

A. I. N.º - 206833.0006/06-1
AUTUADO - AUDIFAR COMERCIAL LTDA.
AUTUANTE - ROBERTO VICENTE MARUBAYASHI
ORIGEM - IFEP/COMÉRCIO
INTERNET - 20.08.2008

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0190-02/08

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO (MEDICAMENTOS). RETENÇÃO A MENOS DO ICMS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. De acordo com o Convênio 76/94 o sujeito passivo por substituição quando inscrito no Estado da Bahia é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS referente à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes das mercadorias, com base no preço máximo de venda a consumidor fixado por autoridade competente. Infração caracterizada. Não acolhida a arguição preliminar de nulidade, e não apreciada a alegação de inconstitucionalidade da substituição tributária por não se incluir na competência do órgão julgado na esfera administrativa. Reduzido o débito por erro na sua apuração. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/12/2006, exige o valor de R\$17.282,98, acrescido da multa de 60%, sob acusação de retenção a menos do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de mercadorias (medicamentos) realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, referente ao período de outubro a dezembro de 2001, conforme documentos às fls. 08 a 35.

Foram dadas como infringidas as Cláusulas Primeira, Segunda, Terceira e Quarta do Convênio ICMS nº 76/94 e alterações posteriores, com aplicação das multas previstas no artigo 42, II, “e”, e V, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Na defesa fiscal às fls. 41 a 46, o sujeito passivo representado por advogados legalmente constituídos, impugnou o lançamento consubstanciado no auto de infração com base nas seguintes razões de fato e de direito.

Preliminarmente, com fulcro no art. 150, § 4º c/c art.156, V, do CTN, argui a decadência dos fatos geradores ocorridos em 31/10/2001; 30/11/2001; e 31/12/2001, com base na alegação de que somente foi intimado sobre a lavratura do auto de infração no dia 12/01/2007 através de Sedex com A R.

Argumenta que no ano de 2001 havia entregue as declarações ao Fisco informando os fatos geradores e antecipou o recolhimento do ICMS, entendendo que entre a data do fato gerador (outubro, novembro e dezembro de 2001) e a intimação do sujeito passivo em 12/01/2007 houve o transcurso de lapso temporal superior a 5 (cinco) anos, consumando-se a decadência prevista nos citados dispositivos legais.

No mérito, argüiu a improcedência da autuação com base na alegação de que os valores consignados pela fiscalização a título de PMC (preço máximo ao consumidor) no Demonstrativo

de Apuração do ICMS-ST estão divergentes dos preços constantes nas revistas ABCFARMA do ano de 2001.

Salienta que nas Revistas ABCFARMA existe uma coluna de preço do fabricante e o PMC (preço máximo ao consumidor), e que nas notas fiscais emitidas pela empresa, nas colunas valor unitário e valor total, são colocados os valores correspondentes ao preço da operação própria, ou seja, o preço do fabricante. Diz que a base de cálculo do ICMS ST é determinada pelo PMC, reduzido em 10%, conforme Convênio Confaz 76/94, de forma automática pelo sistema de emissão das notas, no campo “base de cálculo do ICMS substituição”.

Para comprovar erro no levantamento fiscal, e demonstrar que utilizou os preços máximos ao consumidor publicados na Revista ABCFARMA, os patronos do autuado, de forma exemplificativa, anexa cópias de 60 notas fiscais, que correspondem com as 20 notas fiscais do início do demonstrativo e as 20 do final, destacando nos citados documentos fiscais os itens que entende terem sido consignados erroneamente pelo autuante. Questiona de onde foram obtidos os valores lançados no levantamento fiscal.

Para sustentar a sua tese, foi elaborado um demonstrativo comparativo com o levantamento fiscal, baseado nas notas fiscais abaixo (fls. 62, 85 e 106):

Nota Fiscal	Medicamento	Operação própria	ICMS ST	ICMS própria **	ICMS ST ***
15854	Energil C	R\$ 25,98	R\$ 31,84	R\$ 24,50	R\$ 41,42
15854*	Flixotide	R\$ 33,44	R\$ 42,08	R\$ 31,54	R\$ 42,08
22802	Survector	R\$ 50,88	R\$ 61,53	R\$ 47,99	R\$ 63,88
22802	Pred Fort Sus Ofta	R\$ 12,53	R\$ 15,15	R\$ 11,82	R\$ 15,73
22802	Prodol Sus	R\$ 6,29	R\$ 7,60	R\$ 5,93	R\$ 7,88
22802	Noctal	R\$ 14,08	R\$ 17,05	R\$ 13,28	R\$ 17,66
22802	Tericin	R\$ 23,11	R\$ 27,96	R\$ 21,80	R\$ 29,04
22802	Winter	R\$ 10,01	R\$ 12,87	R\$ 9,44	R\$ 13,25
27831*	Lerincol	R\$ 30,90	R\$ 36,99	R\$ 29,14	R\$ 36,99
27831	Mylanta Plus Liq	R\$ 18,64	R\$ 22,32	R\$ 17,58	R\$ 28,15
27831*	Higroton	R\$ 70,00	R\$ 87,03	R\$ 66,02	R\$ 87,03
27831*	Postinor	R\$ 44,60	R\$ 55,48	R\$ 42,07	R\$ 55,48
* Neste itens, apesar de o autuante ter concordado com a base de cálculo do ICMS-ST, colocou outra base de cálculo do ICMS da operação própria, gerando as diferenças apontadas.					
** Não se sabe, donde o autuante achou esses valores de base de cálculo das operações próprias.					
*** A quase totalidade dos valores de bases de cálculo utilizada pelo autuante diverge do PMC constantes nas Revistas ABCFARMA do ano de 2001.					

Por fim, requer a nulidade da autuação em razão da alegada decadência, ou caso contrário, sua improcedência, e ainda, sem prejuízo das intimações e/ou notificações que sejam endereçadas diretamente ao autuado, requer que as mesmas também sejam feitas em nome do Dr. Paulo

Roberto Vigna na Rua Dr. Raul da rocha Medeiros, nº 278/288, Tatuapé – São Paulo/SP, CEP -3-71-100.

O autuante em sua informação fiscal às fls.129 a 137, quanto a decadência argüida na defesa, com base no artigo 173, I, do CTN, reproduzido no artigo 965, I, do RICMS/97, argumentou que o crédito tributário foi constituído em 27/12/2006, antes de decorrido cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja o dia 01/01/2007.

Diz, ainda, que com a intimação expedida em 26/06/2006 para a apresentação dos arquivos magnéticos para fins de fiscalização (fl.32), o Estado pronunciou-se antes de expirado o prazo decadencial.

Salienta que a constituição do crédito tributário concretiza-se no momento da lavratura do Auto de Infração, que ocorreu no dia 27/12/2006 e não com a ciência ao sujeito passivo, e que os mesmos argumentos de decadência foram rechaçados quando do julgamento pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do AI nº 206844.0121/03-5 (Acórdão CJF nº 0350-12/04).

No mérito, discordou da alegação defensiva, dizendo que adotou os preços unitários informados pelo autuado através do Registro 54 do arquivo magnético por ele fornecidos, e comparados com os valores constantes nas notas fiscais.

Afirma que os valores apresentados na defesa pelo autuado estão errados, e não foram utilizados em suas operações.

Com relação a base de cálculo do ICMS próprio, foi esclarecido que foi utilizado pelo autuado o valor bruto do medicamento, ou seja, o preço unitário multiplicado pela quantidade. Analisando o caso da nota fiscal nº 27.831 (fl. 45), diz que foi considerado para o medicamento Lerin (colírio) o valor de R\$30,90 enquanto que utilizou no seu levantamento o valor de R\$29,14. Aduz que o valor de R\$30,90 corresponde ao preço unitário de R\$5,15 multiplicado pela quantidade de 6. Entende que para se obter a base de cálculo é necessário subtrair o valor do repasse dado ao destinatário por força da legislação federal de acordo com a alíquota de ICMS de cada Estado (17% ou 18%), e se o medicamento está incluso na lista positiva, neutra ou negativa para efeito de PIS/COFINS, sendo demonstrado ao final de cada nota e não de cada item. Exemplificando, com base na nota fiscal nº 27831, 01/11/2001, fl.106, apontou que ao final da nota é citado o valor de R\$228,24, denominado VALOR BRUTO, que corresponde à soma dos resultados da multiplicação da quantidade pelo preço unitário de cada medicamento, ou seja: R\$27,38 + R\$70,00 + R\$44,60 + R\$30,90 + R\$36,72 + R\$18,64. Diz que esses valores correspondem à coluna Valor Produto no Registro 54, cuja tabela a reproduziu, conforme demonstrativo abaixo, que também são mencionados no exemplo apresentado na defesa à fl. 45. Informa que para se chegar à base de cálculo do ICMS próprio foi descontado o valor do repasse, no caso R\$12,96, resultando em R\$215,28. Por outro lado, ao se somar, o valor da base de cálculo do ICMS próprio no Registro 54, chega-se a R\$215,26, que é justamente o valor apresentado na nota fiscal.

REGISTRO 54 – NF nº 27.831 – Destinatário CNPJ 97422620004652

Destaque para Base de Cálculo do ICMS Próprio

Tipo	Mod	Série	Nota Fiscal	CFOP	CST	Item	Código Produto	Quant.	Valor Produto	Desc.	BC ICMS Próprio	BC ICMS Subst.	IPI	Aliq.
54	01	1	27831	612		001	29819	6	30,90		29,14	39,23	0	12
54	01	1	27831	612		002	33840	2	18,64		17,58	23,66	0	12
54	01	1	27831	612		003	99002	10	70,00		66,02	92,28	0	12
54	01	1	27831	612		004	156021	1	36,72		34,63	46,61	0	12
54	01	1	27831	612		005	156753	4	44,60		42,07	58,79	0	12
54	01	1	27831	612		006	171102	2	27,38		25,82	36,09	0	12
Total											215,26			

Por conta disso, afirma que considerou para efeito de base de cálculo do ICMS próprio, o valor

por ele informado no Registro 54 do arquivo magnético, salientando que conforme demonstrou o valor está correto, já que o valor da soma dos itens desse campo confere com o da base de cálculo do ICMS próprio da nota fiscal. Em conclusão, diz que não é correto utilizar, a nível de item, do valor bruto do produto (resultante da multiplicação da quantidade do medicamento pelo preço unitário), como considerou a defesa em sua explanação, por entender o autuante que não está subtraído o valor do repasse devido por força de legislação federal.

Quanto a base de cálculo do ICMS substituição tributária, reconheceu que em alguns itens procedem os argumentos da defesa, e no exemplo citado no demonstrativo fl. 45, nota fiscal nº 15.854 (fl. 62), produto Energil C 1GR 10 CPR EFER NV, o preço considerado no levantamento fiscal foi de R\$7,67 o tubo de 10 unidades de 1 grama, enquanto que o correto é de R\$ 5,83. Destaca que os preços referem-se ao mesmo produto, porém, o primeiro não contém adição de açúcar e por esse motivo é um pouco mais caro. Justificou que este tipo de erro ocorre no momento em que há vinculação, no banco de dados, do produto informado pelo autuado com a lista de preços da ABCFARMA.

Informa que foram anexados novos demonstrativos mensais, por nota fiscal e por item de nota fiscal, dizendo que foram impressas apenas as páginas iniciais e finais a título de exemplo (docs. fls. 137 a 159). Foi informado ainda que os demonstrativos na íntegra acompanham o processo em mídia CD, devidamente autenticado, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos que diz ter anexado com cópia para ser entregue quando da vista ao processo para nova defesa.

Conclui pela procedência parcial no valor de R\$16.742,53.

Consta à fl. 160 um Recibo de Arquivos Eletrônicos referente aos demonstrativos elaborados por ocasião da informação fiscal, porém não foi recepcionado pelo autuado.

Além disso, o autuado foi intimado a tomar ciência da informação, mas não foi localizado pelos Correios, que devolveu a correspondência com a observação de que a empresa mudou-se do endereço à Av.Tancredo Neves SE-Aracaju, nº 1012, Bairro Ponto Novo, Aracaju/SE, CEP 49.025.620 (fls. 161 a 62).

Através do Processo nº 024279/2007-1, o patrono do autuado, se manifesta sobre a informação fiscal (fls. 163 a 173), reiterando seus argumentos quanto a decadência do crédito tributário, acrescentando que teve ciência da autuação em 12/01/2007, e, portanto, não houve qualquer notificação sobre o auto de infração anterior a essa data.

No mérito, reafirmou sua argumentação de que os valores constantes no Demonstrativo de Apuração do ICMS ST são superiores de que aqueles constantes das Revistas da ABCFARMA do ano de 2001, tendo elaborado, a título de exemplo, demonstrativo idêntico ao que foi feito na defesa anterior.

Argumenta que o lançamento foi efetuado em situação não autorizada em lei, e que a planilha de cálculos recai sobre milhares de notas fiscais, não sendo possível conferi-la toda no prazo de 10 dias, razão porque requer um prazo adicional.

Por outro lado, diz que o lançamento em direito tributário uma vez efetuado não pode ser revisto, a não ser que se trate de erro de fato, não se admitindo a revisão do lançamento por erro de direito. Teceu considerações sobre o princípio da imutabilidade do lançamento, na visão de renomados professores de direito. No caso, diz que a forma como foi perpetrada a revisão pelo autuante, além de nula por ausência de motivação, viola o princípio da ampla defesa, uma vez que houve simplesmente a emissão de uma nova planilha.

Requer a concessão do prazo de trinta dias para a análise mais detida dos novos demonstrativos apresentados pelo autuante.

Em atenção ao pedido do autuado de novo prazo para exame dos novos elementos apresentados

na informação fiscal às fls. 130 a 160, foi decidido por esta Junta de Julgamento Fiscal, na pauta suplementar do dia 29/05/2007, converter o processo em diligência à IFEP, afim de que, mediante intimação, fosse reaberto o prazo de defesa por (30) trinta dias, para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Foi recomendado que no ato da intimação, deveria ser solicitado do autuado a apresentação da Revista ABCFARMA dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2001, a que fez alusão em sua impugnação; e que fosse anexado à intimação cópia do despacho de diligência do órgão julgador.

O autuado foi devidamente intimado, tendo requerido à fl. 187 a juntada de cópias da Revista ABCFARMA dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2001, conforme documentos às fls. 188 a 390, reiterando os termos de suas manifestações anteriores.

Tomando conhecimento dos documentos apresentados pelo patrono do autuado, o autuante se manifestou às fls.393 a 396, esclarecendo o motivo da autuação, e que foram reconhecidos alguns equívocos na apuração do débito, que foi feito resultando na diminuição do valor reclamado de R\$17.282,97 para R\$16.997,80.

Em seguida, rebateu a preliminar de nulidade de decadência do crédito tributário do período de outubro a dezembro de 2001, dizendo que o mesmo foi constituído em 27/12/2006 e não houve a alegada decadência, com fulcro no § 4º do art.150 do CTN combinado com o artigo 965 do RICMS/97. Reafirmou seus argumentos anteriores destacando que já houve julgamento favorável ao fisco em caso semelhante, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal referente ao AI nº 206844.0121/03-5 (Acórdão CJF nº 0350-12/04).

No mérito, destaca que o sujeito passivo discordou dos valores apurados no trabalho fiscal tanto no que se refere à base de cálculo do ICMS próprio como do substituto. No caso dos valores que serviram de base para o cálculo do ICMS substituição tributária, observa que foram reconhecidos alguns erros, tendo sido feito todo o demonstrativo conferindo-se o preço máximo ao consumidor (PMC) do medicamento informado na Revista ABCFARMA, nos meses de outubro a dezembro de 2001, com o utilizado no demonstrativo que dá suporte ao trabalho, sendo eliminados todos os itens que, embora apresentasse PMC na lista ABCFARMA informatizada, utilizada no trabalho fiscal, não constava no formato papel ou apresentava divergência em relação ao mesmo. Diz que com esse procedimento foram eliminados 700 itens de um total de 54.300 itens, resultando na diminuição do débito para o valor de R\$16.997,80. Registra que o autuado não se manifestou quanto aos cálculos do fisco dentro do prazo de 30 dias concedido pelo órgão julgador.

Diante da controvérsia entre a autuação para as razões da defesa, foi decidido na Pauta Suplementar do dia 20/09/2007, converter o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, para que fosse efetuada uma revisão fiscal nos seguintes termos:

1. Verificasse, por amostragem, e através das notas fiscais nº 15854 (fl. 62), 22802 (fl. 85) e 27831 (fl. 106) citadas na defesa, se os preços utilizados pelo autuante em seu levantamento fiscal constante no CD à fl. 130, correspondem com os preços divulgados na Revista ABCFARMA dos meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente (docs.fls. 188 a 390).
2. Procedesse a conferência do cálculo do ICMS-ST, para fins de retenção, na forma prevista no Convênio ICMS 76/94 e alterações posteriores, informando se os valores apurados no trabalho fiscal estão corretos.

Conforme Parecer ASTEC/CONSEF nº 0002/2008 (fls.402 a 403), em relação à questão 01, foi informado que constatou igualdade entre os valores utilizados pelo autuante e os valores divulgados na Revista ABCFARMA.

No que tange à questão 02, o revisor fiscal informou que procedeu à conferência do cálculo do ICMS-ST, para fins de retenção, das mercadorias constantes nas notas fiscais nº 15.854 (fl. 162), 22.802 (fl. 185) e 27.831 (fl. 106), tendo constatado que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, está de acordo com as Cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 76/94, tomando por base o cálculo do ICMS próprio que está explicado nas fls. 133/134 e 394/395.

Concluindo informou que, constatou por amostragem, que os preços utilizados pelo autuante em seu levantamento fiscal constante no CD à fl. 130, correspondem com os preços divulgados na Revista ABCFARMA dos meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente (fls. 188 a 390), e também com a lista de preços existente na SEFAZ, recebida em conformidade com o parágrafo 6º da Cláusula segunda do Convênio ICMS/76/94, cujos valores apurados pela fiscalização estão corretos e em conformidade com o citado Convênio.

Intimado a conhecer o resultado da revisão fiscal, o sujeito passivo em sua manifestação às fls. 409 a 410, aduz que o auditor fiscal limita-se em afirmar que o procedimento adotado pela fiscalização está correto, mas não demonstra, através de planilhas, que a base de cálculo adotada está ou não correta.

Com esse argumento, diz que não há como se manifestar a contento sobre o Parecer ASTEC/CONSEF, fls. 402/403, por entender que não foram demonstrados os cálculos, bem assim, que não foi atendida a diligência solicitada.

Por outro lado, observa que as inconsistências que os auditores fiscais estão encontrando possivelmente são resultantes do não abatimento da base de cálculo do ICMS do valor dos descontos repassados nas notas fiscais.

Ao final, reiterou todos os seus fundamentos apresentados em suas manifestações anteriores, ressaltando que a revisão fiscal limitou-se a afirmar e confirmar os cálculos do auditor fiscal autuante, sem demonstrar, através de cálculos, a análise das notas fiscais indicadas pelo órgão julgador, o que, segundo o defendente, impossibilitou o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

VOTO

Na análise das peças processuais verifica-se que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir do autuado na condição de contribuinte substituto inscrito neste Estado, a diferença do imposto, por substituição tributária, correspondente a retenção a menos do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de mercadorias (medicamentos) realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, referente aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2001.

Quanto a preliminar de nulidade relativa a alegação defensiva de decadência do crédito tributário, relativo aos fatos geradores ocorridos no ano de 2001 (outubro a dezembro), observo que a legislação estabelece que o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art. 965 do RICMS/97, que está de acordo com o art. 173, I do CTN.

Portanto, não assiste razão ao autuado, pois o parágrafo único do artigo 173, do CTN, deixa claro que o prazo definitivo para constituição do crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, da data em que tenha sido iniciada a referida constituição pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

No caso presente, o lançamento de ofício foi constituído a partir da ciência do Auto de Infração no dia 27/12/2006, e desse modo, em relação aos créditos tributários relativos ao exercício de 2001,

o primeiro dia do exercício seguinte foi 01/01/2002, contando daí o prazo decadencial, ou seja, somente seriam desconstituídos se o lançamento fosse efetuado a partir de 01/01/2007, incorrendo, assim, a alegada decadência do crédito tributário, nos termos artigo 965, I, do RICMS/97. Do que se conclui que o direito de o Estado constituir o crédito tributário, mediante o lançamento, ainda não estava decaído.

Quanto a alegação do autuado de que não haviam sido entregues os demonstrativos de apuração do débito, considerando que, apesar dos autuantes terem afirmado a sua entrega, realmente nos existiam nos autos nenhum documento de prova nesse sentido, o processo foi baixado em diligência para que os autuantes ou juntassem o comprovante de entrega devidamente assinado pelo autuado, ou adotassem as devidas providências visando a entrega de tais documentos, sendo atendida a diligência mediante a entrega do CD em formato WORD, e cópias dos demonstrativos que embasam o trabalho fiscal, conforme comprovam os documentos às fls. 07 a 08, o que permitiu ao sujeito passivo exercer a ampla defesa e contraditório, o que torna, a esta altura processual, descabida a preliminar de nulidade arguida no recurso defensivo.

No mérito, o débito encontra-se devidamente demonstrado às fls. 10 a 31 (5 primeiras e 5 últimas páginas), através de levantamento por nota fiscal e por item de mercadoria, nos preços informados pelo autuado nos arquivos magnéticos (docs.fls.104 a 137), em cujos demonstrativos encontram-se a discriminação analítica de cada nota fiscal e dos valores do preço máximo ao consumidor de cada produto constante na nota fiscal, os valores do ICMS Substituição e o ICMS retido.

Além disso, consta ainda no processo um CD (fl. 08) contendo a totalidade do levantamento fiscal intitulado de “Demonstrativo de apuração do ICMS-SI por item” e “Demonstrativo de apuração do ICMS-ST por NF”. Embora no Recibo de Arquivos Eletrônicos (fl. 07) referente ao citado CD não conste a assinatura de recebimento, porém, considerando que por ocasião da informação fiscal foi anexado outro CD refeito, e que ao ser intimado o autuado a tomar conhecimento o mesmo foi a ela anexado, conforme intimação à fl. 163 e AR dos Correios à fl. 174, teve o sujeito passivo todas as condições de exercer o seu direito de defesa, como aliás o fez em suas manifestações.

Em sua peça defensiva o autuado alegou que os valores consignados pela fiscalização a título de PMC (preço máximo ao consumidor) no Demonstrativo de Apuração do ICMS-ST estão divergentes dos preços constantes nas revistas ABCFARMA do ano de 2001, tendo juntado aos autos, a pedido desta Junta, cópias da referida revista, e posteriormente, e elaborado um demonstrativo comparativo com o levantamento fiscal tomando por base a NF 15.854, fl. 62.

Disso decorrente, em 20/09/2007, o processo foi baixado em diligência para verificação, por preposto fiscal estranho ao feito, se procedem as alegações defensivas.

Conforme Parecer ASTEC/CONSEF nº 0002/2008 (fls. 402 a 403), foi feita uma revisão fiscal do lançamento, sendo verificado, por amostragem, e através das notas fiscais nº 15854 (fl. 62), 22802 (fl. 85) e 27831 (fl. 106) citadas na defesa, que os preços utilizados pelo autuante em seu levantamento fiscal constante no CD à fl. 130, correspondem com os preços divulgados na Revista ABCFARMA dos meses de outubro, novembro e dezembro, respectivamente (docs. fls. 188 a 390).

Além disso, foi respondida a questão formulada por esta Junta, no sentido de que, após proceder à conferência do cálculo do ICMS-ST, para fins de retenção, das mercadorias constantes nas notas fiscais nº 15.854 (fl. 162), 22.802 (fl. 185) e 27.831 (fl. 106), constatou que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, está de acordo com as Cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 76/94, tomando por base o cálculo do ICMS próprio que está explicado nas fls. 133/134 e 394/395.

Conforme o Convênio 76/94, o fabricante de medicamentos é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS referente à operação ou

operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes das mercadorias, com base no 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, conforme Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94, quando o Estado de origem tiver aderido ao referido Convênio.

Deste modo, o autuado, na qualidade de indústria farmacêutica sediada no Estado de Sergipe, encontra-se devidamente cadastrado no Estado da Bahia como contribuinte substituto, e não questiona a sua obrigação como responsável por substituição, referente ao pagamento do ICMS relativo a substituição tributária na operação interestadual de venda para contribuintes localizados neste Estado através das notas fiscais relacionadas nos demonstrativos que embasam a autuação.

Portanto, estando o estabelecimento autuado, na data do lançamento, inscrito regularmente no Estado da Bahia, na qualidade de contribuinte substituto, aderiu às normas do Convênio ICMS 76/94, obrigando-se a proceder a retenção do ICMS quando da venda de seus produtos a contribuintes localizados neste Estado, como aliás o fez, apesar de ter incorrido em erro na determinação da base de cálculo.

Com relação a base de cálculo para determinação da exigência fiscal, observo o acerto da ação fiscal, tendo em vista que foi dado estrito cumprimento ao disposto na Cláusula Segunda do Convênio 76/94, haja vista que foi utilizado o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, constante das tabelas de preços publicadas na Revista ABC FARMA. Desse modo, considero que não há qualquer ilegalidade na base de cálculo utilizada para fins de apuração do ICMS substituição, pois a mesma foi calculada corretamente de acordo com as disposições contidas no Convênio nº 76/94, recepcionado no artigo 61, § 2º, I do RICMS/BA, como aliás, nestes casos é a jurisprudência reinante nos órgãos julgadores do CONSEF.

Assim, o contribuinte autuado não utilizou como base de cálculo da substituição tributária o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, publicado pela revista ABCFARMA, descumprindo a Cláusula 2ª do Convênio 76/94.

Portanto, pelo que se vê, não existe nenhuma ilegalidade da base de cálculo utilizada para fins de apuração do ICMS substituição, com base nos preços máximos de venda a consumidor publicados em uma das revistas especializadas no setor de medicamentos, haja vista que a Associação Brasileira de Comércio Farmacêutico (ABCFARMA), é competente para fixar preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo fabricante.

Desta forma, subsiste em parte a infração, em função de correções efetuadas na informação fiscal, conforme planilha seguinte:

MÊS/ANO	ICMS-ST DEVIDO (PLANILHA ORIGINAL)	ICMS-ST DEVIDO (PLANILHA MODIFICADA)
Out-2001	2.118,60	1.999,09
Nov-2001	8.683,44	8.435,93
Dez-2001	6.480,94	6.307,51
TOTAIS	17.282,97	16.742,53

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo.

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO - INFRAÇÃO 01 - 08.15.02

Data Ocor.	Data Vencto.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito	Infração
31/10/2001	09/11/2001	11.759,35	17	60	1.999,09	1
30/11/2001	09/12/2001	49.623,12	17	60	8.435,93	1
31/12/2001	09/01/2002	37.103,00	17	60	6.307,51	1
TOTAL DO DÉBITO					16.742,53	

VOTO DISCORDANTE

Com relação à decadência, concordo com o nobre relator. Minha discordância é quanto à matéria de fundo.

Já atuei como relator em alguns casos semelhantes. Por questão de coerência, reitero aqui o meu entendimento acerca do ponto central em discussão nestes autos – a questão da adoção de preços publicados em revistas do ramo farmacêutico para determinação da base de cálculo para efeitos de substituição tributária. Ao dar este voto, quero deixar clara a minha preocupação com a *estrita legalidade* do lançamento tributário.

O “X” da questão está no critério de determinação da *base de cálculo* do imposto a ser recolhido pelo sistema de substituição tributária por antecipação.

A Lei nº 7.014/96 prevê *três critérios* para se determinar a base de cálculo da substituição tributária de produtos farmacêuticos, critérios estes que são reciprocamente excludentes:

- a) primeiro critério: a base de cálculo *é* (a lei diz “é”) o preço tabelado pelo órgão competente – se houver (art. 23, § 2º);
- b) segundo critério: não havendo preço tabelado, a base de cálculo *poderá* (a lei diz “poderá”) ser o preço final a consumidor *fixado* ou *sugerido* pelo fabricante ou importador, *se houver, desde que, comprovadamente*, seja o preço de venda *utilizado* pelo contribuinte substituído (art. 23, § 3º);
- c) terceiro critério: não sendo possível aplicar nem o primeiro nem o segundo critério, a base de cálculo é a prevista como *regra geral da substituição tributária*, ou seja, *é* (a lei diz “é”) a soma do valor da operação-base, mais seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes, mais a margem de valor adicionado (art. 23, II, “a”, “b” e “c”).

Portanto, se os preços de medicamentos forem *tabelados*, aplica-se o primeiro critério (§ 2º do art. 23 da Lei nº 7.014/96).

Caso não sejam tabelados, deve-se examinar se os preços finais a consumidor são *fixados* ou *sugeridos* pelo fabricante ou importador, e, além disso, se, *comprovadamente*, os preços fixados ou sugeridos são os preços de venda *utilizados* pelo contribuinte substituído (as drogarias e farmácias), hipótese em que a base de cálculo *poderá* ser o preço fixado ou sugerido, de acordo com o segundo critério (§ 3º do art. 23 da Lei nº 7.014/96).

Por fim, não sendo aplicável o segundo critério, adota-se o terceiro, que constitui a regra geral da substituição tributária: a base de cálculo é a soma do valor da operação-base, mais seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes, mais a margem de valor adicionado (art. 23, II).

Tradicionalmente, para definição desses aspectos, a jurisprudência do CONSEF vinha levando em conta uma antiga portaria do Ministério da Fazenda, a Portaria nº 37/92, editada numa época em que havia expressiva preocupação do governo federal com os preços em virtude do desenfreado processo inflacionário então existente. Outro ato normativo que orientava a jurisprudência do CONSEF era a Portaria nº 463/91, também do Ministério da Fazenda, que estabelecia os conceitos de preços *controlados*, *monitorados* ou *liberados* para os fabricantes de medicamentos (art. 3º) e de preços *tabelados*, sujeitos à *limitação da margem de comercialização* ou *liberados* para os estabelecimentos atacadistas e varejistas (art. 4º).

A meu ver *essas duas portarias estão revogadas*, em face das novas regras editadas após a criação das chamadas agências reguladoras. Tenho comigo que o que deve ser observado atualmente é o contido na Lei (federal) nº 10.742/03, no Decreto nº 4.937/03 e na Resolução CMED nº 4/03.

A Lei nº 10.742/03 fixou normas de regulação para o setor farmacêutico, criou a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) e alterou a Lei nº 6.360/1976. Dois dispositivos da Lei nº 10.742/03 interessam em especial neste caso:

- a) o art. 4º, que regula a forma como devem ser feitos os *ajustes de preços*;
- b) o art. 6º, que estabelece as *competências* da CMED (Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos).

Note-se bem: a Lei nº 10.742/03 não fixa preços – o que ela faz, nos termos do art. 4º, é regular a forma como devem ser feitos os *ajustes de preços*.

Como esse art. 4º é regulamentado pelo Decreto nº 4.937/03, vou a ele. Ao regulamentar o art. 4º da referida lei, este decreto visa unicamente estabelecer os *critérios de composição de fatores* para efeitos do *ajuste de preços* de medicamentos. Isso, contudo, não significa “tabelamento” dos preços.

Antes de apreciar a referida resolução da CMED (Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos), cumpre dizer que essa entidade é composta por representantes dos Ministérios da Saúde, Justiça, Fazenda, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e Casa Civil, e tem, entre suas principais funções, a regulação do mercado e o estabelecimento de critérios para definição e ajuste de preços de medicamentos.

A Resolução CMED nº 4/03 dispõe sobre a forma de definição do preço fabricante e do preço máximo ao consumidor dos medicamentos, estabelece a forma de apresentação de relatório de comercialização à CMED, disciplina a publicidade dos preços dos produtos farmacêuticos e define as margens de comercialização para esses produtos.

Passo agora à análise da Resolução CMED nº 4/03:

- a) o art. 1º dessa resolução autorizou que se fizesse à época de sua edição o que chamou de “ajuste positivo” e “ajuste negativo”;
- b) o art. 2º fixou o “preço fabricante” em 31/3/03;
- c) o art. 3º previu que sobre o “preço fabricante” obtido na forma do art. 2º os fabricantes de medicamentos poderiam aplicar um reajuste de 2%, a vigorar em 31/8/03;
- d) o art. 4º era regra de existência transitória, já superada (os fabricantes de medicamentos deveriam apresentar até 25/8/03 um relatório de comercialização);
- e) o art. 5º prevê que o preço máximo ao consumidor (PMC) será obtido por meio da divisão do preço fabricante (PF) pelos fatores constantes de uma tabela que integra o dispositivo (na qual são especificadas as listas “positiva”, “negativa” e “neutra” dos referidos fatores em função das diversas alíquotas do ICMS), observadas as cargas tributárias do ICMS praticadas nos Estados de destino e a incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, conforme o disposto na Lei nº 10.147/01;
- f) o art. 6º estabelece que as unidades produtoras e as de comércio atacadista ou intermediário devem repassar às unidades varejistas a diferença de alíquota de ICMS entre o estado de origem e o de destino, devendo ainda colocar os produtos CIF no destinatário;
- g) o art. 7º prevê que os fabricantes deverão dar ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, através de publicações especializadas de grande circulação;
- h) o art. 8º manda que os estabelecimentos varejistas mantenham à disposição dos consumidores e dos órgãos de defesa do consumidor as listas dos preços de medicamentos, calculados nos termos da resolução em exame, contemplando os diferentes preços decorrentes da incidência das cargas tributárias de ICMS praticadas nos estados de destino;

- i) o art. 9º cuida da etiquetagem dos medicamentos nos estabelecimentos varejistas, com os preços de venda ao consumidor, que não poderão ultrapassar os PMCs calculados de acordo com a resolução em apreço;
- j) o art. 10 prevê que o preço fabricante e o preço máximo ao consumidor serão expressos com duas casas decimais com arredondamento a partir da terceira casa decimal.

Dou destaque para os arts. 5º, 6º, 7º, 8º, 9º e 10, visando saber se os preços de medicamentos são “tabelados” pelos órgãos competentes ou se são “sugeridos” pelos fabricantes.

Não considero que os preços de medicamentos sejam “tabelados” pelo fato de o art. 5º determinar que o preço máximo ao consumidor (PMC) seja obtido por meio da divisão do preço fabricante (PF) pelos fatores constantes de uma tabela na qual são especificadas as listas “positiva”, “negativa” e “neutra” dos referidos fatores em função das diversas alíquotas do ICMS, observadas as cargas tributárias do ICMS praticadas nos Estados de destino e a incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS. Considero que essa norma apenas estabelece critérios para “ajustes de preços”, o que não constitui “tabelamento”.

O repasse previsto no art. 6º e a obrigação de que os produtos sejam colocados no destinatário a preço CIF também nada têm a ver com tabelamento.

Quanto à questão de que os preços sejam *fixados* ou *sugeridos* pelo fabricante ou importador, e, além disso, *comprovemente*, os preços fixados ou sugeridos sejam os preços de venda *utilizados* pelo contribuinte substituído (as drogarias e farmácias), cumpre atentar para as regras dos arts. 7º, 8º, 9º e 10.

Prevê o art. 7º que os fabricantes devem dar ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, através de publicações especializadas de grande circulação. Se o fabricante é obrigado a dar publicidade aos preços dos medicamentos, isso significa que os preços são *fixados* ou *sugeridos* pelo fabricante? Caso se considere que sim, está preenchido o requisito em apreço, restando, porém, o preenchimento do outro requisito: que, *comprovemente*, os preços fixados ou sugeridos sejam os preços de venda *utilizados* pelo contribuinte substituído (as drogarias e farmácias).

No que concerne ao art. 8º, segundo o qual os estabelecimentos varejistas devem manter à disposição dos consumidores e dos órgãos de defesa do consumidor as listas dos preços de medicamentos, cabe fazer a mesma análise, de modo a saber se tal regra implica que os preços sejam *fixados* ou *sugeridos* pelo fabricante. A exemplo da conclusão no tópico anterior, caso se considere que sim, está preenchido aquele requisito, porém resta por preencher o outro requisito, de que, *comprovemente*, os preços fixados ou sugeridos sejam os preços de venda *utilizados* pelo contribuinte substituído (as drogarias e farmácias).

Digo o mesmo com relação à regra do art. 9º, que prevê a colocação de etiquetas dos medicamentos nos estabelecimentos varejistas, com os preços de venda ao consumidor, que não poderão ultrapassar os PMCs, e com relação à regra do art. 10, segundo o qual o preço fabricante e o preço máximo ao consumidor devem ser expressos com duas casas decimais com arredondamento a partir da terceira casa decimal: vá lá que isso deva ser entendido que os preços sejam *fixados* ou *sugeridos* pelo fabricante, porém, mesmo que assim seja, resta vago o preenchimento do requisito de que, *comprovemente*, os preços fixados ou sugeridos sejam os preços de venda *utilizados* pelo contribuinte substituído (as drogarias e farmácias).

No lançamento de que cuida o presente Auto de Infração, foi tomado por parâmetro o segundo critério retrocomentado, pois a fiscalização, interpretando a legislação baiana, em consonância com a orientação do Convênio ICMS 76/94, entende que os preços publicados em revistas do setor farmacêutico são “sugeridos” pelo fabricante.

Friso que a legislação baiana segue o padrão acordado entre a Bahia e os demais Estados no Convênio ICMS 76/94.

Base de cálculo é matéria de reserva legal, isto é, só pode ser estabelecida por lei. O convênio é um ato em que os Estados, visando a uniformizar em todo o País as normas da substituição tributária nas operações interestaduais, atendendo à regra do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, se comprometem a elaborar suas leis internas em consonância com os parâmetros traçados em acordo interestadual, acordo este que se convencionou denominar de convênio. O convênio é portanto um *ato preparatório*, com base no qual são elaboradas as leis estaduais. Quando o sujeito passivo deixa de atender às regras da substituição tributária, não infringe as normas do convênio, mas da lei estadual. Isso é absolutamente válido inclusive nas operações interestaduais. O sujeito passivo jamais infringe a norma de um convênio de ICMS, pois ele, sujeito passivo, não é “parte” do convênio, não subscreveu o convênio. Quem infringe o convênio é aquele Estado que, tendo-o subscrito, venha a se comportar de modo diverso daquilo que por ele foi pactuado com as demais unidades federativas.

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

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

.....

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

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

.....

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

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

.....”

Note-se que a lei “copia” o que foi pactuado entre a Bahia e os demais Estados. Toda a fundamentação deve recair sobre a própria lei – *princípio da legalidade*.

Ao definir a *base de cálculo*, em atenção ao princípio da tipicidade cerrada, a norma deve estabelecer *de forma inequívoca* qual o critério a ser seguido na sua determinação. Esse princípio tem vinculação aos princípios da estrita legalidade, da não-surpresa e da certeza do direito. A lei baiana é clara, bastando apenas que se interprete a norma levando em conta os critérios da hermenêutica jurídica. A substituição tributária é um instituto polêmico por natureza. Mais polêmico ainda se torna quando se pretende cobrar “diferenças” de imposto presumivelmente pago a menos com base em interpretações extensivas da legislação, com base em analogia.

Pela análise que fiz dos três critérios estabelecidos pelo art. 23 da Lei nº 7.014/96, concluí que os preços de medicamentos não são *tabelados*, e por conseguinte não se aplica o primeiro critério (§ 2º do art. 23 da Lei nº 7.014/96).

Para aplicação do segundo critério, como pretende a fiscalização, já que os preços não são tabelados pelo governo, é preciso que, cumulativamente, os preços finais a consumidor sejam *fixados* ou *sugeridos* pelo fabricante ou importador, e que, *comprovadamente*, os preços fixados ou sugeridos sejam os preços de venda *utilizados* pelo contribuinte substituído, ou seja, pelas drogarias e farmácias (§ 3º do art. 23 da Lei nº 7.014/96).

Ocorre que, embora seja razoável admitir que os preços são *fixados* ou *sugeridos* pelo fabricante, já que este os faz publicar em revistas especializadas, falta o preenchimento de outro requisito previsto pela lei, qual seja, falta a prova, nos autos, de que, *comprovadamente*, os preços fixados ou sugeridos sejam os preços de venda *utilizados* pelo contribuinte substituído, ou seja, pelas drogarias e farmácias (§ 3º do art. 23 da Lei nº 7.014/96).

Esses dois requisitos são cumulativos. A prova desses requisitos constitui ônus da fiscalização. Como a prova do segundo requisito não foi feita, o lançamento carece de certeza e liquidez.

Nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, é nulo o lançamento que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, o cometimento da infração.

Por essas considerações, meu posicionamento é pela nulidade do procedimento, com fundamento no art. 18, IV, “a”, do RPAF.

Como, porém, sou obrigado a adentrar no mérito, por força da regra do parágrafo único do art. 154 do RPAF, considero indevida a aplicação do critério pretendido pela fiscalização, haja vista a falta de prova de que os preços fixados ou sugeridos pelo fabricante sejam os preços de venda *utilizados* pelo contribuinte substituído – as drogarias e farmácias (§ 3º do art. 23 da Lei nº 7.014/96).

Meu voto, portanto, é pela NULIDADE do procedimento, e, no mérito, pela sua IMPROCEDÊNCIA.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206833.0006/06-1, lavrado contra **AUDIFAR COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$16.742,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2008.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR/VOTO DISCORDANTE