

**PROCESSO** - A. I. Nº 108529.0001/05-0  
**RECORRENTE** - LABORATÓRIO DUCTO INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JF nº 0154-01/06  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 16/11/2006

## 1ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0379-11/06

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A discussão resume-se unicamente à determinação da base de cálculo aplicável. O autuado forneceu ao Fisco sua tabela de preço sugerido. Descabe a alegação de que a mesma é de uso restrito das unidades produtoras. Infração confirmada. Rejeitadas as preliminares argüidas. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão referente ao Auto de Infração lavrado em 19/12/2005, exigindo imposto no valor de R\$53.800,22, em razão de retenção a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. 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 sugerida pelo órgão 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. Feito os cálculos considerando a tabela de preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público, fornecido pela empresa no período, nos meses de janeiro, março e maio de 2000.

Anexado à fl. 5, o documento de nº 122/2005 - intitulado CREDENCIAL PARA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA, emitido pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, autorizando ao autuante a proceder diligência de interesse do Estado da Bahia, durante o período de 01/12/2005 a 31/12/2005, relativamente às operações com mercadorias sujeitas ao Regime de Substituição Tributária, com fulcro nas cominações do Convênio ICMS 81/93, de mútua colaboração entre os Estados e o Distrito Federal.

Consta às fls. 11/12, Lista de Preços emitidos pelo Laboratório DUCTO, tendo como data de emissão 14/08/99 – Ver. 002/99 e validade até o VER. 03/99, apresentada pelo autuado, em atendimento a intimação recebida, em 22/08/2005; às fls. 13 a 118, cópias reprográficas das notas fiscais emitidas pelo autuado para contribuintes localizados neste Estado e, às fls. 119/135, demonstrativo (Anexo II) indicando as diferenças por recolhimento a menos, nota a nota.

A ilustre 1ª JF, à fl. 209, deliberou em pauta suplementar que o processo fosse encaminhado à IFEP Comércio para entrega ao autuado de cópia do documento nº 122/2005 – intitulado Credencial para Fiscalização Tributária, informando-lhe do prazo de 10 (dez) dias para se manifestar.

Às fls. 214/218, o recorrente argumenta que a credencial para fiscalização autoriza o autuante a agir em interesse do Estado da Bahia durante o período de 01/12/2005 a 31/12/2005, relativamente às operações com mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. No entanto, o processo de fiscalização iniciou-se em período anterior, e por auditor diverso do autorizado,

como atesta o Termo de Início de Fiscalização ao solicitar documentos fiscais emitidos no período de janeiro a dezembro de 2000, emitido em 22/08/2005.

Assim, concluiu ser flagrante a nulidade do Auto de Infração, uma vez que o Termo de Intimação expedido em agosto de 2005 dando início ao procedimento fiscal, maculou de nulidade o Auto de Infração vez que a credencial para fiscalização se deu no mês de dezembro de 2005. Citou lições do jurista Hely Lopes Meirelles para afirmar que os atos nulos não são passíveis de convalidação posterior, e reiterou a preliminar de nulidade apresentada na impugnação.

Na manifestação do julgamento da ilustre 1ª JJF, rejeitam a arguição de nulidade alegada, haja vista que o documento intitulado “Credencial para Fiscalização Tributária” previsto na Cláusula Nona do Convênio ICMS 81/93 e § 3º do art. 377 do RICMS/97, visa fundamentalmente dar cumprimento ao princípio constitucional da territorialidade, já que o Estado não pode unilateralmente proceder à fiscalização de estabelecimento situado em outra unidade da Federação, sem que haja deliberação pelo Estado onde se encontra estabelecido o contribuinte substituto. Asseveram que o credenciamento não diz respeito diretamente à relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária, e sim, a relação entre os Estados signatários do convênio. No caso vertente o Estado da Bahia foi autorizado pelo Estado de Goiás, através do Credencial para Fiscalização Tributária nº 122/2005, datado de 01/12/2005, para proceder aos exames de fiscalização, no período de 01 a 31 de dezembro de 2005, tendo assim, procedido aos exames de fiscalização e lavrado o presente Auto de Infração em 19/12/2005, referente ao exercício fiscalizado de janeiro a dezembro de 2000. E citam;

*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.*

Abordando a arguição de nulidade do procedimento fiscal, a afasta considerando que o início da ação fiscal se deu em agosto de 2005, mediante Termo de Intimação, conforme disposto no art. 26, III, do RPAF/99, pelos seguintes motivos:

O disposto no art. 28, § 1º do RPAF/99 estabelece prazo de validação (90 dias) dos termos para fiscalização que poderão ser prorrogados por iguais períodos consecutivos, mediante comunicação da autoridade competente, o que não ocorreu em relação ao Termo de Intimação alegado pelo autuado. 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 fiscal.

Constata a ilustre 1ª JJF não localizada nos autos a prorrogação do prazo relativo ao Termo de Intimação, lavrado em 22/08/2005. Portanto o procedimento fiscal deixou de ter validade a partir de 20/11/2005, o que abriu ao autuado a possibilidade de exercer o seu direito a regularização espontânea. Entretanto na situação em exame, verificam nos autos que houve um novo início de procedimento fiscal com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, por outro preposto fiscal, em 01/12/2005, tendo sido determinado pela SEFAZ-GO, mediante credencial para fiscalização tributária nº 122/2005, para, a partir de 01/12/2005, proceder aos trabalhos de fiscalização, e que resultou na lavratura do Auto de Infração em lide. Citam;

*Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

*§ 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.*

À alegação de decadência para exigência do tributo, observa a ilustre JJF que o lançamento foi

realizado em 19/12/2005, dentro do prazo para o Estado exigir o imposto, conforme dispõe o art. 173, I do CTN, incorporado à Lei Estadual nº 3.956/81 e ao RICMS/97 através do seu art. 965, I que determina:

*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;*

Desta forma, aduzem, não pode ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2000, ou seja, os fatos geradores em relação a este exercício só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2006.

Quanto à argüição de inconstitucionalidade, ressaltam que de acordo com o disposto no art. 167, I, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade. E, inclusive o fato descrito no Auto de Infração está disposto de forma clara estando fundamentado de acordo com as disposições regulamentares e a multa aplicada obedecendo às normas estabelecidas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Passando à análise do mérito, por oportuno transcrevem as Cláusulas Segunda, §§ 4º, 6º, 7º, Terceira e Quarta, do Convênio ICMS 76/94:

*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.*

*§ 4º A base de cálculo prevista nesta cláusula será reduzida em 10% (dez por cento), não podendo resultar em carga de ICMS inferior a 7% (sete por cento).*

*§ 6º O estabelecimento industrial remeterá listas atualizadas dos preços referidos no caput, podendo ser emitida por meio magnético, ao órgão fazendário responsável pela substituição tributária de cada unidade da Federação onde tiver obtido inscrição como substituto tributário.*

*§ 7º O estabelecimento industrial ou importador informará em qual revista especializada ou outro meio de comunicação divulgou os preços máximos de venda a consumidor dos seus produtos, conforme determinação legal, ao órgão fazendário responsável pela substituição tributária de cada unidade da Federação, sempre que efetuar quaisquer alterações.*

*Cláusula terceira A alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo prevista na cláusula segunda será a vigente para as operações internas na unidade da Federação de destino.*

*Cláusula quarta O valor do imposto retido será a diferença entre o calculado de acordo com o estabelecido na cláusula segunda e o devido pela operação própria do estabelecimento que efetuar a substituição tributária, devendo ser recolhido até o dia 9 (nove) do mês subsequente ao da retenção do imposto.*

Citam que o autuado apresentou à fiscalização a tabela de preço dos produtos por ele fabricados onde consta, inclusive, o preço máximo ao consumidor (fls. 11 e 12 dos autos), tendo o levantamento fiscal sido realizado conforme legislação pertinente (Convênio ICMS 76/94 e Legislação Tributária Estadual), considerando o preço máximo apontado pelo autuado, com a redução de 10% prevista no § 4º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94.

Não acolhem o argumento de que o preço máximo ao consumidor indicado nas tabelas de preço e, também, aqueles publicados seus preços em Revistas do ramo farmacêutico, não sejam os preços para determinação do valor da base de cálculo para apuração do imposto devido, por substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.

Ressaltam em seu julgamento que a discussão de mérito limita-se à base de cálculo aplicável e sendo matéria de reserva legal, só pode ser estabelecida por lei.

Apontam que na legislação baiana, a base de cálculo da substituição tributária está disciplinada no art. 23 da Lei nº 7.014/96, e que esse dispositivo baseia-se na Lei Complementar nº 87/96 e em Convênios firmados com outras Unidades da Federação:

*Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.*

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

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

Observam que o fato em discussão – retenção de ICMS efetuada a menos – foi capitulado nas cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 76/94 e suas alterações posteriores. O levantamento compreende o exercício de 2000.

Da discussão em torno do valor da base de cálculo do imposto, improcede o entendimento do autuado, que não publicou tabela de preço de venda ao consumidor em revista especializada no ramo farmacêutico; a sua tabela apresentada ao Auditor Fiscal, quando do procedimento dos roteiros normais de fiscalização, serve apenas para circulação restrita das unidades produtoras, não possuindo nenhuma validade para servir de base de cálculo para a apuração do ICMS-ST, haja vista que não existe a obrigatoriedade de o defendente apresentar lista de preços. Assim, os seus preços seriam os indicados nos respectivos documentos fiscais emitidos.

Indicam o - Acórdão CJF nº 0559/01, onde a nobre Conselheira Relatora, Dra. Sandra Urânia Silva Andrade, de forma brilhante discorre sobre a mesma matéria objeto do presente processo, dizendo ; “... o órgão competente para estabelecer tais preços máximo de venda é o Ministério da Fazenda, através da Portaria nº 37/92, e que as tabelas a que se refere a Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94 são aquelas editadas por Revistas especializadas do ramo, conforme exigência da citada Portaria no seu art. 4º, a partir do preço fábrica informado pelos laboratórios a tais revistas dividido por 0,7 (zero vírgula sete)...”

Indica a ilustre JJF que anexos aos autos há tabela de preços apresentada pelo fabricante, onde ficam estabelecidos os preços fábrica e consumidor, preços esses sugeridos pelo próprio fabricante, dentro das normas estabelecidas no §3º do art. 23 da Lei nº 7.014/96, não prevalecendo a alegação de que tais tabelas tem finalidade de meros controles das unidades fabris.

Ressaltam ainda que o §1º, do art. 2º, da Portaria Ministerial nº 37/92, ao estabelecer que o preço máximo ao consumidor para os produtos farmacêuticos da linha humana seja calculado a partir da divisão do preço estabelecido pelas unidades produtoras (Preço fabricante), determina expressamente a obrigatoriedade dos laboratórios fabricantes de tais produtos apresentem tabela

de preço/fabrica, para daí proceder aos cálculos, a fim de se conhecer o preço máximo de venda ao consumidor.

Encerram seu julgamento pela Procedência do Auto de Infração em comento, restando claro estarem nos autos suficientemente demonstrado que o defendente tem tabela de preço sugerido ao consumidor final e que os cálculos para a apuração da diferença e lançamento do imposto a ser exigido, foram desenvolvidos tomando por base as próprias informações do autuado, mediante preços sugeridos, conforme se constata às fls. 11 e 12 dos autos, tendo sido, inclusive, considerado no calculo para determinação do imposto devido, a redução de 10% prevista no § 4º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94.

No Recurso Voluntário enfrentando a Decisão, advogados prepostos do recorrente trazem exposições de entendimentos, citações jurídicas e legais, acerca de nulidade do Auto de Infração por decurso de prazo e falta de credenciamento prévio junto à SEFAZ de Goiás. Aludem à decadência citando Pareceres e comentários de ilustres juristas a respeito.

Passando ao comento do mérito do lançamento, trazem a essência da conclusão quanto a impossibilidade de cobrar tributo lastreado em base de cálculo fictícia, que ocorre dentro da ilegalidade do Estado em estabelecer base de cálculo através portaria, e que a simples não comprovação da utilização do preço máximo de venda sugerido pelo fabricante, pelo contribuinte substituído, deve ser suficiente para fulminar com o Auto de Infração.

Aduzem que efetivamente a base de cálculo deverá ser eleita em Lei, mas guardar correspondência com a realidade. E invocam ensinamentos a respeito emanados pelo mestre Roque Antonio Carrazza.

Requer provimento ao Recurso Voluntário apresentado, reformando o Acórdão JJF nº 0154-01/06, com o intuito de declarar a Nulidade do Auto de Infração, e se superada essa preliminar, seja declarada a decadência que elimina o levantamento fiscal, bem como acolhidas as razões aduzidas, julgando pela total Improcedência do Auto de Infração em análise.

O opinativo da PGE/PROFIS da lavra do ilustre dr. José Augusto Martins Júnior, articuladamente é assim exposto;

Foi formatado novo procedimento fiscal em 01/12/2005, nos termos do art. 149, parágrafo único do CTN, elidindo assim a questão de esvaziamento do prazo para fiscalização e do suposto não credenciamento, e a autorização pelo Estado de Goiás se deu na mesma data. Cumpre ressaltar também que a Constituição do Estado da Bahia art. 156 combinado com o art. 107 do COTEB dá competência aos auditores fiscais do Estado da Bahia para a promoção da fiscalização e lançamento tributário desde que acobertados por uma relação obrigacional tributária, composta pelo Estado da Bahia e outro qualquer contribuinte do imposto. Cita a seguir aludidos artigos.

Quanto à decadência relata oportuna descrição do texto legal e interpretativo, culminando ao final com a indicação do art. 150 § 4º do CTN, de que o prazo decadencial será de 05 anos a contar do fato gerador do imposto, se, e somente “se”, não houver disposição legal em contrário. O art. 23 do COTEB expressa prazo diferenciado, não cabendo guarida também neste ponto à tese levantada pelo recorrente.

Descabida argumentação do contribuinte quanto à ilegitimidade da Lista da ABCFARMA, como fonte dos preços sugeridos para base de calculo de medicamentos. Transcreve julgamento da Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, relativo ao Auto de Infração nº 124274.0023/03-2, o qual esgota esta questão, e que em resumo aduz que é evidente, a partir de 01 de janeiro de 2003, os preços de vendas a consumidor constantes em revistas farmacêuticas especializadas, são aqueles sugeridos pelos fabricantes desses produtos e devem ser utilizados na apuração da base de calculo do ICMS-ST. Somente na inexistência destes preços publicados em revistas especializadas, é que se poderia ser adotada a formula de calculo prevista no § 1º da Clausula segunda do Convenio ICMS 76/94, e ainda assim, deve-se adotar o preço de venda do industrial ao varejista, acrescido das despesas debitadas ao destinatário mais a margem de valor agregado correspondente.

Considera o ilustre doutor, por todo o exposto, não merecer reparo a Decisão recorrida, pois o valor exigido foi calculado conforme legislação em vigor e a jurisprudência deste CONSEF.

Entende insubsistentes todas as alegações apresentadas, e diante do exposto no art. 119, § 1º, do COTEB, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário apresentado pelo autuado.

## VOTO

Nas preliminares, o recorrente alude à ocorrência de decadência não observada pelo agente fiscal, quando do exercício da lavratura do Auto de Infração em análise.

Alude também à nulidade deste lançamento, além do decurso de prazo acima citado, ainda pela falta de credenciamento do agente, junto à SEFAZ do Estado de Goiás.

Realça que a base de cálculo é fictícia, porquanto estabelecida pelo Estado mediante portaria, e que a simples não prática do preço sugerido pelo fabricante, exercida pelo substituído, teria o condão de eliminar o Auto de Infração.

Efetuada nova ação fiscal em 01/12/2005, a mesma trouxe à elisão a alegada decadência, e o suposto não credenciamento junto ao Estado de Goiás.

O art. 23 do COTEB, dispondo legalmente dentro do permissivo do art. 150 § 4º do CTN, expressa prazo diferenciado para a ocorrência do instituto da decadência; o mesmo COTEB em seus art. 156 c/c art. 107, promove competência aos Auditores do Estado na execução da fiscalização e lançamento tributário, eis que abrigados por obrigação tributária composta pelo Estado da Bahia e por outros entes quaisquer contribuintes do ICMS.

Os preços dos medicamentos a consumidores, a partir de janeiro de 2003, são aqueles constantes das revistas farmacêuticas especializadas, sugeridos pelos fabricantes dos mesmos. Na inexistência dessas revistas especializadas, é que se poderia adotar a forma de composição de preços prevista no § 1º, Cláusula Segunda do Convênio ICMS Nº 76/94, e que consistiria em agregar-se ao preço de venda do industrial ao varejista, as despesas debitadas ao destinatário, mais a MVA incidente.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108529.0001/05-0**, lavrado contra **LABORATÓRIO DUCTO INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA.** devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$53.800,22**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR - RELATOR

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