

**PROCESSO** - A. I. Nº 232853.0023/06-7  
**RECORRENTE** - COMERCIAL DE MEDICAMENTOS AQUÁRIOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0271-04/08  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 30/12/2008

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0401-12/08

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS EM VIRTUDE DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo, entre as Unidades da Federação envolvidas na operação, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subseqüentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação. Na presente situação a base de cálculo para fins de retenção do imposto deve ser o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído, sugerido pelo fabricante. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (4ª JJF – Acórdão JJF nº 0271-04/08) que julgou Procedente em sua totalidade o lançamento fiscal.

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2006, exige ICMS no valor de R\$406.150,96, em razão das seguintes irregularidades:

1. Deixou de recolher o ICMS no (s) prazo (s) regulamentar (es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. ICMS de R\$3.423,49 e multa de 50%.
2. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. ICMS de R\$20.401,35 e multa de 60%.
3. Efetuou o recolhimento do ICMS a menor 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 no Anexo 88 do RICMS/97. ICMS de R\$380.802,66 e multa de 60%.
4. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. ICMS de R\$1.523,46 e multa de 70%.

No Recurso Voluntário interposto, a empresa, por representante legalmente constituído, somente se insurge contra a infração apontada como 3 do Auto de Infração, o que restringe o campo da presente lide à mesma.

Na sua defesa inicial, sustentou, entre outros argumentos, a sua nulidade por não lhe ter sido entregue a Revista editada pela ABCFARMA, e sim um CD com arquivos magnéticos em DBF, formato este que não tinha condições de acessar, e sem qualquer natureza oficial. Entendeu que tal fato impediu o pleno exercício do contraditório.

A 4ª JJF emanou o Acórdão nº 0230-04-6 (fls. 503/508 do PAF), no qual a preliminar de nulidade acima referida foi rejeitada, haja vista que ao autuado lhe foi entregue, em meio magnético, um CD, *com arquivos em DBF, formato de fácil acesso, mormente quando o autuado efetua transferência de dados via SINTEGRA, e conseqüentemente possui sistema de processamento de dados que efetua transferência de dados através de meios mais complexos, tem possibilidade de efetuar a leitura de qualquer arquivo em DBF.* No mérito a infração foi julgada procedente.

Inconformado com a Decisão proferida pela primeira instância deste Colegiado, a empresa ingressou com Recurso Voluntário (fls. 581/594), atacando a Decisão relativa à infração 3, requerendo a sua nulidade, uma vez que a apresentação de elemento probatório constitutivo do Auto de Infração em lide, através de mídia magnética, não autenticada pela repartição fazendária, constitui cerceamento de defesa e descumprimento ao princípio da segurança jurídica, ao tempo em que menciona o Acórdão CJF nº 0109-11/06, que refutou o meio magnético (CD), sem autenticação pela SEFAZ como meio de prova.

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão CJF nº 078-12/07, decidiu pela nulidade da Decisão de primeira instância, tendo em vista a inexistência nos autos da cópia da Revista ABCFARMA, bem como pelo fato do CD disponibilizado estava sem acesso para verificação dos dados constantes nos arquivos.

A 4ª JJF solicitou que a inspetoria de origem fornecesse ao autuado cópia da Revista editada pela ABCFARMA, referente aos meses objeto do Auto de Infração, sendo aberto novo prazo de defesa (fl. 629). Tudo foi atendido e a empresa apresentou nova impugnação, bem como, o fiscal autuante novamente se manifestou nos autos.

A 4ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0271-04/08, após indicar que o erro existente na primeira Decisão foi sanado, no mérito, decidiu pela procedência da infração 3, tendo por base o art. 371, inciso I do § 2º do artigo 61, ambos do RICMS/97 e Convênio ICMS nº 76/94 e suas alterações posteriores.

Ressaltou, ainda, que da análise dos autos, verificou que o autuante utilizou a fórmula prevista no *caput* da Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, em relação aos produtos com preços publicados em Revista especializada, aplicou o redutor de 10% determinado no § 4º da mencionada Cláusula segunda, consoante planilhas de fls. 240, 242 a 255, 262 a 269, 273 a 280 do PAF. Para as mercadorias cujos preços de venda não constavam da revista editada pela ABC FARMA, foi 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%, consoante as planilhas de fls. 241, 256 a 261, 270 a 272, 281 a 283. Entendeu que o procedimento fiscal conteve, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do imposto.

A empresa ao tomar ciência da Decisão prolatada (fls. 668/670) insurgiu-se contra esta Decisão (fls. 672/691).

Inicialmente observou que sendo distribuidor de medicamentos, tem por finalidade vender às farmácias, remédios e similares, adquiridos dos estabelecimentos industriais, sujeitando-se à substituição tributária, na qualidade de contribuinte substituído, quando assim determina a norma tributária, ou seja, no caso em que adquire medicamentos de laboratórios sediados em Estados participantes de Convênio. Entretanto, no caso presente, esta não era a situação, pois o que se estava a exigir não é propriamente a substância tributária, mas sim, a antecipação tributária (quando os medicamentos são adquiridos em laboratórios localizados em Estados não participantes dos Convênios), que apesar de possuir semelhante forma de apuração, não se confunde quanto ao momento do recolhimento, nem quanto às partes envolvidas, ou seja, os contribuintes não são os mesmos.

Apresentando sua conceituação da diferença entre a substituição tributária e a antecipação tributária, disse que na primeira existe a participação de dois sujeitos passivos: o fornecedor e o adquirente. Na antecipação, apenas um sujeito passivo, que recolhe o tributo antecipadamente, no momento das entradas das mercadorias em relação às saídas que ele mesmo vier a promover no futuro. Continuando a apresentar as diferenças destes dois regimes tributários, observou que tal diferenciação era de grande importância na solução da questão em lide, pois tanto a substituição como a antecipação tributária a que se referia dizia respeito ao pagamento do imposto que recairia nas saídas realizadas por ele próprio no futuro, não guardando qualquer relação com as saídas que outro alguém promover, noutra fase do ciclo econômico. Destas colocações, disse estar esclarecida a questão, e ser fácil constatar que o ICMS que deverá ser recolhido através da substituição ou da antecipação tributária, por tratar-se de pagamento antecipado das saídas que o próprio contribuinte irá promover no futuro, terá como base de cálculo o valor constante das notas fiscais de aquisição.

Após tais colocações, e identificando como argumentos de direito, impugnou a infração 03 do presente Auto de Infração, por entender equivocado o lançamento fiscal. Informou que, jamais deixou de efetuar o recolhimento do ICMS sobre suas aquisições interestaduais de produtos farmacêuticos, como poderia ser verificado através do seu Livro Registro de Entradas e nas notas fiscais de entrada devidamente acompanhadas de suas respectivas Guias de Recolhimento. Entretanto, o cerne da questão residia na apuração da base de cálculo aplicada pelos autuantes, quando os mesmos entenderam que ela é o valor do medicamento constante da Revista ABCFarma, na coluna Preço do Fabricante, utilizada como Pauta Fiscal. Na sua concepção, esta base de cálculo corresponde ao valor pelo qual o industrial efetivamente vende seus produtos, e constante nas notas fiscais que emite.

Disse que, antes de adentrar na análise do fundamento jurídico que impossibilita a utilização de Pauta Fiscal na determinação da base de cálculo do imposto, era necessário primeiro demonstrar, sob o ponto de vista material e prático, a inviabilidade do uso das mesmas na apuração do ICMS. Informou que a Revista ABCFarma não registra uma informação rigorosamente oficial e sim informações ligadas a interesses publicitários. Ela obtém dos estabelecimentos industriais, por informações não oficiais, os preços que poderão, e não obrigatoriamente, ser praticados, o que não impossibilita o industrial de efetuar vendas por preços inferiores para determinados produtos, quando constatar, por exemplo, ser vantajoso oferecer desconto incondicional para efetivação de um maior volume de vendas.

Além do mais, o preço pelo qual o estabelecimento industrial vende os seus produtos tem como fator determinante o preço do custo da produção, apenas não podendo praticar preços sempre crescentes, por proibição imposta pelo Governo Federal, objetivando manter a estabilidade da política monetária da nação. Acrescentou que se assim não fosse, restaria inibido o exercício da livre iniciativa, conforme assegura o inciso IV do art. 1º da Constituição Federal.

Lembrando que raramente o preço de fabricante constante das revistas publicitárias é o mesmo indicado das notas fiscais, afirmou que os autuantes fizeram constar nos seus levantamentos os valores dos medicamentos indicados na citada revista, mas não indicaram os valores constantes nas notas fiscais. Entendeu que esta “pequena falha” acarretou sérios equívocos, porque em uma ou mais notas fiscais existiam medicamentos com preços totalmente diferentes da Revista ABCFARMA, já que existem medicamentos que não constam em nenhuma revista publicitária (mesmo que alguns sejam nela indicados, ou mesmo indicados com preço inferior ou superior), utilizadas como Pauta Fiscal. Este último fato o entendeu como razão inequívoca para se reafirmar que a base de cálculo parte do valor constante da nota fiscal, e não do valor referido na revista, já que a primeira retrata a realidade da efetiva operação realizada.

Voltou a falar sobre os descontos incondicionais que os fabricantes podem oferecer aos seus clientes e afirmou que a Lei Complementar nº 87/96, nos seus art. 8º e 13º (transcritos) ao fixar os elementos que constituem a base de cálculo para fins de apuração do ICMS, em nenhum caso autorizada a utilização de Pautas Fiscais, na qualidade de base de cálculo, como método para apuração do gravame.

Com tais argumentos entendeu que se o preço a ser utilizado não for o valor constante nas notas fiscais, todo o resto é *utopia, ilação, divagação e suposição, que em nenhuma hipótese configuram base de cálculo legítima do imposto em questão.*

Após tais colocações, dissertou sobre a impossibilidade jurídica da utilização de pauta fiscal para a constituição da base de cálculo do ICMS. Trazendo ensinamentos de Hugo de Brito Machado na sua obra ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO ICMS, 2.<sup>a</sup> Edição, pág. 89/91, afirmou, através das palavras do referido jurista, que a presunção da Pauta de Valores Mínimos elaboradas pelo Fisco somente pode ser aplicada nos casos de ausência ou invalidez do documento fiscal. Afora que a sua *utilização como presunção legal absoluta, ou como ficção legal, é absolutamente inadmissível em face do dispositivo constitucional que, ao conceder competência tributária aos Estados, reporta-se a imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e à prestação de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.*

Trazendo jurisprudência que entendeu pertinente à matéria em discussão, afirmou que as determinações do art. 371, inciso I, alínea “a”, art. 125, inciso I, alínea “a”, c/c artigo 61, todos do RICMS-BA, bem como o artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº. 7.014/96 (transcritos) feriam o princípio constitucional da estrita legalidade ou reserva legal, conforme art. 150, I, da Carta Máxima, já que no seu art. 146, inciso III, alínea “a” e “b” e no art.155, § 2º inciso XII, alínea “b” estabelece que cabe à lei complementar determinar a matéria sobre base de cálculo dos tributos, obrigação tributária, e, especificamente no caso do ICMS, sobre substituição tributária.

Em seguida, analisando a Lei Complementar nº 87/96, disse que ela a um só tempo trata da substituição tributária e da base de cálculo, no § 3º de seu artigo 8º. Porém comete grave erro ao delegar a matéria ao legislador estadual. E este erro não justifica *que a Fazenda Pública do Estado de Sergipe, queira ou possa suprir esta lacuna, através de leis, decretos e portarias Estaduais, e assim queira fixar Pautas Fiscais como base de cálculo na apuração do ICMS.* Sobre o assunto trouxe, novamente, ensinamento de Hugo de Brito Machado, em sua obra ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO ICMS, 2.<sup>a</sup> Edição, pág. 121 e 122 e dissertou, novamente, sobre o grave erro cometido pela Lei Complementar nº 87/96, que ao *ultrapassar os limites que lhe foram constitucionalmente impostos desvencillhou-se do comando constitucional e descambou para o campo da inconstitucionalidade.*

Afora tais considerações e mesmo que se quisesse entender como legítima a transferência pela Lei Complementar 87/96 da competência que lhe foi atribuída diretamente pela CF/88 à Lei Estadual, entendeu que o art. 61, inciso I, do RICMS/97 é arbitrário, padecendo de vício de ilegalidade, na medida em que, de forma autônoma, busca não apenas regulamentar, mas disciplinar determinada matéria, de forma absolutamente desvencilhada de uma lei específica, além de que transfere dita determinação para uma autoridade competente. Neste momento, voltou a discorrer, novamente, sobre toda a matéria que já havia exposto sobre a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 87/96 e da forma como se encontra posta a legislação tributária do estado sobre a matéria.

Requeru a improcedência da autuação.

Em seu Parecer (fls. 698/701) a PGE/PROFIS entendeu que as razões recursais eram insuficientes para afastar a infração 3 apurada no lançamento fiscal. Disse que o cerne da discussão instalada dizia respeito à base de cálculo do imposto. Transcrevendo o art. 61, do RICMS/97, indicando pelo autuante, observou que ele encontrava-se sedimentado nas disposições do art. 8º, § 3º, da Lei Complementar nº 87/96 e art. 23, § 3º, da Lei nº 7.014/96.

Ressaltou, em seguida, que a posição dos órgãos julgadores administrativos deste Estado é uníssona quanto à adoção do preço único ou máximo de venda sugerido pelo fabricante como base de cálculo para apuração do tributo, como se depreende do voto proferido no AI nº 1242740023032, transcrito na manifestação deste órgão de fls. 602/606.

Opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

A infração motivadora do Recurso Voluntário apresentado trata do recolhimento do ICMS a menos por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97. Ressalto que tais aquisições foram realizadas junto à fabricantes de estados que não são signatários do Convênio ICMS 76/94.

O cerne da questão contestada se prende ao entendimento da empresa de que para apuração da base de cálculo do imposto o critério não é aquele indicado pelo autuante, mas sim o preço constante nos documentos fiscais de aquisições.

Com este argumento, o recorrente trouxe aos autos conceitos jurídicos que disse levar a infração à nulidade, ou mesmo à improcedência.

Apreciando estes argumentos, tenho a dizer:

Em relação à exposição feita pelo recorrente entre o regime da substituição e da antecipação tributário, entendo equivocada a interpretação exposta na medida em que, no meu entender, existiu uma confusão entre a antecipação total e a antecipação parcial do ICMS, como determinado na norma tributária do Estado. Na substituição tributária a responsabilidade pelo pagamento do imposto que seria devido pelo contribuinte é transferida para terceiro. Na antecipação tributária propriamente dita (antecipação interna) a lei determina que o próprio contribuinte ou o responsável antecipe o pagamento do imposto (art. 352, do RICMS/97). Em ambos os casos, a fase de tributação encontra-se encerrada, já que o imposto foi antecipadamente recolhido e o Erário não poderá exigir complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, a não ser que no pagamento do imposto por antecipação tenha havido erro ou outra circunstância que exija correção (art. 356 e § 7º, do referido artigo e Regulamento). Por esta situação é que o art. 371, do RICMS/97 determina que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no *regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, ...., o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125*. Ou seja, o imposto normal devido pelo adquirente da mercadoria e aquele por antecipação, objetivando encerrar o ciclo de tributação.

Em assim sendo, esta situação não pode ser confundida com a antecipação parcial, quando o imposto cobrado antecipadamente se refere exclusivamente àquele devido pelo adquirente da mercadoria, não estando encerrado o ciclo de tributação (art. 352-A, do RICMS/Ba).

Portanto, não comungo com o entendimento exposto de que na somente na substituição tributária existe a participação de dois sujeitos passivos: o fornecedor e o adquirente, sendo encerrada a fase de tributação e que na antecipação, existe apenas um sujeito passivo, que recolhe o tributo antecipadamente, no momento da entrada das mercadorias em relação às saídas que ele mesmo vier a promover no futuro, não guardando qualquer relação com as saídas que outro alguém promover, noutra fase do ciclo econômico.

Quanto ao fato da Lei Complementar nº 87/96 ser inconstitucional, já que deixa para a lei ordinária fixar os critérios de apuração da base de cálculo do imposto, matéria de reserva legal à mesma, ressalto que este foro administrativo não pode se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade, ou não, da norma tributária vigente, conforme previsto no art. 167, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).

Se o entendimento do recorrente é de que a legislação deste Estado da Bahia usa pauta fiscal para apurar a base de cálculo dos medicamentos, sendo tal critério inconstitucional, já que base de cálculo é matéria de reserva legal, este é conceito por ele apresentado. Embora possa entender a discussão de que a fixação do preço mediante a utilização do preço máximo ao consumidor, constitui, de alguma forma, uma condição análoga à pauta fiscal, neste momento não se estar a discutir a validade, ou não, de pauta fiscal utilizada neste Estado para se apurar os preços finais

de determinadas mercadorias, muito menos, o que determina os convênios entre os diversos estados da Federação e cujas determinações foram inseridas na legislação do Estado, como não poderia deixar de ser. E, por fim, a Lei Complementar nº 87/96, de fato, não fala de pauta fiscal mais sim de “preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador”. E esta determinação é seguida pela lei ordinária deste Estado, o que inviabiliza a discussão de que as determinações do art. 371, inciso I, alínea “a”, art. 125, inciso I, alínea “a” e art. 61, todos do RICMS-BA, bem como, o art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº. 7.014/96 feriam o princípio constitucional da estrita legalidade ou reserva legal, nem tampouco, deixa ao alvedrio de “autoridade competente” legislar sobre matéria de Lei Complementar.

Valo-me, neste momento, para fechar a discussão a respeito das últimas colocações acima feitas, das considerações feitas pelo Conselheiro Helcônio de Souza Almeida, no Acórdão CJE 0125-12/06, quando apresentou as seguintes considerações, que embora se referia à situação onde existam convênios firmados, não invalida o que até aqui se expõe: “Base de cálculo como sabemos é matéria de reserva legal, pois é ela a expressão nuclear de qualquer tributo, pois em verdade o que importa ao contribuinte é saber quanto do seu patrimônio será atingido pelo tributo. Neste caso, em particular, esta base quando utilizada na denominada “substituição tributária” interestadual apresenta uma série de questionamentos. Tomo como base para o meu exercício hermenêutico neste caso, após efetuar a crítica como instrumento interpretativo analisando desde a constitucionalidade da norma a ser interpretada passando pela observância rigorosa dos princípios jurídicos tributários e as relações de subordinação e coordenação de todo o ordenamento. Isto tudo sem nos afastar da necessária pragmática representada pela análise de como estas normas estão sendo utilizadas tanto pelos contribuintes como pela Fazenda estadual. Entendo que a referida *“substituição de origem constitucional – art. 150, § 7º - recebeu no art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 a disciplina necessária remetendo para um “acordo específico celebrado pelos Estados interessados”*, os denominados “convênios” e em consequência a inafastável obrigação de ser a matéria por fim colocada na Lei ordinária estadual. A conclusão não poderia ser outra, aliás como o fez o Julgador Jose Bizerra: a base de cálculo que deve ser aplicada em nossa Estado é aquela prevista na lei ordinária baiana. A determinação constitucional diz respeito apenas a legitimidade da nossa lei que deve ser buscada na Lei complementar e nos “convênios”.

Ressalto a necessidade de não se esquecer que a matéria em discussão trata de imposto exigido antecipadamente já que os medicamentos, para uso humano, estão enquadrados no regime da substituição tributária interna (art. 353, inciso II, item 13, do RICMS/Ba), ou seja, a sua cobrança e recolhimento encerram o ciclo de tributação. Em sendo assim, deve-se buscar o seu preço final para a correta apuração do tributo. Portanto, os descontos incondicionais porventura existentes na operação comercial realizada não podem se constituir em argumento para descaracterizar os critérios utilizados na correta apuração da base de cálculo do imposto. Este mesmo argumento invoco para desconstituir o entendimento do recorrente de que o preço tem como fator determinante o preço do custo da produção, pois, relembro, no específico caso, o imposto cobrado deve ser calculado sobre todo o ciclo tributário da comercialização do medicamento.

Quanto ao fato de a empresa jamais ter deixado de recolher o imposto, este fato não estar em discussão. Ao contrário, o que se discutir é o recolhimento feito a menos tendo em vista equívoco na apuração da base de cálculo para determinação do imposto exigido.

O recorrente ainda disse que o autuante ao não indicar os valores constantes nas notas fiscais, o prejudicou já que existiam medicamentos com preços totalmente diferentes da Revista ABCFarma e que alguns não constam em nenhuma revista publicitária, ou se constantes, estão com preços inferiores ou superiores. Observo que ao tomar os preços da revista ABCFarma, não existe necessidade de se utilizar os preços das notas fiscais e, caso eles não estejam na referida revista citada, há outro critério a ser tomado, conforme e inclusive, procedeu o fiscal autuante.

No mais, a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 6º, § 2º, determina que a base de cálculo para apuração do imposto por substituição tributária será o preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente. No seu § 3º expressa que existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de

cálculo este preço. A Lei nº 7.014/96 no seu art. 23, nos seus §§ 2º e 3º assim também se posiciona, em relação à substituição tributária, inclusive a título de antecipação.

Em vistas destas determinações, o Regulamento deste Estado se sedimenta em bases leais.

Observo que não havendo Convênio ou Protocolo entre os Estados Federados que indique como responsável tributário o remetente das mercadorias e estando elas enquadradas no regime da substituição tributária, a título de antecipação, cabe ao seu adquirente, no território do Estado da Bahia, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto (art. 371 do RICMS/97) pela operação comercial realizada. O prazo do seu recolhimento consta determinado no art. 125, II, “b” do citado Regulamento, com exceção se houver Regime Especial, caso que não se aplica ao autuado.

No presente, a impugnação se prende a determinação da base de cálculo do imposto, que foi qualificada de *utopia, ilação, divagação e suposição, que em nenhuma hipótese configuram base de cálculo legítima do imposto em questão.*

O art. 61, do RICMS/97 assim dispõe:

*Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subseqüentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:*

*I - o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente;*

*II - na falta da fixação de preço referida no inciso anterior, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subseqüentes, de acordo com o percentual previsto:*

*a) no Anexo 88, a ser determinado em função de ser industrial, atacadista ou importador o estabelecimento fornecedor ou remetente, tratando-se das mercadorias de que cuidam os incisos II e IV do art. 353;*

*b) no Anexo 89, em se tratando de quaisquer outras mercadorias não contempladas no Anexo 88:*

*1 - sendo o adquirente pessoa não inscrita no cadastro estadual;*

*2 - nos demais casos que a legislação preveja o pagamento do imposto por antecipação, nos termos do § 2º do art. 352;*

*§ 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 04/95, 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%;*

O Convênio ICMS 74/96 na sua Cláusula 2º prevê 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 sugerido ao público pelo estabelecimento industrial. E, inexistindo estes preços, a base de cálculo será obtida, tomando-se por base o montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete e/ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, de um dos percentuais indicados nas tabelas a seguir apresentadas (§ 1º).*

Não existindo preço tabelado ou fixado por Órgão Governamental, o cálculo do imposto sobre medicamentos, enquadrados no regime da substituição tributária, deve ser aquele sugerido pelo fabricante ou industrial, conforme determina toda a legislação já exposta.

O autuante tomou como preço dos medicamentos o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial e constante nas tabelas de preços publicadas pela revista ABCFARMA, preços estes praticados pelas farmácias e drogarias, ou seja, aqueles de

venda pagos pelo consumidor final, momento em que se encerra o ciclo de comercialização dos produtos. Sobre estes preços aplicou o redutor de 10% determinado no § 4º da mencionada Cláusula segunda, consoante planilhas de fls. 240, 242 a 255, 262 a 269, 273 a 280 do PAF. Desse modo, considero que não há qualquer ilegalidade na base de cálculo utilizada para fins de apuração do ICMS antecipação, pois a mesma foi calculada corretamente de acordo com as disposições contidas no Convênio ICMS 76/94, determinações estas recepcionadas pelo art. 61, I e seu § 2º, I do RICMS/BA. Esta posição, aliás, é a jurisprudência reinante nos órgãos julgadores deste CONSEF.

Em relação aos medicamentos cujos preços de venda não constam da revista editada pela ABCFARMA, adotou os preços do remetente das mercadorias adicionado das despesas de frete e seguro e da margem de valor agregado, deduzido o percentual de 10%, como consta das planilhas de fls. 241, 256 a 261, 270 a 272, 281 a 283 dos autos.

Desta forma, o procedimento fiscal contém, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do imposto.

Por tudo exposto e com o apoio da PGE/PROFIS, voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário para manter em sua íntegra a Decisão recorrida e julgar procedente a infração indicada como 3 do Auto de Infração no valor total de R\$380.802,66.

Por fim, não houve discussão das demais infrações, porém como pagamentos foram realizados, esta CJF solicita que o órgão competente desta Secretaria de Fazenda homologue os valores efetivamente recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **232853.0023/06-7**, lavrado contra **COMERCIAL DE MEDICAMENTOS AQUÁRIOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$406.150,96**, acrescido das multas de 50% sobre R\$3.423,49, 60% sobre R\$401.204,01 e 70% sobre R\$1.523,46, previstas no art. 42, incisos I, alíneas “a”, II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente desta Secretaria de Fazenda homologar os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS