

A. I. Nº - **108529.0001/05-0**
AUTUADO - **LABORATÓRIO DUCTO IND. FARMACÊUTICA LTDA.**
AUTUANTE - **GILMARIO MACEDO LIMA**
ORIGEM - **IFEP COMÉRCIO**
INTERNET - **15.05.2006**

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0154-01/06

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. Rejeitada as preliminares argüidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado, em 19/12/2005, exige 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 subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. Tendo em vista descumprir 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 **CREDECIAL 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.

O autuado, às fls. 140 a 168, através de seus representantes legalmente constituídos, apresentou defesa alegando inicialmente a nulidade do Auto de Infração por falta de credenciamento junto à SEFAZ do Estado de Goiás. Transcreveu o art. 102 do CTN, a Cláusula Nona do Convênio ICMS 81/93 e o § 3º do art. 377 do RICMS/97, para alegar que não foi observado o requisito básico, qual seja, o credenciamento prévio na SEFAZ da unidade Federada do estabelecimento a ser fiscalizado. O credenciamento para fiscalização não foi apresentado à empresa, nem consta nos documentos anexos aos autos, sendo posicionamento pacífico deste Colegiado em considerar

nulo o lançamento efetuado em desacordo com a norma transcrita, em afronta ao princípio da territorialidade. Transcreveu Ementas do Acórdão CJF nº 0091-12/02 e do Auto de Infração nº 8287023/98.

Alegou decadência por considerar que tratando-se de ICMS o lançamento por homologação está previsto no art. 150, § 4º do CTN, que transcreveu. E que não obstante a clareza do dispositivo citado, o Estado da Bahia legislou de forma diversa ao estipular como marco inicial para a contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte (art. 28, § 1º). Assim, citou o art. 146, I, II, III, “a” e “b”, da Lei Complementar, argumentando que o Estado da Bahia quer exercer uma competência que a lei não lhe conferiu, ou seja, o legislativo baiano se utiliza de uma interpretação equivocada do quanto disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Disse não se tratar de declarar a constitucionalidade de norma no âmbito administrativo, mas de a autoridade administrativa aplicar uma norma em lugar de outra flagrantemente ilegal, em atenção à atividade vinculada que exerce. Citou a Lei nº 9.784/99, art. 2º, I, XIII.

Transcreveu lições do professor Hugo de Brito Machado para demonstrar que a matéria acima já se encontra pacificada perante o poder judiciário, além de transcrever decisões do STJ.

Protestou alegando que o autuante calculou os valores com base em tabela de preço, na qual consta o preço de fábrica do produto e aquele sugerido para consumo. E que o procedimento tem amparo no caput da cláusula segunda do Convênio 76/94.

Da divergência do disposto em lei e no convênio e da ausência dos indispensáveis elementos de prova – alegou que somente cabe a lei dispor sobre base de cálculo nos exatos termos do art. 97 do CTN. No Estado da Bahia, o Convênio ICMS 76/94 foi ratificado pela Lei nº 7.014/96 a qual no artigo 23 trata da matéria. Transcreveu o art. 97 e incisos do CTN e art. 23, §§ 2º e 3º da Lei nº 7014/96.

Observou que, ao inserir no sistema de normas vigentes no estado da Bahia o disposto na cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94 a lei acrescentou a exigência de que se utilizará o preço máximo de vendas a consumidor sugerido pelo fabricante desde que este seja, comprovadamente, o preço utilizado pelo contribuinte substituído.

Argumentou que os preços constantes da tabela são sugeridos de forma que os comerciantes não estão obrigados a praticarem os preços ali constantes. Transcreveu o art. 2º, § 1º da Portaria nº 37/92 do Ministério da Economia e Planejamento e arts. 2º, 3º e 4º, I, II e III, da Portaria 463, para afirmar que da leitura dos dispositivos que transcreveu, vê-se que os preços dos fabricantes são liberados, enquanto o dos varejistas e atacadistas sujeitos à limitação da margem de comercialização. No levantamento fiscal houve desobediência ao quanto disposto no § 3º do art. 23 da Lei nº 7.014/96.

Também argumentou caber ao fisco o ônus da prova, citando o art. 46 do RPAF/99 e que diante da ausência da prova de que os preços constantes da tabela como sugeridos pelo fabricante foram utilizados pelo contribuinte substituído, não há como prosperar o auto de infração por afronta a literalidade do disposto no § 3º do art. 23 da Lei nº 7.014/96 e pelo princípio da legalidade e as duas por violar comandos normativos insertos no RPAF/BA.

Disse que a lista fornecida pelo próprio laboratório não confere validade a autuação, vez que sua finalidade é tão somente para obedecer ao determinado no § 6º da Cláusula segunda do Convênio 76/94. Que flagrante a inaplicabilidade do disposto na cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, por afrontar o princípio da legalidade.

Citou lições do mestre Roque Antonio Carrazza e entendimento firmado no Supremo Tribunal de Justiça, tudo em relação a base de cálculo. E que a base de cálculo somente pode ser aplicada nos termos da Lei nº 7.014/96, ou seja, diante da comprovação de que o valor utilizado como base de

cálculo foi efetivamente o preço praticado pelo contribuinte substituído, como forma de assegurar que a base de cálculo corresponderá ao efetivo valor da operação. O valor correspondente a base de cálculo deve ser o valor da operação de circulação da mercadoria, ou seja, aqueles constantes nas notas fiscais.

Protestou alegando não ter sido observada a redução de 10% da base de cálculo, consoante prevê o RICMS/97, no seu art. 61 c/c item 14 do Anexo 88.

Requeru a nulidade do Auto de Infração e superada essa preliminar que sejam acolhidas as razões de mérito para julgar pela improcedência da autuação. Também, requereu realização de diligência para expurgar do montante apurado como devido, os valores relativos a redução de 10% da base de cálculo nos termos previstos na legislação.

O autuante, às fls. 199/206, informou que a afirmativa de não constar o credenciamento para fiscalização não é verdadeira, uma vez que consta à fl. 05 dos autos a credencial nº 122/2005-SGAF expedida pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás autorizando o autuante a proceder a verificação fiscal. Superado o argumento de nulidade.

Quanto à alegação de decadência, esclareceu que o lançamento foi efetuado nos prazos legais obedecendo ao disposto no art. 173, I, do CTN, e que a este respeito transcreveu decisões do STJ (RESP 198631/SP, RESP 223116/SP e RESP 67094/SP, de 25/04/2000, 26/08/2003 e 03/08/2004, respectivamente).

Em relação ao argumento do autuado quanto a inaplicabilidade do disposto na cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, esclareceu o autuante que o argumento defensivo é protelatório, haja vista que o autuado tem conhecimento de que o imposto reclamado é o que o contribuinte autuado (substituto) deveria reter do seu comprador (substituído). Não está sendo exigido imposto pelo regime normal, e sim, o que é devido ao Estado da Bahia sobre o preço sugerido ao seu comprador para venda a consumidor final. A base de cálculo está lastreada em documento do autuado e não em base fictícia como sugere a defesa.

Quanto a alegação da improcedência da autuação por não constar a redução de 10% da base de cálculo, o autuante informou que na determinação da base de cálculo procedeu ao multiplicar a quantidade do produto pelo preço da tabela (Anexo I) deduzido de 10% para determinação do valor do ICMS substituição total aplicando a alíquota de 17% sobre a base de cálculo já reduzida. Do valor apurado foi deduzido o ICMS de origem e o retido na nota fiscal.

Opinou pela manutenção da autuação.

Esta 1ª JJF, 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.

O autuado, às fls. 214/218, argumentou 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, inclusive, 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 inicio 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.

Reiterou a preliminar de nulidade apresentada na impugnação.

VOTO

Rejeito a argüição de nulidade alegada pelo autuado, 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. Assim, 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 em exame, 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 este Estado, 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.

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.

Também não prevalece a argüição de nulidade do procedimento fiscal, 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.

Nos autos constato não haver prorrogação do prazo relativo ao Termo de Intimação, lavrado em 22/08/2005. Assim, tal procedimento fiscal deixou de ter validade a partir de 20/11/2005, o que permitiu ao autuado a possibilidade de exercer o seu direito a regularização espontânea. Já na situação aqui em exame, verifico nos autos que houve um novo início de procedimento fiscal com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, inclusive, 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, resultando na lavratura do Auto de Infração em lide.

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.

Quanto à alegação de ter ocorrido decadência para exigência do tributo, observo que o lançamento tributário foi realizado em 19/12/2005, dentro do prazo decadencial 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;

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo 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.

Também, no tocante a argüição de inconstitucionalidade, tenho a ressaltar 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.

Analizando o mérito, a acusação fiscal se deu em razão de ter sido retido a menos o ICMS relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte situado na Bahia, em virtude de não terem sido adotados os preços máximos de venda ao consumidor, previsto na cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, tendo o autuante feito os cálculos com base na tabela de preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo contribuinte autuado.

Neste sentido, passo a transcrever 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.

Ressalto que na presente situação, 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), ou seja, considerado o preço máximo apontado pelo autuado, observada a redução de 10% prevista no § 4º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94. Não acolhido o argumento defensivo 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.

Quero ressaltar que a discussão de mérito limita-se à base de cálculo aplicável e sendo matéria de reserva legal só pode ser estabelecida por lei.

Na legislação baiana, a base de cálculo da substituição tributária está disciplinada no art. 23 da Lei nº 7.014/96. 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 subsequentes, 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 subsequentes.*

§ 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.

Das peças quem compõem o presente processo, verifica-se 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.

A discussão gerada em relação ao valor da base de cálculo do imposto, por entender, o autuado, que não publicou tabela de preço de venda ao consumidor em revista especializada no ramo farmacêutico e que a por ele elaborada e apresentada ao Auditor Fiscal, quando do procedimento dos roteiros normais de fiscalização, servem 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 deficiente apresentar lista de preços. Assim, os seus preços seriam os indicados nos respectivos documentos fiscais emitidos.

A esse respeito, em que tivemos a apreciação em Embargo de Declaração, através da 1ª Câmara - 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. Naquela

oportunidade a ilustre relatora dizia o seguinte: "... que 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 divido por 0,7 (zero vírgula sete)..."

O que temos nos autos é uma tabela de preços apresentada pelo fabricante, onde ficam estabelecidos os preços fábrica e consumidor, preços esses sugeridos pelo fabricante, dentro das normas estabelecidas no §3º do art. 23 da Lei 7.014/96, não prevalecendo a alegação de que tais tabelas tem finalidade de meros controles das unidades fabris.

Ressaltando-se, inclusive 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/fábrica, para daí proceder aos cálculos, a fim de se conhecer o preço máximo de venda ao consumidor.

Desta forma, concluo que nos autos estão demonstrados que o deficiente tem tabela de preço sugerido ao consumidor final e que os cálculos para a apuração da diferença do imposto a ser exigido foi tomado como base as próprias informações do autuado, mediante preços sugeridos, conforme se constata às fls. 11 e 12 dos autos, tendo sido, inclusive, considerado no cálculo para determinação do imposto devido, a redução de 10% prevista no § 4º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108529.0001/05-0**, lavrado contra **LABORATÓRIO DUCTO IND. FARMACÊUTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado 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, 08 de maio de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE/RELATORA

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - JULGADOR