

PROCESSO - A. I. Nº 284119.0005/04-0
RECORRENTES - FAZENDA PUBLICA ESTADUAL e DISTRIBUIDORA VIANA GOMES LTDA. (VIAFARMA)
RECORRIDOS - DISTRIBUIDORA VIANA GOMES LTDA. (VIAFARMA) e FAZENDA PUBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0311-03/05
ORIGEM - COFEP – DAT/NORTE
INTERNET - 29/09/2006

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0359-12/06

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. Rejeitados os pedidos de diligência e nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício da Decisão da JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe com a obediência ao 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. 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 Auto de Infração em lide foi lavrado em 31/03/2004, 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:

- 1 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).
- 2 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).
- 3 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).
- 4 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).
- 5 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).
- 6 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).

- 7 Deu entrada, no estabelecimento, de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal - Multa de R\$1.439,78.
- 8 Deu entrada, no estabelecimento, de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal - Multa de R\$526,90.

Em seu voto o Sr. Julgador do Primeira Instância verificou 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 acatou os pedidos de nulidade da autuação suscitada pelo autuado: A primeira motivada *“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.”* E a segunda *“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 foi 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 nº 87/96 e nos termos do art. 167 do RPAF/BA, não compete a este órgão julgador declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária”*.

Rejeitou o pedido de perícia ou de diligência, com arrimo no art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, por ter entendido como desnecessário, uma vez que considerou suficiente para a formação da sua convicção os elementos contidos nos autos.

Quanto às infrações 1, 2, 5 e 6, o autuado não questionou quando da impugnação os valores apurados nestas infrações.

Em relação ao levantamento quantitativo de estoques, que foram elaborados com base nos arquivos magnéticos fornecidos pelo sistema SINTEGRA, a alegação do contribuinte que o mesmo apresenta distorções e não poderia ser utilizado pela fiscalização em detrimento da sua escrita fiscal não foi acolhida. Entendeu o Sr. relator na JJF que os dados contidos nos arquivos magnéticos foram produzidos pelo próprio contribuinte autuado com base na sua escrita fiscal e *“se porventura os dados fornecidos por ele mesmo apresentassem algumas inconsistências, caberia a ele, de posse da documentação fiscal comprovar tais fatos, o que não ocorreu.”*

Refere-se aquela autoridade julgadora ao fato de que o autuante *“promoveu ajustes nos demonstrativos para quantificar os valores devidos nestas infrações (1, 2, 5 e 6), 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”* tendo o autuado recebido cópias dos novos demonstrativos (fls. 2785, 2788, 2791, 2793 e 2800) limitando-se apenas a dizer que os autuantes, ao reconhecerem seus próprios erros, demonstram que a autuação estava eivada de vícios.

Considerou ao final que não tendo o autuado apresentado nenhum fato novo, em relação a estas infrações, acatou os demonstrativos apresentados pelos autuantes e julgando procedente em parte a infração 1 reduzindo o valor para R\$71.978,64 e as infrações 2, 5 e 6 totalmente procedentes.

Em relação às infrações 3 e 4 o Sr. relator diz em seu voto que os autuantes na sua informação fiscal acatarem as alegações do contribuinte e elaboraram novos demonstrativos relativos a

infração 3: que foi reduzido para R\$6.695.666,08 (fls. 2780 a 2782) e a infração 4 para R\$9.424,76 (fls. 2783 a 2785). Comenta que 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.*” Considerou correto os valores apurados nas infrações 3 e 04 e acatou os demonstrativos juntados às fls. 2780 a 2785.

Afirma em seu voto que “*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.* “ e acrescenta “*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.*”

Informa que “*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.*”

E comenta “*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.*” E mais “*conforme ressaltado pelos autuantes, a seqüência 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.*” Transcreve o art. 93, §5º, II, do RICMS/BA e o art. 13, §4º, I, II e III da Lei Complementar nº 87/96.

E continua: “*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.”

Entende que 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”.

Não acata a 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, *“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.”*

Afirma que da análise dos autos verifica 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(sic) o redutor de 10% determinado no § 4º da mencionada Cláusula segunda(sic) 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.”*

Refere-se ao entendimento da PGE/PROFIS reiteradamente acatado por este CONSEF no sentido de que *“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.”*

Observa que *“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.”*

E conclui *“sendo assim, entendo que o valor exigido neste lançamento foi calculado de acordo com a legislação vigente e a jurisprudência deste CONSEF.”* Para ilustrar, trouxe à colação o voto Conselheira Sra. Verbena Matos de Araújo, prolatado no Acórdão CJF nº 0394-11/03 e ressaltou a existência dos 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 Voluntário, 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. E comungando com este entendimento diz que *“a base de cálculo para medicamentos é o valor do preço máximo de venda a consumidor (PMC) sugerido pelo estabelecimento industrial.”* Observa que o autuado *“apesar de alegar a inconstitucionalidade da utilização do preço publicado em revistas especializadas 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”* que apresenta.

No que concerne 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 do DF para o estabelecimento matriz, por valor superior ao da aquisição, entendeu que não podem ser acolhidos, tendo em vista o disposto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, regra hierarquicamente superior às normas emanadas no DF não tendo aplicação no território baiano.

Quanto às infrações 7 e 8, pela falta de registro na escrita fiscal de mercadorias tributáveis e não tributáveis, afirma que *“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”* e julgou procedente a infração 7. Não acatou o pedido de redução ou cancelamento da multa formulada pelo autuado, tendo em vista que não ter ficado provado que o cometimento das infrações não tenham implicado na falta de recolhimento do imposto.

Em relação à infração 8 diz que os autuantes acataram a alegação do contribuinte e 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 e no julgamento o Sr. Relator retificou a tipificação da multa indicada.

Conclui pela Procedência Parcial do Auto de Infração e recorre de ofício da presente Decisão.

Tempestivamente o contribuinte apresenta sua defesa onde basicamente repete os argumentos já apresentados na impugnação.

Preliminarmente repete o pedido de decretação da nulidade *“por vício insanável que lhe macula a validade haja vista o não atendimento das formalidades legais”*. Alega mais uma vez 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”*. Acrescenta que o conjunto das ocorrências da suposta infração afronta o princípio da legalidade e da tipicidade. Transcreveu novamente às fls. 3600 a 23601, os artigos 18 e 28 do RPAF/BA e uma Decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes (AC 106-10548/98) acerca de nulidades por falta de requisitos essenciais do lançamento. Aduz que diversos erros apontados quando da impugnação e que foram cometidos pelos autuantes foram reconhecidos o que denota segundo ele *“fragilidade e inconsistência da autuação”*.

Reafirma que foram desprezados *“recolhimentos de ICMS através de GNRE’s”*. No que se refere à infração 4 (07.01.01), falta de escrituração de notas fiscais, alega que na sua maioria a infração apontada não existe. Quanto à infração 7 (16.01.01), falta de registro na escrita fiscal, alega outra vez que o Auto de Infração buscou 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. Diz que *“se sobre a infração nº 16.01.02 de semelhante conteúdo foi aplicada multa formal de 1% espera-se que o mesmo tratamento seja dispensado, aplicando-se assim, o art.918 do RICMS/BA”* que se refere ao pedido de dispensa ou redução de multa concernente a infração por descumprimento da obrigação principal, por equidade. Requer o pedido e transcreve o mencionado artigo às fls. 3.602. Requer também uma diligência por fiscal estranho ao feito o *“qual poderá confirmar ou não os dados colhidos através do sistema eletrônico”*. Argumenta que *“pelo princípio da eventualidade, acaso não seja acolhida a nulidade...e inobstante o mérito do SINTEGRA... há de se concordar que o sistema ainda não atingiu um nível de aperfeiçoamento que o credencie como instrumento confiável...”* Menciona o princípio da razoabilidade pois o fisco tem acesso a todas as informações fiscais através da escrita fiscal e em consequência *“desonerar a penalidade aplicada”*. Conclui os argumentos sobre a nulidade afirmando que *“não se há de creditar legitimidade à autuação que não se fez atinente aos princípios da tipicidade, da legalidade e da segurança jurídica”* e requer a decretação da nulidade.

Sobre a Infração 7 diz que *“apesar da infração ter sido julgada procedente na primeira instância são muitos os argumentos que, data vênia, clamam pela declaração da sua completa improcedência”*. Argumenta que esta discussão *“limita-se ao campo meramente de direito, passando ao largo do espectro fático. Desta forma os argumentos a seguir apresentados deverão ser capazes(e serão) de jogar por terra toda a fundamentação que lastreou a Decisão”*

..” e segue com uma série de argumentos que topicamente trata dos temas da competência tributária, validade da norma jurídica, legalidade, lei complementar e lei ordinária em matéria tributária, responsabilidade tributária, substituição e invasão de competência. Afirmar ser incompetente o funcionário baiano, pois as operações foram realizadas pelo DF. Aduz que *“a figura da substituição tributária não pode servir de instrumento para alterar os elementos estruturais do ICMS”*. Reafirma que não pode ser usada outra base de cálculo que não seja o preço da operação que seja interna ou interestadual. Comenta a respeito da opinião do Prof. Paulo de Barros sobre a tipicidade ou a subsunção lógica. Transcreve comentário do Prof. Roque Carrazza também sobre o tema. Diz que o RICMS errou quando estabeleceu base de cálculo diversa do valor da operação. Entende que este relacionamento altera fatalmente a regra-matriz constitucional e redundaria numa insegurança jurídica para o contribuinte. Faz comentários a respeito da expressão “circulação” como palavra-chave para que entendamos a abrangência da exação alcançada pelo ICMS. Traz comentários de diversos doutrinadores e ementas de Acórdãos e Súmulas do STJ e reafirma as situações descritas no Auto de Infração estão incorretas e que mesmo que sejam instituídas por lei complementar ou convênio ICMS, se conflitam com a regra matriz constitucional. Aduz outra vez 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. Transcreve à fl. 3612, o Despacho nº 29/00 do Secretário Executivo da COTEPE/ICMS, no qual informa *“através do Decreto nº 21.775, de 28/11/00... não aplicação ao 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”*. Repete o argumento já apresentado no sentido de que mesmo que vencida esta questão, 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 e ofensa à autonomia dos Estados”*. Repete a alegação sobre o entendimento de 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. 3613 não é a melhor interpretação. Aduz novamente 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”*, 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. Apesar do argumento admite que os dispositivos legais mencionados são, no mínimo, dúbios. Diz que não está na competência do Fisco da Bahia, determinar qual a base de cálculo que deveria ser adotada em operações de saídas procedidas em outros Estados pois isto ultrapassaria sua competência tributária constitucional. Entende que assim restou 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 subseqüentes, na Bahia, repete o argumento de 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 mais uma vez 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 seus preços tabelados ou sugeridos pelo fabricante ou por autoridade competente, foi também denominado o Preço Máximo de Venda ao Consumidor (PMC).

Alega mais uma vez 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. Reafirma que a utilização do PMC como critério quantitativo da base de cálculo do ICMS previsto no art. 61, I do RICMS/BA, traduz uma incerteza, uma instabilidade 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,(fls. 3618 e 3619). Comenta a respeito destes princípios.

Comenta a respeito do Plano Real, reafirmando que *"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"*. Reafirma 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.

Repete que este inserido nas limitações ao poder de tributar (art. 150, IV da CF/88), a proibição de que os estados utilizem o tributo, com efeito, de confisco e transcreve texto atribuído ao ex-Ministro do STF Bilac Pinto sobre o tema.

Reafirma 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"*. Transcreve outra vez, agora às fls. 3621 e 3623, 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.

Repete 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.(fl. 2709 a 2743). Aduz 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.

Repete a transcrição, desta vez às fls. 3624 a 3627 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"*.

Alerta ao final de *"que não se pretende com o presente Recurso Voluntário que seja declarada a inconstitucionalidade de norma alguma, mas que apenas se privilegie a aplicação de normas cuja posição hierárquica é superior. Pede que seja declarada a nulidade e improcedência da autuação com a reforma da Decisão da 3ª JF"*.

O Sr. Procurador após breve relatório sobre o feito analisou as razões apresentadas pelo contribuinte e concluiu: I – Nulidade da autuação entendeu que a tese esposada é *"impertinente e improcedente"*, pois não há qualquer mácula ao exercício do pleno direito de defesa ou desrespeito a legislação em vigor, *"tendo sido o contribuinte inclusive intimado para proceder as devidas retificações nos arquivos magnéticos por ele formatado"*; II – Inconstitucionalidade

da base impositiva na substituição tributária e da ilegitimidade e inconstitucionalidade da utilização do preço médio de mercado como base de cálculo do ICMS na Regime da Substituição Tributária opina no sentido de que não cabe na seara administrativa discutir sobre a questão. III – Inexistência do fato gerador do ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica Traz a baila o art. 155, II da CF/88, art. 12 da LC 87/96, comenta a respeito da autonomia dos estabelecimentos e da expressão “relativas”. Quanto ao tema relativa a possibilidade ou não da tributação das transferências entre estabelecimento da mesma empresa o Sr. procurador transcreve textos de vários doutrinadores na linha de que entendem como correta esta exação. Cita a Súmula nº 166 que *“trilhou um caminho no sentido da não tributação no simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos”*. Esclarece, porém que *“não é este o problema do caso em apreço, aliás como quis infundir o recorrente, mas, isto sim, transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, cujo deslinde não perpassa sob o enfoque dada a questão pelo STJ”* e acrescenta: *“no caso das transferências interestaduais, a operação comercial engendrada da circulação econômica irradia reflexos em outro Estado Membro da Federação, tendo em vista que o ciclo econômico ao qual fica adstrito o bem mercantil se desenrolará parte no território de um Estado, parte no outro, restando prejudicado o Estado remetente da mesma, num autêntico atentado ao princípio federativo”*. Transcreve Acórdãos do TJ de Minas Gerais e do STJ e complementa no sentido que mesmo que se entenda vinculante o disposto na Súmula nº 166 não se aplica ao presente feito. Conclui no sentido de que é absolutamente improcedente o pleito do recorrente neste item. IV – Aditivo ao Recurso Voluntário opina no sentido de que o mesmo *“não merece melhor sorte o argumento recursal, pois conforme dispõe o art. 13 do §4º da LC 87/96, cumulado com o art. 93, §5º do RICMS, que dispõe que somente será admitido crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar.”* Neste a Lei Complementar estabeleceu como base de cálculo “o valor da entrada mais recente”. Conclui pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Os presentes Recursos de Ofício e Voluntário foram apresentados respectivamente pela 3ª JJF e pelo contribuinte.

Quanto ao Recurso de Ofício entendemos que a ele não deve ser dado provimento, pois a Decisão da JJF neste aspecto foi correta. A retificação dos valores relativos às infrações 1, 3, 4 e 8 foram feitas inclusive pelos autuantes e dela o contribuinte foi devidamente intimado.

No que diz respeito ao Recurso Voluntário o que podemos constatar é que se trata de uma repetição quase total da impugnação apresentada a JJF. E na linha revisional que deve seguir este Conselho passamos a proferir nossa opinião sobre estes mesmos argumentos:

Espancamos a preliminar de nulidade concordando integralmente com o Parecer da PGE/PROFIS, pois não nenhum um vício que macule a validade jurídica dos atos praticados pois todos eles atenderam às formalidades legais. Consta nos autos de forma clara como o autuante calculou a multa e a mesma lastreia-se em elementos concretos restando tipificada as correspondentes infrações e provada a sua legalidade. Em momento algum foram desrespeitados o princípio da legalidade e da tipicidade. A Decisão trazida à colação pode servir de paradigma para outro feito, pois em relação a este é totalmente inaplicável, pois todos requisitos essenciais ao lançamento estão presentes. O reconhecimento dos erros apontados quando da impugnação é uma prova inequívoca da preocupação que tiveram os autuantes em tornar o lançamento consistente e ao contrário do que disse recorrente isto pode ser entendido como respeito aos mais importantes princípios tributários e não como fragilidade.

Em momento algum foram desprezados recolhimentos de ICMS. Tanto isto é verdade que em alguns casos os valores foram retificados. No que se refere à infração 4 (07.01.01), falta de escrituração de notas fiscais a infração apontada existe e está comprovada. Quanto à infração 07 (16.01.01), falta de registro na escrita fiscal a alegação não procede e o fundamento da multa imposta também está correto. A aplicação o art. 918 do RICMS/BA que se refere ao pedido de dispensa ou redução de multa concernente à infração por descumprimento de obrigação principal, por equidade deve ser encaminhado a Câmara Superior. A diligência por fiscal estranho ao feito não é necessária pois a confirmação dos dados colhidos já foi efetuada.

Não há, portanto fundamento no seu pedido de nulidade. Independente do nível de aperfeiçoamento que tenha conseguido este importante instrumento de controle que é o SINTEGRA a confiabilidade das suas informações resulta da permanente preocupação em conferir junto aos contribuintes a exatidão ou dos dados por ele fornecido. Há de se creditar legitimidade à autuação, pois esta se fez com respeitando-se os princípios da tipicidade, da legalidade e da segurança jurídica.

Sobre a infração 7 entendemos que o julgamento da 1ª Instância foi correto e de forma contrária do que aduziu o recorrente os argumentos, *data venia*, clamam pela declaração da sua completa procedência. Esta discussão, diferente do que expôs o autuado não se limitou ao campo meramente de direito, pelo contrário como soe acontecer nos silogismo de questão desta natureza o desencadeamento do trabalho ocorreu exatamente dentro do espectro fático. Os argumentos não foram capazes de jogar por terra a fundamentação que lastreou a Decisão. A discussão trazida cobre competência tributária, validade da norma jurídica, legalidade, lei complementar e lei ordinária em matéria tributária, responsabilidade tributária, substituição e invasão de competência têm uma pertinência relativa e servem em algumas hipóteses reforçar os argumentos que serviram de fundamento para a Decisão da JF, do Parecer enunciativo da Procuradoria e para o nosso voto. Não há incompetência alguma do funcionário baiano, pois as operações auditadas foram realizadas na Bahia. É verdade, como disse o recorrente “*a figura da substituição tributária não pode servir de instrumento par alterar os elementos estruturais do ICMS.*” Mas isto em momento algum ocorreu. A base de cálculo do ICMS pode ser não somente o preço da operação como outras legalmente previstas. No caso em análise o princípio da tipicidade foi respeitado e a subsunção ou consequência lógica ocorreu. O RICMS não errou quando estabeleceu base de cálculo diversa do valor da operação o fez com base nos permissivos legais existentes. Os comentários a respeito da expressão “circulação” como palavra-chave para que entendamos a abrangência da exação alcançada pelo ICMS têm uma certa linha de coerência. Os comentários de diversos doutrinadores e as ementas de Acórdãos e Súmulas do STJ podem até ser aplicados mas não nas situações descritas no Auto de Infração. Como bem disse o Sr. procurador “*não é este o problema do caso em apreço, aliás como quis infundir o recorrente, mas, isto sim, transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, cujo deslinde não perpassa sob o enfoque dada a questão pelo STJ*” e acrescenta. Estamos diante de um caso de transferências interestaduais. A operação comercial está relacionada com a circulação econômica que irradiou reflexos em outro Estado-Membro da Federação. E concluímos com o representante da PGE/PROFIS o ciclo econômico ao qual fica adstrito o bem mercantil, se desenrolou parte no território de um Estado, parte no outro e se isto acontecesse restaria prejudicado o Estado remetente e maculado o federalismo fiscal.

A não aplicação ao Distrito Federal das normas contidas no Convênio ICMS 76/94, de 30/06/94, que trata do regime de substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos não impede a aplicação da lei baiana e agindo desta forma a Bahia não está intervindo fora dos seus e sim dentro da sua competência legal e respeitando a autonomia dos Estados. Não há dubiedade nos dispositivos mencionados. Houve recolhimento a menor do ICMS, por erro na determinação da base de cálculo sobre as operações subseqüentes, na Bahia e este quantum tributável obedece aos preceitos constitucionais.

Não nos cabe pela natureza desta peça tecer comentários a respeito dos posicionamentos do legislador quando da elaboração da norma. Cremos que é com base na realidade fática que são buscadas as razões para aprovação desta ou daquela norma.

A utilização tanto pela PMC como pela MVA não conduz a erro na constituição da base de cálculo do ICMS e a sua utilização, data vênua não esta necessariamente vinculada a um regime de intervenção estatal.

No presente lançamento o autuante utilizou corretamente os preços disponibilizados. Concordamos que um ato normativo infralegal, não previsto em lei, não pode servir para fixar base de cálculo do ICMS (art. 97 do CTN). Mas não é esta a questão deste PAF. A base de cálculo do ICMS previsto no art. 61, I do RICMS/BA, não traduz uma incerteza. As regras estabelecidas não vão de encontro aos princípios constitucionais de regulação da atividade econômica, da livre iniciativa, atividade econômica e concorrência. São impertinentes os comentários ao art. 170 da CF/88 bem como sobre o Plano Real. O ICMS não está sendo utilizado com efeito confiscatório nem foi desrespeitada a regra-matriz do ICMS. Embora correto o pensamento do citado doutrinador não se aplica ao presente caso.

Acompanhamos por fim o Parecer da PGE/PROFIS no sentido de que os Recursos de Ofício e Voluntário sejam pelo NÃO PROVIMENTO do Auto de Infração em tela.

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 284119.0005/04-0, lavrado contra **DISTRIBUIDORA VIANA GOMES LTDA. (VIAFARMA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$6.945.758,92**, acrescido das multas 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 nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas no valor total de **R\$1.653,66**, previstas no art. 42, IX, XI e XXII, da citada lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de agosto de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA - RELATOR

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