

PROCESSO - A. I. Nº 279694.0010/06-2  
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A. (ARMAZÉNS MARTINS)  
RECORRIDOS - MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A. (ARMAZÉNS MARTINS) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF nº 0138-03/08  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 30/12/2008

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0437-11/08

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS PARA CONTRIBUINTES ESTABELECIDOS NO ESTADO DA BAHIA. **a)** IMPOSTO RETIDO A MENOS.

Nas operações interestaduais com medicamentos, a base de cálculo para fins da antecipação tributária obedece a Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, e será o valor constante na tabela de preços sugerido pelo fabricante e publicado em revistas específicas. Ficou comprovado que houve recolhimento efetuado a menos da antecipação tributária. O débito foi reduzido, após o refazimento dos cálculos pelos autuantes.

**b)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO.

Nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária. Refeitos os cálculos, o imposto originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Indeferido pedido de diligência fiscal. Decisão modificada em parte. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão por maioria quanto à preliminar de decadência.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JJF nº 0138-03/08-, lavrado em decorrência das seguintes irregularidades:

**INFRAÇÃO 1:** Retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia no período de janeiro de 1997 a dezembro de 1998. Produtos contemplados no Convênio ICMS 76/94, sendo o Estado de Minas Gerais, onde se localiza o contribuinte, no período fiscalizado, signatário do mencionado Convênio. Valor do débito: R\$1.038.183,58.

**INFRAÇÃO 2:** Deixou de proceder à retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no período de janeiro de 1997 a dezembro de 1998. Valor do débito: R\$193.408,39.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” da peça inicial do lançamento de ofício que: “*Trata o presente procedimento fiscal de refazimento do Auto de Infração de nº 2068440008/02-6, julgado nulo pela 1ª Câmara de Julgamento fiscal, que determinou na respectiva Resolução que se instaure novo procedimento fiscal a salvo de equívocos em relação às infrações julgadas nulas. Tal procedimento foi respaldado no Art. 21 do RPAF/BA*”.

Em Primeira Instância, o Auto de Infração foi no mérito julgado Procedente em Parte, tendo a JJF apreciado as questões preliminares suscitadas pelo sujeito passivo em sua Impugnação - após rejeitar o pedido de diligência solicitado pela defesa, por entendê-la desnecessária, nos termos do art. 147, inciso I, do RPAF/99 – com as seguintes fundamentações, em síntese:

- I. que fica rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, considerando que foi saneada a possível falta de entrega ao autuado da fonte relativa aos preços dos produtos utilizados no levantamento fiscal, uma vez que foi atendido o pedido do defendant com o fornecimento de um arquivo magnético – CD, contendo os preços utilizados;
- II. que devem ser rechaçadas as alegações de falta de fundamentação legal, falta de indicação dos dispositivos violados; ausência de elementos suficientes para se determinar a infração e o infrator e falta de assinatura do autuante no Auto de Infração, o que levaria à nulidade da autuação, posto que no presente Auto de Infração consta assinatura dos autuantes; o procedimento fiscal foi desenvolvido de acordo com as normas regulamentares, sendo indicadas nas infrações as cláusulas do Convênio ICMS 76/94, não observadas pelo autuado; ademais não implicariam nulidade da autuação fiscal as eventuais incorreções, se houvesse erro da indicação de dispositivo regulamentar, haja vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal e o autuado entendeu a autuação fiscal, inclusive se defendendo citando dados do levantamento fiscal;
- III. que não há que se falar em decadência, porque embora o presente lançamento seja decorrente do refazimento do Auto de Infração de nº 2068440008/02-6, lavrado em 19/12/2002, julgado nulo pela 1ª Câmara de Julgamento fiscal (Acórdão CJF 0376-11/05, de 18/10/2005), o motivo da anulação baseou-se na falta de apresentação ao autuado e comprovação no PAF da fonte dos preços dos produtos, bem como pela falta de comprovação de que todos os demonstrativos que fundamentaram a autuação foram entregues ao contribuinte, vício formal, portanto, o que impede a aplicação da regra do art. 107-A, inciso II do Código Tributário do Estado da Bahia, que estabelece: “*O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado*”, como o presente Auto de Infração foi lavrado em 06/07/2006, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo.

No mérito, assim se pronunciou a JJF:

INFRAÇÃO 1 – “*Na apuração do débito efetuada pelos autuantes, foram indicados os dados relativos ao número e valor de cada NF, preço máximo ao consumidor, sendo considerados os créditos fiscais destacados nos documentos fiscais objeto da autuação. O autuado impugnou a exigência fiscal, apresentando o entendimento de que deveria ser aplicada a MVA pelos estabelecimentos atacadistas, e por isso, alegou que está correto o recolhimento do imposto, efetuado com base na mencionada MVA. No caso dos medicamentos, o cálculo da substituição tributária é feito com base nas regras fixadas por meio do Convênio ICMS 76/94, tendo a sua cláusula segunda a seguinte redação:*

“*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.*

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o “caput” 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”.

O defendente alega que o Convênio 76/94 não estabelece, para as empresas atacadistas, como base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial; diz que o estabelecimento atacadista poderia ser obrigado a utilizar tal preço, mas seria imprescindível que houvesse divulgação do mesmo por qualquer meio oficial, e que isso ainda não ocorreu. Entende que falta um elemento essencial para obrigar aos estabelecimentos atacadistas utilizar o preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial, e não é suficiente.

Saliente que as tabelas de preços de medicamentos publicadas periodicamente são válidas, os preços são originários de informações dos fabricantes e na prática, o comerciante varejista não adota preço superior ao sugerido pelo fabricante. Dessa forma, os preços publicados em revistas, a exemplo da ABIFARMA, ABCFARMA e ABAFARMA, são utilizados em todo o Brasil, material que é produzido e publicado para conhecimento de todos, distribuidores, consumidores, entidades governamentais, encontrando-se inclusive em balcões de farmácias e drogarias, e o Fisco utiliza-se desse material por entender que essas tabelas prevalecem, por se constituírem fonte que merecem credibilidade.

O defendente também salientou que os autuantes anexaram ao PAF cópias de revistas da ABCFARMA, de números 73, do mês de 08/97 e 85, do mês 08/98, no intuito de tentar respaldar o levantamento fiscal. Alega que pode haver variações de preços dos medicamentos ali sugeridos na mesma periodicidade ou em prazos menores, e que os autuantes anexaram aos autos apenas duas revistas emitidas pela ABCFARMA, por isso, entende que, inexistindo prova desses preços, impõe-se a aplicação da opção seguinte, relativa ao preço praticado pelo remetente acrescido da margem de valor agregado.

O defendente aponta na fl. 6031, divergências no levantamento fiscal quanto ao PMC dos seguintes produtos: Uno-ciclo inj.01 amp. com seringa, Andolba ERA. 43G Liq., Figatil c/20 drg., Tegretol 200mg c/ 20 CPR, Timoptol col. Oft. 0,5% 5ml. Diz que as divergências apontadas são de fácil constatação, e que somente foi possível apontar essas divergências verificadas nos meses 08/97 e 08/98, porque teve acesso às revistas da ABCFARMA dos referidos meses.

De acordo com a informação fiscal prestada às fls. 7047/7048, quanto às alegações defensivas de fls. 6031 dos autos, os autuantes retificaram os cálculos efetuados, elaborando novo demonstrativo de débito, conforme planilha de fls. 7047/7048, ficando alterado o total do imposto exigido para R\$810.282,18, e o defendente não apresentou novos elementos que ensejassem alteração dos cálculos efetuados, tendo sido intimado para apontar todas as inconsistências e não o fez, alegando que não tem como apresentar todas as inconsistências porque não possui as revistas de preços e entende que a não apresentação de cópias das revistas caracterizará cerceamento do direito de defesa do recorrente por que estará impossibilitado de conferir se os preços utilizados estão ou não corretos. Entretanto, por determinação desta Junta de Julgamento, foi fornecido ao defendente a listagem em meio magnético, conforme intimação à fl. 8290.

O autuado disse, ainda, que o medicamento Analgen pomada bg 20g, supostamente teria sido aumentado em 05/01/98, passando a custar R\$5,77, e que se verifica na revista juntada pelos autuantes que não há qualquer referência à data ao lado do mencionado medicamento, existindo referência ao medicamento Analgen Gel bg 20g com data de 05/01/98. Quanto a esta alegação, foi esclarecido pelos autuantes e está comprovado nos autos que em relação ao produto Analgen, a dúvida do autuado se refere à data de vigência da majoração do preço, comprovando-se através da publicação de fl. 7862 que o referido produto tem duas apresentações: Gel c/20 gramas e Pomada c/ 20g, ficando esclarecido que a data à direita do

produto Analgen (05/01/98) se refere à data de vigência do preço das duas apresentações. O mesmo ocorre em relação a outros medicamentos, a exemplo de Analgex Dipirona, com duas apresentações: c/ 200 comprimidos e injeção c/ 50 ampolas de 2 ml que foram majorados em 02/12/96. Por outro lado, o mesmo produto com a apresentação de 10 ml gotas foi majorado em 01/09/97 (fl. 7862).

Vale salientar, que o presente processo foi convertido em diligência à GERSU (fl. 8286), para análise e orientação quanto à correção dos preços utilizados pelos autuantes na apuração da base de cálculo, e de acordo com as informações prestadas pela GERSU às fls. 8287, foi realizada uma amostragem, sendo constatada “a mais absoluta correção do método utilizado pelos autuantes”, sendo acostado ao presente processo um envelope contendo arquivo magnético – CD, com a lista de preços (fl. 8289) para ser encaminhada ao defensor, o que foi efetuado, por determinação desta Junta de Julgamento Fiscal, tendo sido prestada informação fiscal às fls. 8313/8314 em que os autuantes dizem que concordam plenamente com o Parecer GERSU de fls. 8287/8288.

Após o recebimento do CD, o defensor apresentou o entendimento que não é suficiente validar o trabalho fiscal com a apresentação dos preços em arquivos magnéticos, alegando que tais informações são destituídas de cópias das revistas onde foram extraídas; e que não são suficientes para comprovar que, de fato, foram os preços que prevaleceram no período fiscalizado.

Entretanto, não acato a alegação defensiva, tendo em vista o § 6º da Cláusula Segunda do Convênio 76/94, em vigor a partir de 11/10/1996, prevê que “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”. Portanto, a SEFAZ dispõe desses dados em arquivo magnético válido, que foi disponibilizado ao contribuinte para o mesmo conferir os cálculos do imposto exigido no presente lançamento existindo o cerceamento do direito de defesa, alegado pelo defensor.

Saliento que, de acordo com a Lei 7.014/96, art. 23, §§ 2º e 3º, em se tratando de substituição tributária, a base de cálculo para mercadorias cujo preço final a consumidor seja fixado por órgão público, quando não for estabelecido pelo órgão competente, poderá ser o preço final fixado ou sugerido pelo fabricante e no caso dos medicamentos o cálculo da substituição tributária é feito com base nos preços sugeridos pelos fabricantes publicados em listagens, a exemplo daquelas publicadas pela ABIFARMA, ABAFARMA e ABCFARMA, ficando as citadas listagens disponíveis em farmácias laboratórios, distribuidoras e demais revendedores, sendo de livre acesso ao público, à disposição do consumidor para as consultas que forem necessárias. Assim, a base de cálculo do imposto devido, deve ser de acordo com o valor de venda a consumidor, sendo disponibilizado ao defensor, além do demonstrativo do débito apurado, a comprovação quanto ao preço utilizado na determinação da base de cálculo, e neste caso, não se aplica a previsão regulamentar para utilização de MVA, como entendeu o defensor. Concluo pela subsistência parcial deste item do Auto de Infração, no valor de R\$810.282,18 conforme demonstrativo elaborado pelos autuantes às fls. 7.047/7.048 do PAF”.

INFRAÇÃO 2 – “A legislação prevê que nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária, conforme art. 372 do RICMS/97.

Nas manifestações apresentadas na fase de instrução deste PAF, o defensor confirma que a falta de recolhimento do imposto ocorreu em função de os destinatários possuírem, à época, Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda, alegando que o ICMS devido por substituição tributária pelas operações subsequentes foi recolhido pelos respectivos destinatários, citando como exemplo o contribuinte Irmãos Sanches, IE 01.510.193, e CNPJ 15.241.870/0004-72.

Considerando a informação do defendente de que conseguiu levantar cópias dos Regimes Especiais concedidos às empresas Comercial Porto dos Cereais, Jungal Comércio Atacadista de Gêneros Alimentícios Ltda., Rigamont Distribuidora de Alimentos Ltda. e M.S. Calazans & Cia Ltda. acostando ao PAF (fl. 8170), a listagem indicando os adquirentes das mercadorias em relação aos quais não foi efetuada a retenção do ICMS-ST em decorrência de os destinatários serem beneficiários de Regime Especial, foi solicitado por esta Junta de Julgamento Fiscal à GERSU, para informar se existem os Regimes Especiais, na forma alegada pelo impugnante.

Em resposta, a GERSU informou que em relação aos Regimes Especiais indicados pelo autuado que se encontram os dados e a informação de cada regime às fls. 8230 a 8237, sendo elaborada à fl. 8288 tabela relacionando os contribuintes e data de vigência do Regime Especial todos relacionados com a Portaria 270/93.

Considerando as informações acima reproduzidas, concordo com o posicionamento dos autuantes de que o Regime Especial concedido refere-se apenas ao prazo de recolhimento por antecipação das mercadorias listadas nas Portarias 270/93 e 141/94, ficando excluídas as mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária em que haja Convênio ou Protocolo firmado entre os Estados de origem e o Estado da Bahia, conforme se constata nas cópias dos Pareceres GETRI juntados pelo próprio autuado às fls. 8175 e 8176.

Saliento que os cálculos também foram feitos pelos autuantes, em relação a diversos medicamentos, a exemplo de Uno-Ciclo inj 1 amp c/ seringa, Figatil c/ 20 DRG, Andolba Era. 43 G LIQ., considerando a venda fracionada dos medicamentos, e retiram os outros valores indevidamente cobrados, conforme novo demonstrativo que acostaram ao PAF, fls. 7048 a 7307. Assim, o débito originalmente apurado ficou reduzido para R\$181.312,49 (fls. 7.047/7.048).

O autuado afirma que houve majoração do valor exigido no presente Auto de Infração, tendo sido alegado que em relação ao cliente Irmãos Sanches, os autuantes aumentaram o valor quanto ao exercício de 1997 para R\$16.686,02 e em relação a 1998 para R\$4.782,13, e que, se fosse devido algum valor não poderia ser superior ao exigido na autuação fiscal anterior. Observo que a autuação anterior foi anulada por falta de apresentação ao autuado e comprovação no PAF da fonte dos preços dos medicamentos; se trata de novo procedimento fiscal, o que não impede efetuar novos cálculos apurando valores divergentes do Auto de Infração anteriormente lavrado. Ademais, o defendente não indicou nem alegou que foram incluídas outras notas fiscais além daquelas trabalhadas na ação fiscal anterior. Entendo que é subsistente em parte a infração 02, considerando que não foram apresentados pelo autuado elementos suficientes para elidir a exigência fiscal, alterando-se o valor exigido de acordo com o demonstrativo de débito elaborado pelos autuantes às fls. 7.047/7.048, em decorrência da revisão fiscal por eles efetuada.”

Irresignado, o sujeito passivo, através de advogado regularmente constituído, interpõe o presente Recurso Voluntário - fls. 8.366 a 8.393 - onde suscita as seguintes preliminares de nulidade do Auto de Infração:

**I – Inexistência de indicação dos dispositivos legais supostamente violados pelo recorrente, em afronta ao art. 39, V, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA –**  
Aduz que em nenhum momento alegou não ter sido o Auto de Infração assinado pelos auditores fiscais, mas que na verdade tentou demonstrar a flagrante nulidade da autuação pela falta de indicação dos dispositivos, visto que os dispositivos tidos por infringidos não servem para tal fundamentação por não conterem expressamente o mandamento aventado pelas autoridades tributantes, não podendo ser presumidos a partir da descrição dos fatos narrados no Auto de Infração, sob pena de cerceamento de direito de defesa, não sendo omissões meramente formais, pois correspondem à materialidade da autuação. Diz que o fato de ter se defendido não afasta o reconhecimento dos vícios identificados, pois a impugnação não tem o condão de sanar nulidades, como não têm as diligências realizadas a posteriori para corrigir equívocos do trabalho fiscal.

Desta forma, assevera que não poderá prosperar a afirmação do relator da JJF quando menciona que “o procedimento fiscal foi desenvolvido de acordo com as normas regulamentares, sendo

*indicadas nas infrações às cláusulas do Convênio ICMS 76/94, não observadas pelo autuado”.* Afirma que as cláusulas primeira, segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 76/94, ditas infringidas pelos Autuantes, não contêm a obrigatoriedade exigida na autuação fiscal, como se constata da simples verificação da redação de cada uma das Cláusulas indicadas do Convênio, que passa a apontar.

Aduz que com base na inscrição do recorrente na SEFAZ do Estado da Bahia, sob o nº 36.309.649 e em seu estatuto anexado à impugnação, é possível verificar que ela não se enquadra nos conceitos de estabelecimento importador ou industrial fabricante, haja vista ser empresa atacadista. Ademais, não obstante ser esse o seu ramo de atuação, no caso concreto, as mercadorias circuladas não foram fabricadas ou importadas pelo recorrente, o que afasta por completo qualquer alegação de aplicação da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 76/94.

Que a Cláusula Segunda estabelece três possíveis formas de apuração da base de cálculo: preço fixado por órgão competente; ou, na falta deste, preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial; ou, na falta deste preço praticado pelo remetente na operação, acrescido de um dos percentuais estabelecidos nos itens 1 a 4 do parágrafo primeiro da referida cláusula, mas que os autuantes não apontaram qual das três formas o recorrente deveria ter utilizado

Assim, entende que se a própria legislação citada autoriza a utilização de um dos três métodos de apuração da base de cálculo, nas hipóteses em que prevê (ou seja, sempre passando-se à alternativa seguinte, na impossibilidade de cumprir a anterior), a violação a tal dispositivo somente existiria se: ou o recorrente não tivesse adotado nenhuma das práticas previstas em tal Cláusula, ou então, se tivesse adotado uma delas quando fosse possível adotar a ordem de preferência prevista no texto legal. No presente caso, não houve qualquer descumprimento, quer por um ou outro comportamento.

Afirma que a base de cálculo por ela adotada baseia-se na terceira hipótese – preço praticado pelo remetente na operação, acrescido de um dos percentuais estabelecidos nos itens 1 a 4 do parágrafo primeiro da referida cláusula – em face da completa impossibilidade de adoção das alternativas anteriores, uma vez que não havia preço fixado por órgão competente e não havia divulgação ampla do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, não restando à recorrente outro procedimento senão o de cumprir a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94, adotando como base de cálculo para retenção do tributo o preço praticado pelo remetente acrescido de um dos percentuais previstos legalmente.

Por fim, quanto às Cláusulas Terceira e Quarta do Convênio ICMS 76/94 entendem que as mesmas também são inaplicáveis enquanto base legal para a autuação fiscal em tela, porque ambos foram devidamente cumpridos pelo recorrente, e tratam da alíquota a ser aplicada na operação (alíquota interna) e prazo de recolhimento.

**II – Ausência de indicação das fontes de que se extraem as bases de cálculo para apuração do crédito tributário exigido** – Afirma que à simples verificação dos autos identifica-se claramente que a fonte das bases de cálculo em que se basearam a exigência fiscal (para adoção do segundo critério previsto na referida Cláusula Segunda) somente foi apresentada no curso das diligências efetuadas após a apresentação de impugnação pelo recorrente, quando da realização das diligências determinadas pela JJF, e, ainda assim, de forma incompleta. Que o presente Auto de Infração é resultado de refazimento de um outro Auto de Infração julgado nulo pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda justamente por falta de demonstração, quando da sua lavratura, das fontes de que se extraíram as bases de cálculo usadas pelos Autuantes, mas que, não obstante tal fato, mais uma vez incorreram os autuantes no mesmo equívoco, o que deve acarretar a sua nulidade, diante do disposto no art. 39, IV, “b”, do mesmo RPAF/BA. Aduz que a fonte ou as fontes de que provêm os critérios para a apuração da base de cálculo adotados pelos Autuantes, não podem ser apresentadas em atendimento a pedido do contribuinte, no curso do processo administrativo, mas, sim, como requisito para a validade da exigência fiscal sustentada pela autoridade tributante. Entende que a disponibilização de um CD magnético com tabela

contendo os valores utilizados para a mensuração da base de cálculo após a apresentação da impugnação pelo recorrente e sem que tais informações tivessem constado do Auto de Infração lavrado é causa suficiente para determinar a nulidade da presente autuação, pelas mesmas razões em que se deu o reconhecimento de nulidade anteriormente em julgamento do Auto de Infração nº 206844.0008/02-6, do qual se originou o presente Auto de Infração, além do que a própria fiscalização, ao realizar as diligências determinadas pela JJF, precisou retificar diversos valores correspondentes às bases de cálculo usadas para a lavratura do Auto de Infração, o que demonstra a fragilidade desse documento como critério de cálculo para o tributo.

Apresenta, ainda, o sujeito passivo preliminar de mérito de decadência, argumentando que a regra aplicável na apuração de créditos tributários é aquela prevista no art. 150, §4º, já que a indicação da fonte de que se extraiu a base de cálculo do tributo é elemento material da autuação fiscal, sendo, portanto, indevida a aplicação da contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, II do CTN. Aduz que não resta dúvida de que a contagem do prazo decadencial somente é interrompida nos casos em que há Decisão que tenha anulado o lançamento tributário por vício formal. Inexistindo, portanto, vício formal, o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do CTN – aplicável aos tributos sujeitos a homologação, tal qual o ICMS – é contado ininterruptamente, inclusive nos casos em que o lançamento tenha sido anulado por vício material, como no caso do Auto de Infração de nº 206844.0008/02-6, que precedeu o Auto de Infração ora debatido. Alega que a razão da nulidade daquele Auto de Infração decorre do reconhecimento pelo CONSEF da ausência do requisito material que permitiria ao autuado verificar qual a base de cálculo utilizada para a determinação do valor do tributo devido, e que assim, o vício detectado na autuação originária foi um vício de natureza material e não formal, uma vez que a base de cálculo é um elemento definidor do tributo, e, portanto, da obrigação tributária, e sua falta acarreta vício na própria obrigação, na própria matéria do tributo.

Apresenta, ainda, como preliminar de mérito, a impossibilidade de apuração de novos créditos tributários pela ocorrência da decadência, que se refeririam a novos valores relativos ao mesmo período de janeiro de 1997 a dezembro de 1998, já que em relação a estes não houve sequer lançamento anterior e, portanto, o prazo decadencial fluiu sem qualquer interferência, sem mesmo supostamente do art. 173, II do CTN. Aponta os valores que teriam sido exigidos neste lançamento que não tinham sido lançados no Auto de Infração anterior anulado, ressaltando que os autuantes não se limitaram a corrigir os vícios materiais apontados na Decisão do CONSEF quando do julgamento anterior, realizando novo lançamento com valores diferentes daqueles constantes do lançamento primitivo, equívoco apontado através de voto divergente por parte de um dos membros da própria JJF. Finaliza requerendo que o CONSEF declare extintos os novos créditos tributários correspondentes às diferenças a maior identificadas em comparação com o Auto de Infração anteriormente anulado.

No mérito, aponta o sujeito passivo os seguintes argumentos para ver modificada a Decisão recorrida e decretada a Improcedência da autuação:

**INFRAÇÃO 1** - Afirma que as tabelas de preços de medicamentos não são divulgadas publicamente, muito menos através da imprensa oficial, tratando-se de tabelas veiculadas em revistas editadas por associações, cuja distribuição se restringe aos seus associados, não estando o recorrente obrigada a associar-se a qualquer delas, nos termos do art. 5º da Constituição Federal, e que a falta de divulgação dos preços máximos de venda em meio acessível a todo o público impossibilita a aplicação do critério previsto no caput da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, restando à recorrente apenas a utilização do critério previsto no parágrafo único da mesma Cláusula. Contesta a afirmação do relator da JJF de que as referidas tabelas são válidas, ao argumento de que em nenhum momento se informa quem validou essas tabelas oficialmente e quando foram essas validadas pela autoridade tributante, além do que nem os próprios autuantes teriam conseguido disponibilizar todas as revistas, muito menos todos os exemplares, e que não há nenhuma norma que determine qual das revistas era válida como fonte da base de cálculo para o recolhimento do ICMS/Substituição Tributária nas operações em questão;

Alega, ainda, que mesmo com diversas diligências durante a instrução do processo não conseguiram os autuantes informar qual a fonte que deveria o recorrente se basear para saber qual o preço máximo de venda a consumidor sugerido pelos estabelecimentos industriais, e que a tabela, em meio magnético que lhe foi entregue, além de não informar a fonte (revista) em que foram disponibilizados os valores, decorreu de uma relação obrigacional travada apenas entre os estabelecimentos industriais e o Fisco, não tendo o recorrente acesso a essa tabela no momento em que ocorreu o fato gerador do ICMS. Reitera que a fonte das bases de cálculo adotadas não foram comprovadas mesmo após a apresentação da lista contendo as referências das tabelas adotadas pelos autuantes, e que tais fatos demonstram que, a Fazenda Estadual continuou sem conseguir comprovar ao recorrente a fonte dos preços dos produtos adotados para apuração dos supostos créditos tributários, razão pela qual esta exigência fiscal deverá ser julgada improcedente.

**INFRAÇÃO 2** – Alega que restou comprovado nos autos, durante as diversas diligências solicitadas pela 3<sup>a</sup> JJF, que os destinatários das mercadorias possuíam, no mesmo período desta autuação, Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Dessa forma, o tributo que deveria ser recolhido pelo substituto tributário - o recorrente - passaria a ser recolhido, por antecipação, pelos contribuintes desse imposto. Portanto, o Regime Especial mencionado não “refere-se apenas ao prazo de recolhimento por antecipação das mercadorias”, conforme defendeu o relator, uma vez que, se o substituído, que é quem realmente pratica o fato gerador do imposto, passa a recolher o tributo devido, independentemente do prazo, ou seja, com a vigência deste Regime Especial não há que se falar em substituição tributária. Caso contrário, ocorreria o instituto do *bis-in-idem*, no qual o mesmo ente tributante, nesse caso o Estado da Bahia, edita diversas leis instituindo múltiplas exigências tributárias, decorrentes do mesmo fato gerador, o que não é possível. Aduz que a substituição tributária foi prevista para que o recorrente recolhesse antecipadamente o ICMS devido pelos contribuintes subsequentes da cadeia produtiva, facilitando, dessa forma, a fiscalização do fisco e a arrecadação do imposto. Por conseguinte, não precisaria o substituído recolher o valor que a ele deveria ser cobrado, uma vez que já o fez o substituto. Todavia, na medida em que foi concedido Regime Especial aos destinatários das mercadorias distribuídas pelo recorrente, para fins de antecipação do imposto, não há que se falar em substituição, haja vista que o imposto deverá ser recolhido pelo próprio contribuinte, quando do recebimento das mercadorias. Afirma, assim, que com base nisso foi que um dos destinatários das mercadorias distribuídas pelo recorrente, mais especificamente a empresa Comercial Porto dos Cereais Ltda., solicitou-lhe expressamente a dispensa do recolhimento do imposto por substituição tributária, conforme consta à fl. 8177, nestes autos. Contestam a informação fiscal dos autuantes quando alegam que caberia à empresa, comprovando recolhimento em duplicidade, efetuar pedido de restituição, pois tal implicaria em enriquecimento sem causa por parte do Estado da Bahia, pela ocorrência de *bis-in idem*.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo, se manifesta inicialmente pela rejeição das preliminares de nulidade da autuação e de decadência suscitadas pelo recorrente, aos argumentos de que não há vício ou falha na lavratura do Auto de Infração, bem como na seqüência dos atos administrativos realizados pelo fisco estadual; que os dispositivos legais violados foram indicados no lançamento tributário sob análise e o sujeito passivo demonstrou de forma inequívoca ter compreendido os motivos e a fundamentação legal utilizada pelo Fisco estadual; que compulsando os autos verificam-se à saciedade que tanto as imputações fiscais estão absolutamente claras, devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação tributária estadual como o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art.39, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09.07.1999; que os princípios constitucionais da ampla defesa, da legalidade, do contraditório e do devido processo legal foram rigorosamente observados conforme se depreende da breve análise dos autos, dos atos de intimação do autuado e das peças defensivas apresentadas pela mesma.

Consigna, ainda, a PGE/PROFIS, que a ausência da entrega das fontes relativas aos preços dos medicamentos utilizados no levantamento fiscal foi sanada a tempo de não ensejar qualquer prejuízo ao contribuinte, porquanto foi entregue ao mesmo arquivo magnético contendo os

preços dos produtos, e que o procedimento utilizado pelo órgão fazendário de entrega dos preços ao contribuinte em meio magnético encontra respaldo no ordenamento jurídico vigente; que o § 6º da Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94 prevê que o estabelecimento industrial remeterá listas atualizadas dos preços dos medicamentos, 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. Assim sendo, com amparo legal, a SEFAZ dispõe dos dados através de meio magnético válido, que por sua vez foi disponibilizado ao sujeito passivo para que fosse possível a conferência dos cálculos do imposto exigido no presente lançamento tributário.

No que pertine à preliminar de decadência, aduz que o Auto de Infração nº 206844008/02-6, lavrado em 19.12.2002 e julgado nulo pela 1ª CJF, o foi em virtude de vício formal, e não material, como intenta provar o recorrente, por falta de apresentação das fontes dos preços dos medicamentos e por falta de comprovação de que todos os demonstrativos fiscais foram disponibilizados ao sujeito passivo. Aduz que não se discute que ambas as formalidades ignoradas no lançamento primitivo têm uma repercussão direta na fixação da base de cálculo do tributo, elemento de natureza eminentemente material, mas a repercussão do rompimento de requisitos formais (ausência de fontes e de demonstrativos) com requisitos materiais (base de cálculo) não tem o condão de alterar o motivo gerador da decretação de nulidade do lançamento primitivo, cuja índole é autenticamente formal. Assim, entende aplicável a regra contida no art. 173, inciso II do CTN, ou seja, a Fazenda Pública terá extinguido o direito de constituição do crédito tributário no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente anulado. Portanto, conclui que, na hipótese em tela, o lançamento efetivado em 06.07.2006 foi rigorosamente levado a efeito dentro do lapso temporal estabelecido no CTN, cuja regra encontra-se repetida no art. 107-A do COTEB.

No que toca ao mérito da infração 1, aduz que a base de cálculo considerada na autuação, mantida corretamente pela JF, é a prevista na legislação que trata da utilização do preço sugerido pelo fabricante para fins de sua apuração, nos termos do *caput* da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94, que estabelece uma base de cálculo alternativa, ou seja, em havendo preço sugerido pelo órgão competente, esse deve ser utilizado como base de cálculo, apenas devendo ser aplicado o valor da operação quando aquele faltar, o que é repetido no art. 61 do RICMS/97.

No que toca ao mérito da infração 2, aduz que, nos termos do art. 373 do RICMS/97, nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária entre Estados signatários de Convênios ou Protocolo que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade administrativa destinatária, e que não merece acolhida a alegação do recorrente de que a exigência fiscal representa bitributação, já que, com o intuito de justificar a falta de recolhimento do tributo, explica que assim procedeu por força dos destinatários serem possuidores de regime especial concedido pela SEFAZ e que o ICMS devido por substituição tributária pelas operações subsequentes fora recolhido pelos respectivos destinatários. No entanto, aduz a PGE/PROFIS que inexiste irregularidade na cobrança contida na infração 2, porquanto o regime especial concedido para alguns contribuintes refere-se tão-somente ao prazo de recolhimento por antecipação das mercadorias listadas nas Portarias nºs 270/93 e 141/94, restando excluídas as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em que haja Convênio ou Protocolo firmados entre os Estados de origem e o Estado da Bahia, conforme se depreende do Parecer exarado pela GETRI, às fls.8175 e 8176.

## VOTO

Inicialmente quanto às preliminares de nulidade da autuação suscitadas pelo sujeito passivo, comungamos com o opinativo da PGE/PROFIS no sentido de rechaçá-las, estando, assim, correta a Decisão de Primeira Instância que também as rejeitou, pois não vislumbramos no presente

lançamento de ofício qualquer mácula que o inquise de nulidade, não estando presentes, assim, qualquer das hipóteses ensejadoras da sua anulação, arroladas nos incisos do art. 18 do RPAF/BA.

E de fato, a suposta ausência de indicação dos dispositivos infringidos pelo sujeito passivo inexiste, ao contrário do quanto alegou em sua peça impugnatória e agora em sede recursal. Como se verifica da peça inicial da autuação, os autuantes enquadraram as infrações cometidas nas Cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 76/94 e suas alterações posteriores. A autuação, por sua vez, exige do sujeito passivo o ICMS devido nas operações interestaduais de venda de produtos farmacêuticos – medicamentos - a destinatários localizados no Estado da Bahia, por empresa aqui inscrita na condição de contribuinte substituto, hipótese em que assume a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes com os citados produtos, o que ocorreu mediante pedido da própria empresa, estabelecida em Minas Gerais, para ser inscrita no cadastro de contribuinte da SEFAZ/BA nesta condição, em vista da sua condição de atacadista. Assim, após a obtenção da inscrição no Estado da Bahia, na condição de contribuinte substituto, a empresa passou a reter e recolher o ICMS/ST nas vendas de produtos farmacêuticos, com base no convênio multicitado, ficando, assim, adstrita às suas normas, inclusive quanto à base de cálculo, disposta na Cláusula segunda do acordo interestadual em referência; alíquota aplicável (Cláusula terceira) e prazo de recolhimento (Cláusula quarta), citadas devidamente pelos autuantes como normas infringidas, por constituir-se em fundamentos para a apuração do presente crédito tributário.

Ressalte-se que muito embora alegue que tais dispositivos não lhe são aplicáveis – portanto não poderiam servir de base para a autuação - na própria peça recursal a empresa contraditorialmente confessa que os utiliza em suas operações (vide fls. 8.371 e 8.372), passando a apresentar argumentos que em verdade são de mérito, e que serão devidamente analisados neste voto, no momento próprio.

No que toca à alegação de ausência de indicação das fontes em que se extraíram as bases de cálculo consignadas neste lançamento de ofício, melhor sorte não assiste ao recorrente, posto que os autuantes acostaram originariamente ao Auto de Infração, às fls. 12 a 202, algumas das tabelas de preços divulgados em revistas do setor farmacêutico – meses de agosto de 1997 e agosto de 1998 - o que foi completado posteriormente, na primeira informação fiscal, com juntadas de novas tabelas, e, finalmente, com a entrega ao sujeito passivo de um arquivo magnético – CD – com a lista final de preços - fl. 8.289 – obtida através da Gerência de Substituição Tributária desta SEFAZ.

Assim, em verdade a irresignação do recorrente cinge-se de fato à aplicabilidade pela autuação do preço máximo de venda ao consumidor – PMC – constante nas referidas tabelas - como base de cálculo da exigência fiscal, o que será apreciado quando da análise do mérito das exigências fiscais em tela.

Frise-se que a entrega *a posteriori* das referidas tabelas não importou em prejuízo à defesa do contribuinte, posto que reaberto o prazo de defesa de 30 dias para que este se manifestasse quanto aos novos elementos – vide fls. 8.290 dos autos - o que se fez com base no permissivo do §1º do art. 18 do RPAF, citado pela JJJ.

Ressalte-se, ainda, que a própria empresa em sua defesa apontou especificamente equívocos cometidos pelos autuantes para alguns produtos, com base nas referidas listas, que foram, inclusive, sanados por estes – e importaram na redução do quantum inicialmente exigido - o que demonstra que efetivamente exerceu a ampla defesa, não havendo qualquer cerceio a este direito, além do que, com a entrega do referido arquivo magnético, poderia ter verificado a ocorrência de outros equívocos, após conferência dos cálculos do imposto exigido, o que não o fez, muito embora lhe tenha sido reaberto prazo de 30 dias para tal.

Por último, não concordamos com a afirmação do recorrente de que os autuantes mais uma vez incorreram no mesmo equívoco do Auto de Infração anterior, julgado nulo, posto que naquele lançamento de ofício não foram apresentados pelos autuantes quaisquer elementos de prova da

base de cálculo utilizada - como se comprova da simples leitura do Acórdão CJF nº 0376-11/05, vide fls. 11 dos autos - o que não ocorreu, como visto acima, no presente processo.

Quanto à argüição de decadência dos créditos tributários exigidos no presente lançamento de ofício, ao fundamento de inaplicabilidade da regra inserta no inciso II do art. 173 do CTN, repetida literalmente no art. 107-A, II, do COTEB, utilizadas como embasamento pelo relator da JJF para afastar a presente argüição, concordamos com o Julgado de Primeira Instância e com o opinativo da PGE/PROFIS, pois de fato são os referidos dispositivos aplicáveis à hipótese em tela.

Eis a redação do dispositivo do COTEB:

*"Art. 107-A. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*II - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. "*

E de fato, o Auto de Infração nº 2068440008/02-6, lavrado anteriormente contra a empresa, teve julgado nulas as infrações constantes dos seus itens 5 e 6 pelo CONSEF – Acórdão nº 0376-11/05 – mesmas infrações exigidas no presente lançamento de ofício - ao argumento de inexistência nos autos das tabelas de preços estipuladas nas revistas farmacêuticas utilizadas para cálculo do preços dos produtos farmacêuticos, visando formar a base de cálculo do imposto exigido, recomendando-se o refazimento da ação fiscal, o que foi feito e originou no lançamento em epígrafe.

O recorrente alega que a decretação de nulidade do lançamento anterior teve como fundamento a constatação de um vício de natureza material, e não formal, portanto já teria ocorrido a decadência dos créditos tributários ora exigidos, aplicando-se a regra do §4º do art. 150 do CTN.

Assim, resta verificar se de fato houve vício formal ou vício material. Define a doutrina como vício formal, em síntese, toda inobservância aos requisitos e formas prescritos em lei para elaboração do ato administrativo do lançamento, ou seja, “*vício formal é uma característica do ato que o macula e lhe atribui um defeito, de maior ou de menor importância jurídica, sendo causa suficiente para anular o ato, mas que não retira a sua existência como um todo, de pleno direito, tornando o ato inexistente. O ato existe, mas estará contaminado por um ou vários defeitos.*”

Plácido e Silva o define como “... o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica”, e, por sua vez, define formalidade, como “... a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado”. Por outro lado, a forma deve ser entendida como o instrumento que dá materialidade ao ato administrativo do lançamento, através de diversos procedimentos descritos na legislação como necessários para que o ato se aperfeioe.

*O Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA – exige o cumprimento de formalidades intrínsecas e extrínsecas, todas elas relacionadas com a eficácia ou validade do ato. Ao não ser cumprida uma destas formalidades elencadas na legislação em tela, a exemplo da falta da juntada aos autos das tabelas contendo os preços dos produtos e dos demonstrativos elaborados pelos autuantes, maculou-se o lançamento de vício formal. Ou seja, como bem ressaltou a PGE/PROFIS, a repercussão do rompimento de requisitos formais (ausência de fontes e de demonstrativos) com requisitos materiais (base de calculo) não tem o condão de alterar o motivo gerador da decretação de nulidade do lançamento primitivo, cuja índole é autenticamente formal”.*

Do exposto, descabe a alegação de decadência do lançamento, posto que efetivado dentro do prazo constante do inciso II do art. 173 do CTN.

Por outro lado, quanto à alegação de decadência quanto aos novos créditos tributários apurados, correspondentes às diferenças a maior identificadas em comparação com o Auto de Infração anterior no que toca ao item 2 da autuação, entendo que a tese deve ser acatada, pois, em

consonância com o relator do voto vencido proferido na Primeira Instância, a exigência de novos valores esbarraria na regra decadencial, já que encontrar-se-ia extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário. E de fato, ao agravar a infração cobrando valores não lançados anteriormente, estar-se-ia desconhecendo a decadência ocorrida, pelo decurso do prazo estipulado no art. 173, I do CTN, já que se reportam aos exercícios de 1997 e 1998, decaídos, respectivamente, em 2003 e 2004, tendo sido o Auto de Infração em epigrafado lavrado em 2006.

No entanto, observamos que não há prova nos autos de que tal agravamento ocorreu, posto que embora assim alegue o recorrente desde a impugnação, não apontou especificamente em quais meses do demonstrativo de débito da referida infração teriam ocorrido estes lançamentos. Ressalte-se, que caso o recorrente consiga provar tal fato, ainda poderá apresentá-la em sede de controle da legalidade, solicitando a PGE/PROFIS que represente a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda para que sejam excluídos os valores lançados a maior em comparativo com o lançamento anterior.

No mérito, quanto ao Recurso de Ofício, entendemos inatacável a Decisão recorrida, visto que os valores expurgados das exigências fiscais dos itens 1 e 2, o foram em decorrência da correção de equívocos cometidos pelos autuantes, que importou em retificação dos cálculos efetuados, conforme novos demonstrativos de débito acostados às fls. 7.047 a 7.048 dos autos, daí porque votamos pelo seu NÃO PROVIMENTO.

No que pertine ao Recurso Voluntário, quanto ao seu mérito, entendemos que a tese central do contribuinte no que toca à infração descrita no item 1 da autuação, gira em torno da inaplicabilidade das tabelas de preços fornecidas pelos estabelecimentos industriais, publicadas em revistas farmacêuticas. No entanto, esta matéria já é assente neste Conselho de Fazenda, sendo pacífico o acatamento das referidas tabelas como fonte para a apuração da base de cálculo nas operações com produtos farmacêuticos, devendo, assim ser mantida a Decisão recorrida.

A exigência fiscal em tela tem respaldo na legislação que rege a substituição tributária nas operações com medicamentos, e está respaldada na Lei Complementar nº 87/96, no Convênio ICMS 76/94 e na Lei nº 7.014/96, em seu art. 23, §§ 2º e 3º. No que toca à base de cálculo da substituição tributária, efetivamente a que deve ser aplicada nas operações em tela é aquela prevista no Convênio ICMS 76/94, em sua Cláusula Segunda, caput, abaixo transcrito:

*“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.*

Ressalte-se que as exigências fiscais referem-se a fatos geradores dos exercícios de 1997 e 1998, portanto, devemos nos reportar à legislação então vigente. Assim, o órgão competente para definir os preços dos produtos farmacêuticos da linha humana é a Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, que através da Portaria nº 37/92, de 11.05.92, estabeleceu os parâmetros para definição do preço máximo ao consumidor a ser adotado pelos fabricantes de medicamentos, no § 1º do art. 2º, “*in verbis*”:

*“§ 1º - O preço máximo ao consumidor para os produtos a que se refere o CAPUT deste artigo será calculado a partir da divisão do preço estabelecido pelas unidades produtoras (preço fabricante) por 0,7 (zero vírgula sete) e será único em todo o território nacional”.*

Efetivamente a multicitada Portaria ainda determina que as unidades de comércio varejista deverão manter a disposição dos consumidores as listas de preços máximos ao consumidor, listas estas que serão elaboradas a partir das informações dos laboratórios dos seus preços, preços estes que serão divididos pelo percentual de 0,7 (zero vírgula sete) acima mencionado, chegando-se ao preço máximo de venda.

Assim, não merecem guarida as alegações do recorrente de que as referidas listas de preços de medicamentos não são divulgadas publicamente, tratando-se de tabelas veiculadas em revistas editadas por associações, cuja distribuição se restringe aos seus associados, não estando o recorrente obrigado a associar-se a qualquer delas, ou que a falta de divulgação dos preços

máximos de venda em meio acessível a todo o público impossibilita a aplicação do critério previsto no caput da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, já que a fixação dos preços como base de cálculo da substituição tributária independe desta publicação, visto que a Portaria nº 37/92 já define como se chegará a este preço, conforme se depreende da simples leitura do dispositivo retrotranscrito.

Assim é argumento falacioso dizer-se que como as referidas tabelas são elaboradas pelos fabricantes de medicamentos e não são de conhecimento do público, não poderia o recorrente aplicar a regra do caput da Cláusula segunda do convênio multicitado, pois como adquirente/distribuidor dos produtos em referência o recorrente tem pleno conhecimento do preço praticado pelos fabricantes – devidamente consignado no documento fiscal de aquisição – e a partir dele poderia, sem a necessidade das tabelas, calcular o preço máximo ao consumidor aplicável, obtido através da regra citada acima, disposta na Portaria nº 37/92.

Reforce-se que a referida Portaria Ministerial nº 37/92 elevou as listas em apreço à categoria de preço sugerido pelo órgão competente, já que essa norma impositiva estabelece a forma de proceder ao cálculo para chegar-se a tais preços. Portanto, as listas publicadas pelas entidades referenciadas não são preços sugeridos livremente, pois de fato revelam a limitação da margem de comercialização, segundo os ditames do § 1º da Portaria Ministerial nº 37/92.

No que pertine à infração descrita no item 2 da autuação, de logo devemos consignar que os regimes especiais concedidos aos contribuintes baianos a que se reporta o recorrente não se aplicam aos produtos sujeitos à substituição tributária derivado de acordo interestadual – caso dos autos – aplicando-se tão-somente às mercadorias sujeitas à antecipação do pagamento do imposto por determinação da legislação interna, caindo assim por terra a argumentação do recorrente de que o imposto que lhe é exigido já teria sido recolhido por tais contribuintes, conforme se depreende da simples leitura do teor dos referidos regimes, acostados em cópias às fls. 8.175 e 8.176 dos autos.

Como bem frisou a PGE/PROFIS, o art. 373 do RICMS/97 é claro ao determinar que nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária entre Estados signatários de Convênios ou Protocolo que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, como abaixo transcrito:

*“Art. 373. Nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição (Conv. ICMS 81/93).”*

Por outro lado, somente é atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto em apreço ao adquirente, de forma supletiva, na forma e condições estatuídas nos dispositivos regulamentares abaixo transcritos:

*“§ 3º Nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas a substituição tributária por força de convênio ou protocolo, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, observado o seguinte:*

*I - se o imposto não for retido ou recolhido antecipadamente, o tributo será exigido na fronteira, atribuindo-se a responsabilidade ao remetente (art. 125, II, “b”);*

*II - quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas (art. 357, parágrafo único, e art. 125, I, “c”);*

*III - sempre que, esgotadas todas as possibilidades de exigência do imposto do sujeito passivo por substituição, essa cobrança se tornar impossível, adotar-se-ão as providências previstas no § 1º do art. 125.”*

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos, de Ofício e Voluntário, mantendo a Decisão recorrida que julgou as infrações descritas nos itens 1 e 2 da autuação, PROCEDENTES EM PARTE.

### VOTO DIVERGENTE (Quanto à Decadência)

Divirjo do entendimento firmado pela nobre relatora quanto à prejudicial de mérito suscitada pela recorrente e o faço ancorado nos seguintes fundamentos.

É inegável que a decadência adquiriu contornos próprios dentro do direito tributário, em decorrência da norma contida no art. 173, do CTN, que inseriu no ordenamento jurídico vigente hipóteses de suspensão (inciso I – o prazo somente inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, após o nascimento do direito) e interrupção do prazo decadencial (inciso II – a anulação do lançamento por vício formal).

A regra, por ser excepcional e contrariar toda a dogmática jurídica, segundo a qual o prazo de decadência não se interrompe e nem se suspende, há de ser aplicada de forma rígida e restrita, sob pena de se fazer eterno o direito de o Fisco promover ao lançamento de tributos que entende devidos, submetendo o contribuinte a um ambiente de insegurança jurídica.

Nesse contexto, entendo necessário, em primeiro lugar, delimitar o conceito de vício formal e de vício material, ponto fulcral para a análise do recurso interposto e para saber se, no caso em comento, houve ou não interrupção do prazo decadencial.

Sem fazer digressões muito alongadas, para não tornar o presente voto uma verdadeira peça acadêmica, tenho que somente se pode falar em vício formal se o defeito do lançamento toca à competência, à forma e ao procedimento administrativo que culminou com o ato invalidado; se o defeito refere-se à própria exigibilidade do crédito tributário, tem-se um vício material.

No caso em comento, o lançamento anterior foi anulado por decisão desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão nº 0376-11/05), em virtude da constatação das seguintes irregularidades: falta de comprovação acerca da entrega dos demonstrativos elaborados pelos autuantes e nos quais estava embasado o lançamento de ofício e ausência de indicação da fonte dos preços utilizados na composição da base de cálculo do tributo.

Com relação ao primeiro fundamento, dúvidas não há de que o vício apontado pela nobre relatora daquele recurso é um vício formal e importou em inegável cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. Trata-se de uma formalidade prevista de forma expressa no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal vigente (art. 39, IV) e que foi descumprida pelo preposto fiscal, com manifesto prejuízo para a defesa do contribuinte.

Note-se que a inobservância do referido procedimento regulamentar não tem qualquer relação com a existência do crédito tributário, constituindo-se, repita-se, num vício meramente formal.

Já o segundo fundamento utilizado para anular o lançamento anterior não pode ser tido como vício formal, porquanto extrapolou o simples descumprimento de uma formalidade procedural e atingiu a própria existência e exigibilidade do crédito tributário.

Da leitura do Acórdão nº 0376-11/05, desta 1ª CJF, extrai-se que o lançamento anterior esteve eivado de defeitos graves, que impediam assegurar, com a certeza que se exige dos lançamentos de ofício, a existência e o montante de crédito tributário eventualmente devido, *in verbis*:

*“Analizando os demonstrativos juntados pelos autuantes às fls. 4605 a 11134, verifico que:*

*1. os cálculos efetuados para a apuração do ICMS não são muito claros. Por exemplo, não há nenhuma indicação de que foi deduzido, da base de cálculo da substituição tributária, o percentual de 10% previsto no § 4º da Cláusula segunda do Convênio ICMS N° 76/94 e somente quando se conferem os cálculos é que se percebe que foi realizada a referida dedução;*

*2. não há nenhuma indicação de qual foi a MVA utilizada, nos casos em que não foram encontrados preços de venda a consumidor;*

*3. também não foi informada pelos autuantes qual a fonte utilizada, quando foi utilizado o preço de venda a consumidor (provavelmente alguma das revistas farmacêuticas, mas qual?)”.*

Ora, não resta a menor dúvida de que as falhas do lançamento anterior não se restringiram à forma e ao procedimento. Óbvio que houve uma quebra procedural, até mesmo porque o

RPAF também contempla o dever de instruir o lançamento de ofício com as provas necessárias a demonstrar o fato argüido (art. 41, II), mas tal defeito extrapolou os limites do mero vício formal e atingiu a própria existência do crédito tributário; sim, porque a falta de indicação da MVA e, sobretudo, a ausência de indicação da revista farmacêutica da qual foram extraídos os preços de venda a consumidor tornam incerta a base de cálculo do tributo e impedem, por conseguinte, a instauração da relação jurídica tributária.

A maior prova de que não se tratavam de vícios formais foi justamente a impossibilidade de corrigi-los dentro do mesmo procedimento administrativo fiscal, como determina o §1º, do art. 18, do RPAF. Essa, aliás, foi a conclusão a que chegou a nobre relatora da decisão que anulou o lançamento anterior, con quanto tenha dado aos vícios a alcunha de “*“falhas processuais”*”, consoante se observa do trecho do acórdão a seguir transscrito:

*“Por fim, não obstante todas falhas processuais anteriormente apontadas, considero inconveniente que, em sede de Recurso Voluntário, sejam promovidas as diligências necessárias ao saneamento deste processo administrativo fiscal, haja vista que os equívocos processuais se referem à própria formação da base de cálculo do lançamento de ofício, sob pena de supressão de instância com grande prejuízo para o contribuinte autuado. Também não considero oportuno que se devolva o PAF à primeira instância para novo julgamento devido aos erros já apontados nos demonstrativos, os quais seriam de difícil retificação, fazendo-se necessária, a meu ver, uma nova ação fiscal a ser desenvolvida sem os vícios existentes na presente autuação”.*

E, de fato, a correção dos vícios apontados por esta CJF no Acórdão nº 0376-11/05 implicou a realização de uma “*novo*” lançamento de ofício, cujos valores sequer coincidem, o que reforça a conclusão ora esposada de que não se tratavam de meros vícios formais; a hipótese era de equívocos materiais, que influenciaram na existência e quantificação do crédito tributário.

Nas circunstâncias, não pode ser aplicada a regra de interrupção do prazo decadencial prevista no inciso II, do art. 173, do CTN, com o que torna-se imperioso decretar a extinção do crédito tributário lançado neste auto de infração, tendo em vista que já foi, de há muito, tragado pela decadência.

Ante o exposto, meu voto é no sentido de acolher a decadência suscitada pelo sujeito passivo, para declarar extinto o crédito tributário objeto deste auto de infração, nos termos do art. 156, V, do CTN.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício e, por maioria em relação a argüição de decadência, com o voto de qualidade da presidente, e, ainda, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279694.0010/06-2, lavrado contra **MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A. (ARMAZÉNS MARTINS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$991.994,67**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de dezembro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SÂNDRA URANIA SLVA ANDRADE – RELATORA

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à Decadência)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS