a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Inaplicável se torna, portanto, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I. Nesse sentido se posiciona a doutrina majoritária (cf. Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, *Decadência e Prescrição*, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Só para exemplificar, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219, citada também pela prof^a. MISABEL DERZI, com o seguinte teor: “Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.*

O recorrente trouxe ao PAF algumas decisões emanadas do Superior Tribunal de Justiça a respeito da decadência, contudo, existem outras decisões, também proferidas por aquela Corte de Justiça, que manifestam entendimento diametralmente oposto, reforçando o posicionamento sedimentado no CONSEF, como a seguir transcrito:

- 1) Decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 101407/SP – Relator Ari Pargendler – Primeira Seção - DJ 08/05/00, p. 53:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquele em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a

constituição de crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos. (grifos não originais)

- 2) Decisão proferida pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 169246/SP – Relator Ari Pargendler – DJ 29/06/98, p. 153:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

*Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquele em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. **Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição de crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos. (grifos não originais)***

Em relação aos fatos geradores deste Auto de Infração, verifico que o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/05, de acordo com o previsto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Como o lançamento de ofício foi lavrado em 15/12/05, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do crédito tributário.

Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o Auto de Infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo. Por tudo quanto foi exposto, deixo de acatar a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente.

Antes de adentrar o mérito, cabe salientar que as alegações recursais concernentes à ilegalidade e/ou à inconstitucionalidade de dispositivos da legislação tributária baiana não podem ser apreciadas por este CONSEF, nos termos dos artigos 167, inciso I, e 168, do RPAF/99, devendo ser aduzidas no foro próprio, que é o Poder Judiciário.

No mérito, verifico que o problema, nesta lide, se resume à forma de apuração da base de cálculo do ICMS, uma vez que o recorrente não aceita que sejam utilizados os preços de venda a consumidor, fornecidos por ele mesmo à fiscalização, apresentando, em síntese, a seguinte argumentação:

1. o artigo 23, da Lei nº 7.014/96 é inaplicável porque não existe órgão público competente para fixar o preço máximo de venda a consumidor;
2. a prevalecer a tese de que o Ministério da Fazenda é o órgão competente para fixar os preços máximos de venda ao consumidor, forçosa é a conclusão de que a autuação estaria baseada no § 2º do artigo 23 da Lei nº 7.014/96, e não em seu § 3º, como entendeu a 1ª Junta de Julgamento Fiscal;
3. não merece respaldo o entendimento de que o preço máximo ao consumidor é fixado pela Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, por meio da Portaria nº 37/92, já que, consoante estabelecido no artigo 2º, § 1º, da própria Portaria, em conjunto com o artigo 4º, inciso III, da Portaria nº 463/91, os preços de produtos farmacêuticos da linha humana praticados pelos laboratórios (como é o caso do autuado) são liberados e os preços praticados pelo comércio atacadista e varejista estão sujeitos à limitação da margem de comercialização;
4. a Cláusula segunda do mencionado Convênio não pode ser aplicada “*por acarretar a apuração do ICMS lastreado em base de cálculo fictícia, além de estar em conflito com a legislação vigente no estado da Bahia acerca do assunto, violando, portanto, princípios norteadores do ordenamento jurídico*”;
5. de acordo com o inciso II do artigo 8º da Lei Complementar 87/96 e o § 1º da Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, a base de cálculo deve corresponder ao efetivo valor da operação, existindo, a seu ver, grande diferença entre o valor sugerido nas listas fornecidas, e constantes em revistas especializadas, e aquele realmente praticado.

Em relação às três primeiras alegações recursais, observo que, no período fiscalizado (exercício de 2000), a Lei nº 7.014/96 previa, em seu artigo 23, § 2º, que:

Art. 23.

§ 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.

Por outro lado, o RICMS/97, no inciso I do § 2º do artigo 61, determinava que:

Art. 61.

§ 2º Para efeitos de substituição ou antecipação tributária, nas operações com os produtos a seguir indicados, a determinação da base de cálculo será feita segundo os seguintes critérios:

I - produtos farmacêuticos e demais mercadorias especificados no item 13 do inciso II do art. 353, em consonância com o Convênio ICMS 76/94 e suas alterações posteriores, especialmente a introduzida pelo Convênio ICMS 4/95, inclusive quanto à redução da base de cálculo para fins de substituição tributária, em 10%, não podendo resultar em carga de ICMS inferior a 7%.

Já o Convênio ICMS 76/94, vigente à época dos fatos geradores desta autuação, determinava que:

Cláusula segunda. *A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será 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.*

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 constam em listas publicadas por revistas de entidades farmacêuticas e colocadas à disposição dos consumidores e da fiscalização para a devida conferência.

Quanto à quarta e à quinta alegações recursais, é preciso que se ressalte que faz parte da natureza do regime da substituição tributária do ICMS a estimativa do lucro dos contribuintes substituídos, de forma a se alcançar um preço de venda o mais compatível possível com a realidade. Como se trata apenas de uma estimativa, é óbvio que jamais será exatamente o preço praticado no mercado, porém o ente tributante se satisfaz com ele e, após efetuada a substituição tributária, determina o encerramento da fase de tributação daquela mercadoria. Sendo assim, a própria lei prevê uma ficção jurídica na determinação da base de cálculo do ICMS por substituição tributária, seja ao determinar a aplicação de um percentual de margem de valor agregado (MVA) e a inclusão de despesas acessórias, seja ao estabelecer um preço de venda a consumidor, tudo com o objetivo de atingir o preço final praticado em toda a cadeia produtiva, ainda que ele, eventualmente, seja inferior ou superior àquele efetivamente praticado pelos estabelecimentos varejistas.

Esse entendimento pode ser comprovado pelo que determina o artigo 8º, da Lei Complementar 87/96 e, em especial, o § 2º do citado dispositivo legal, como a seguir transcrito:

Art. 8º *A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:*

(...)

§ 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. (grifos meus)

Ao estabelecer, por meio da Portaria Ministerial nº 37/92, uma forma de cálculo que determina o preço **máximo** de venda a consumidor, o Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento não pretendeu tabelar ou controlar os preços de medicamentos da linha humana. Tanto isso é verdade que, conforme se depreende do disposto no artigo 2º, § 1º, da própria Portaria, em conjunto com o artigo 4º, inciso III, da Portaria nº 463/91, os preços de produtos farmacêuticos da linha humana praticados pelos laboratórios (como é o caso do autuado) são liberados, porém os preços praticados pelo comércio varejista estão sujeitos à limitação da margem de comercialização. E é justamente esse preço máximo de venda fixado para o final da cadeia produtiva que a legislação do ICMS utiliza para o cálculo do valor do imposto em relação aos medicamentos, mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, de acordo com o § 2º do artigo 8º da Lei Complementar 87/96 acima transcrito. Por fim, vale observar que os preços de venda a consumidor utilizados nesta autuação foram fornecidos pelo próprio recorrente à fiscalização e, conforme reconhecido na peça recursal, foram calculados segundo os ditames da mencionada Portaria Ministerial nº 37/92, isto é, o preço sugerido como preço máximo de venda a consumidor é o preço de fábrica dividido por 0,7.

Por tudo quanto foi exposto, considero que não merece reparo a Decisão do órgão julgador *a quo*, já que o valor exigido neste lançamento foi calculado de acordo com a legislação em vigor e a jurisprudência deste CONSEF.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, acolhendo o opinativo da PGE/PROFIS.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2094800002/05-8**, lavrado contra **LABORATÓRIO NEO QUÍMICA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$425.062,94**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as): Denise Mara Andrade Barbosa, Fernando Antonio Brito de Araújo e Antonio Ferreira de Freitas.

VOTO VENCIDO: Conselheiros: Marcos Rogério Lyrio Pimenta e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS