

A. I. N° - 206766.0013/06-3
AUTUADO - CAMPOS SOUZA DIST. DE PROD. FARMACÊUTICOS E HOSPITALARES [LTDA.]
AUTUANTE - URBANO FERRAZ SANTOS
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 27.08.2008

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0205-02/08

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MEDICAMENTOS. a) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. b) PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DOS LANÇAMENTOS. Falta do preenchimento de requisito previsto pela lei, qual seja, de que, comprovadamente, os preços fixados ou sugeridos pelo fabricante 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). 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. 2. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES DO REGISTRO DE ENTRADAS E OS DO REGISTRO DE APURAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS SUPERIOR À OMISSÃO DE ENTRADAS. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REALIZADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/9/06, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS] – medicamentos provenientes de Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94 –, calculando-se o imposto com base no preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial, sendo lançado tributo no valor de R\$11.779,67, com multa de 60%;
2. falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS], tendo o contribuinte direito ao benefício concedido pelo Decreto nº 7.799/00, relativamente a medicamentos provenientes de Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94 –, calculando-se o imposto com base no preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial, sendo lançado tributo no valor de R\$ 20.657,55, com multa de 60%;

3. recolhimento de ICMS devido por antecipação efetuado a menos, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS], por erro na determinação da base de cálculo, relativamente a medicamentos provenientes de Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94, calculando-se o imposto com base no preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial, sendo lançado tributo no valor de R\$28.533,53, com multa de 60%;
4. recolhimento de ICMS devido por antecipação efetuado a menos, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS], por erro na determinação da base de cálculo, tendo o contribuinte direito ao benefício concedido pelo Decreto nº 7.799/00, relativamente a medicamentos provenientes de Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94, calculando-se o imposto com base no preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial, sendo lançado tributo no valor de R\$ 15.334,23, com multa de 60%;
5. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de divergências entre os valores lançados no Registro de Entradas e os escriturados no Registro de Apuração, sendo lançado imposto no valor de R\$5,27, com multa de 60%;
6. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissões de saídas de mercadorias efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem escrituração, “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” [sic], fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2004), levando-se em conta, no cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário, a das saídas, sendo lançado imposto no valor de R\$3.931,85, com multa de 70%;
7. falta de recolhimento de ICMS, por praticar operações tributáveis como se fossem não tributáveis, sendo lançado imposto no valor de R\$4.952,66, com multa de 60%.

O contribuinte requereu o pagamento dos débitos levantados nos itens 5º, 6º e 7º com os benefícios da Lei nº 10.328/06, declarando reconhecer a procedência da autuação no tocante aos itens assinalados (fls. 403/405).

Em defesa apresentada tempestivamente (fls. 393/402), pede que se declarem nulos os itens 1º, 2º, 3º e 4º, alegando que os créditos foram constituídos irregularmente, por não lhe ter sido fornecida cópia da revista editada pela ABCFARMA, como prevê o art. 46 do RPAF. Tece considerações quanto à atividade fiscal do lançamento. Argumenta que, sendo a referida revista uma peça basilar da ação fiscal instaurada, a falta de entrega de cópia da mesma, na forma prevista no RPAF, caracteriza vício insanável, implicando nulidade do procedimento, conforme determinação do inciso II do art. 18 do RPAF, por preterição da ampla defesa. Aponta dois acórdãos (não indica qual o tribunal) que teriam decretado nulidade dos procedimentos por inobservância de formalidades legais. Reclama que houve cerceamento de defesa, ficando impossibilitado de exercer o contraditório no tocante à composição da base de cálculo do imposto, caracterizando-se o descumprimento do devido processo legal. Alega que no levantamento fiscal deveria ser indicado, produto por produto, o preço utilizado para determinação da base de cálculo da antecipação tributária e a base de cálculo empregada pelo autuado, para fins de cálculo da diferença do imposto devido. Protesta que a origem do valor apurado para fixação do PMC [preço máximo de venda ao consumidor] é uma incógnita, uma vez que a revista editada pela ABCFARMA não foi fornecida ao autuado. Frisa que esse vício procedimental limitou sua capacidade de oferecer plena defesa quanto ao que lhe foi imputado. Aduz que essa falha processual impede não apenas o contribuinte de exercer a ampla defesa, mas também impede o

órgão julgador de fazer julgamento de mérito em torno do levantamento fiscal, motivo pelo qual considera que deva ser decretada a nulidade da constituição do crédito tributário em discussão. Diz que existem inúmeras decisões que amparam a sua pretensão de nulidade. Cita algumas. Diz que o fato de o fiscal ter encaminhado ao autuado cópia dos demonstrativos por meio de arquivos magnéticos em formato DBF não supre a exigência em discussão, uma vez que o autuado não tem condições de acessar tais arquivos, não sendo previsto na legislação que o contribuinte deva ser cliente da Microsoft ou de outra empresa de “software” similar, de modo que os demonstrativos produzidos durante a ação fiscal devem ser fornecidos em mídia impressa e no idioma pátrio, sob pena de nulidade de todo o procedimento. Aduz que as referidas tabelas da ABCFARMA gravadas em arquivos magnéticos foram produzidas pela fazenda estadual, e não pela ABCFARMA, não podendo ser consideradas como cópias da edição impressa. Insiste em que não foi atendida a regra do art. 46 do RPAF.

Noutra preliminar, que chama de “questão de ordem”, o autuado argumenta que não há previsão legal para o critério adotado pelo fiscal autuante, ao utilizar para o cálculo do imposto os preços dos medicamentos apenas dos meses de janeiro e abril, aplicando-os para todos os exercícios fiscalizados.

Quanto ao mérito, o autuado alega que os preços em que o fiscal se baseou, que seriam os preços máximos de venda ao consumidor (PMC), não correspondem aos preços efetivamente praticados pela empresa, a qual nunca praticou aqueles preços máximos.

Alega que, quando adquire as mercadorias junto aos fabricantes, a aquisição é feita pelos valores efetivamente praticados, devendo-se por isso aplicar apenas a margem de valor adicionado (MVA) prevista, de modo a alcançar os valores reais previstos na norma genérica da legislação do ICMS, e não a contida no § 3º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, haja vista que a utilização do PMC constitui uma “pauta” como presunção legal absoluta, e isto é inadmissível em face de o dispositivo constitucional não admitir ficção legal nem presunção legal absoluta, pois isto permitiria dar ao legislador condições para violar a norma atributiva de competência tributária, definindo como base de cálculo do imposto valores inteiramente divorciados do valor da operação tributável. A seu ver, a fixação unilateral de um valor sobre o qual deva ser calculado o imposto não pode ser admitida, sob pena de desvinculação do tributo do seu fato gerador. Pondera que quando o legislador criou a possibilidade da cobrança do tributo através da substituição tributária não tinha o objetivo de alcançar valores além dos que normalmente deveriam ser cobrados, mas sim estabelecer parâmetros que permitissem ao fisco receber o imposto que efetivamente seria devido em função das operações subseqüentes. Insiste em que a fixação da base de cálculo por meio de preço máximo equivale por analogia a uma pauta fiscal.

Argumenta que não resta nada a pagar, tendo em vista que os valores em que se baseou a empresa na apuração do imposto pago por antecipação foram os realmente praticados pelo mercado.

Argumenta que, na falta de comprovação válida do preço constante na revista editada pela ABCFARMA, o preço a ser utilizado deve ser o mesmo legalmente previsto para os casos em que não haja preço fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador ou fixado pela autoridade competente, ou seja, com a adoção das MVAs de 60,07%, 51,46% e 42,85% para apuração do imposto devido, para as operações de aquisição de mercadorias do Sul e Sudoeste [*sic*], Norte, Nordeste e Centro-Oeste e internas, respectivamente.

Reclama que não foi observada a redução de base de cálculo prevista no art. 87, III, do RICMS.

No caso do item 2º, não teria sido concedida a redução de base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00.

Requer a realização de diligência para que sejam feitas as correções dos erros assinalados, e para ajuste dos valores às deduções decorrentes das denúncias espontâneas que não teriam sido computadas, pedindo que, não existindo ou não podendo serem comprovados os PMCs estabelecidos na revista da ABCFARMA no período corrente, sejam refeitos os cálculos dos levantamentos, de forma a utilizar as MVAs de 60,07%, 51,46% e 42,85% para apuração do imposto devido, previstas em convênio, a serem aplicadas nas operações com produtos que não tenham preço fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador ou fixado pela autoridade competente, bem como, na falta da fixação do preço, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, frete, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferidos ao adquirente, adicionando-se ao montante a MVA, de acordo com o anexo 88, a ser determinada em função de ser indústria, atacadista ou importador o estabelecimento fornecedor ou remetente.

Pede que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, haja vista haver reconhecido os débitos dos itens 5º, 6º e 7º, e que se declarem nulos os itens 1º, 2º, 3º e 4º. Requer a interveniência da Procuradoria. Requer, por fim, o direito de provar tudo quanto foi alegado, por todos os meios admitidos em direito.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 407/414) observando que, conforme cópia do “e-mail” enviado em 22.8.06 pela supervisora da repartição fazendária local, a orientação recebida do Sr. Freitas, do CONSEF, seria no sentido de que os demonstrativos que detalham os preços máximos de venda a consumidor que servissem de base para a determinação da base de cálculo, conforme tabelas ou listas de preços da ABCFARMA, da revista Guia da Farmácia e da ANVISA, poderiam ser gravados em mídia (CD), em duas “vias”, devendo uma ser entregue ao contribuinte mediante recibo e a outra anexada ao Auto, dentro de um envelope identificado. Pondera que essa medida visa economia de custos, tendo em vista que são quatro tabelas de preços com 530 folhas, sendo duas para cada exercício fiscalizado, as quais, impressas em duas vias, totalizariam 4.240 páginas. Aduz que, como na programação foram fiscalizados 6 contribuintes, seriam necessárias aproximadamente 25.000 folhas de papel A4 para as impressões. Diz que procedeu de acordo com as orientações recebidas, e por isso não prospera a alegação do autuado, com o seu pedido de nulidade.

Quanto à alegação de cerceamento de defesa, o fiscal rebate dizendo que as tabelas de preços foram geradas em arquivos eletrônicos na extensão “xls” do Excel, e não em “DBF”, como alega a defesa, tendo os arquivos sido autenticados e entregues ao autuado em 26.9.06. Diz que tais tabelas são cópias fiéis das revistas editadas pela ABCFARMA, de modo que não procede a alegação do autuado de que não recebeu cópia da revista, uma vez que os preços dos medicamentos constantes nas referidas tabelas são os mesmos que constam nas revistas. Diz que no corpo das cópias das Notas Fiscais do exercício de 2005 constam os valores do PMC, que foram os utilizados na determinação da base de cálculo do imposto devido por antecipação. Assegura que os demonstrativos anexados às fls. 12-14, 24-25, 34-39 e 67-80 foram elaborados considerando nota por nota, produto por produto, e os preços utilizados para a determinação da base de cálculo do ICMS devido por antecipação foram retirados das tabelas da ABCFARMA acima citadas, cujas vias foram entregues ao preposto do autuado mediante declaração de recebimento, no ato da assinatura do Auto de Infração, conforme consta nos referidos documentos. Opina pelo indeferimento do pedido de nulidade do procedimento fiscal.

Quanto ao mérito, argumenta o autuante que os PMCs são conhecidos, são editados pela ABCFARMA, e por isso são confiáveis, de modo que não se justifica a utilização das MVAs, como quer o autuado, indo de encontro ao que determina a legislação do ICMS.

Assegura não ser verdadeira a alegação de que não havia sido concedida a redução da base de cálculo na apuração do imposto devido por antecipação, haja vista os demonstrativos do

exercício de 2004 às fls. 12-14, 24-25 e 34-39. Diz que, na apuração do ICMS devido por antecipação no exercício de 2004 até 16.1.05, anteriormente à celebração do Termo de Acordo para atacadista do ramo de medicamentos e produtos hospitalares, foi considerado o PMC para cada produto multiplicado pelas quantidades dos mesmos, em seguida foi aplicada a redução da base de cálculo de 10%, calculando-se o imposto pela alíquota interna de 17% e abatendo-se o tributo destacado em Nota Fiscal e o imposto pago mediante DAE ou GNRE, encontrando-se assim a diferença do ICMS a ser lançado.

Já no exercício de 2005, tendo em vista que o autuado conseguiu, mediante liminar judicial, o direito de ser celebrado o Termo de Acordo específico para atacadista do ramo de produtos farmacêuticos e hospitalares a partir de 17.1.05, apesar da existência de dois Autos de Infração, foi aplicada a redução da base de cálculo concedida pelo art. 3º-A e parágrafo único do Decreto nº 7.799/00, a partir da data determinada pelo juiz, 17.1.05, data em que fora solicitada pelo autuado a celebração do seu Termo de Acordo. Explica que no cálculo do ICMS devido por antecipação foi observado o que determina o parágrafo único do art. 3º-A do referido decreto, ou seja, o cálculo simplificado de aplicação de 27% sobre os valores dos produtos, de forma que a carga tributária encontrada não fosse inferior a 5% do PMC, sendo que em alguns casos foi aplicado o que determina o art. 3º-A, “quando inferior ao procedimento determinado no parágrafo único” [sic], e depois foram deduzidos do valor do ICMS devido por antecipação os créditos do imposto destacados nas Notas Fiscais e os valores pagos através de DAEs e GNREs, encontrando-se assim a diferença de ICMS a ser recolhida, conforme demonstrativos anexos.

Com relação à alegação da defesa de que no item 2º não havia sido aplicada a redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00, o fiscal autuante confirma que realmente não aplicou as reduções previstas no art. 3º-A do referido decreto, em virtude de o autuado ter perdido o direito ao benefício ali previsto por não ter registrado as Notas Fiscais arrecadadas pelo CFAMT (Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias no Trânsito), não atendendo desta forma às condições previstas na legislação aplicáveis ao caso.

Quanto ao pedido de diligência para adoção das providências requeridas pelo autuado, o fiscal informa que não existem denúncias espontâneas não computadas, e se existissem o autuado deveria tê-las juntado à defesa. A seu ver, não existem motivos para que se proceda a ajustes nos levantamentos fiscais para os exercícios de 2004 e 2005. Considera que o autuado não pode solicitar celebração de Termo de Acordo para utilizar o benefício do Decreto nº 7.799/00 e depois desejar que na apuração do imposto devido por antecipação seja adotada MVA, como se o Estado devesse agir de acordo com os interesses do autuado, que sempre tenta se isentar da suas obrigações tributárias.

Considera que as infrações em discussão estão fartamente fundamentadas e provadas.

Tece considerações acerca do ônus da prova. Transcreve trecho cuja autoria atribui a Alexandre Henrique Salema Ferreira (não cita a fonte).

Fala da Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 2, que dispõe sobre a escrituração contábil. Diz que, de acordo com a legislação comercial e processual civil, a escrituração deve ser baseada em documentos hábeis, porém a prova não promana do documento ou do lançamento, mas do concurso de ambos, sendo que o CTN, no art. 195, declara que, para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito do fisco de fiscalizar, preceito esse que é reforçado pelo art. 97.

Opina pela procedência dos lançamentos.

Na fase de saneamento, foi determinada a remessa dos autos em diligência à repartição de origem (fl. 421), para que o fiscal autuante refizesse os demonstrativos fiscais em que foi omitida, no cabeçalho, a informação de que os preços neles constantes se referem ao PMC, a exemplo dos

demonstrativos às fls. 12/14 e 34/39, e, em relação ao item 2º, calculasse o imposto utilizando a redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.999/00 *[sic]*.

Em cumprimento à diligência, o fiscal autuante prestou nova informação (fl. 423) dizendo que reimprimiu os demonstrativos, destacando que os preços constantes nos mesmos são os PMCs da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA). Informa também que refez os demonstrativos do item 2º, aplicando a redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.999/00, reduzindo-se o débito para R\$ 8.812,04.

A repartição deu ciência do resultado da diligência ao sujeito passivo, reabrindo-se o prazo de defesa (fls. 438-439).

O autuado manifestou-se (fls. 441/447) reiterando o pedido de nulidade dos lançamentos dos itens impugnados. Alega inobservância do art. 46 do RPAF, argumentando que isso não compromete apenas a legitimidade da ação fiscal, mas também torna natimorto o lançamento do crédito tributário dela decorrente, por não ter sido atendido um requisito de natureza formal e material do processo fiscal, que visa a preservar o princípio da ampla defesa. Fala da orientação do art. 142 do CTN. Alega que a falta de entrega da cópia da revista ABCFARMA caracteriza vício que considera insanável, e por isso o processo é nulo, com fundamento no art. 18, II, do RPAF. Menciona acórdãos do STF. Aduz que, a despeito da diligência efetuada, mantém seu protesto pelo não fornecimento da cópia da aludida revista. Reitera os termos da segunda preliminar, relativamente ao fato de terem sido utilizados apenas os preços de dois meses para determinação da base de cálculo de todos os períodos, alegando que tal procedimento não tem previsão legal.

Quanto ao mérito, argumenta que os PMCs não correspondem aos preços efetivamente praticados no mercado, não tendo nunca praticado os preços máximos. Diz que, quando adquire as mercadorias junto aos fabricantes, a aquisição é feita pelos valores efetivamente praticados, devendo-se por isso aplicar apenas a margem de valor adicionado (MVA) prevista, de modo a alcançar os valores reais previstos na norma genérica da legislação do ICMS, e não a contida no § 3º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, haja vista que a utilização do PMC constitui uma “pauta” como presunção legal absoluta, e isto é inadmissível em face de o dispositivo constitucional não admitir ficção legal nem presunção legal absoluta, pois isto permitiria dar ao legislador condições para violar a norma atributiva de competência tributária, definindo como base de cálculo do imposto valores inteiramente divorciados do valor da operação tributável. A seu ver, a fixação unilateral de um valor sobre o qual deva ser calculado o imposto não pode ser admitida, sob pena de desvinculação do tributo do seu fato gerador. Pondera que quando o legislador criou a possibilidade da cobrança do tributo através da substituição tributária não tinha o objetivo de alcançar valores além dos que normalmente deveriam ser cobrados, mas sim estabelecer parâmetros que permitissem ao fisco receber o imposto que efetivamente seria devido em função das operações subseqüentes. Insiste em que a fixação da base de cálculo por meio de preço máximo equivale por analogia a uma pauta fiscal. Argumenta que não resta nada a pagar, tendo em vista que os valores em que se baseou a empresa na apuração do imposto pago por antecipação foram os realmente praticados pelo mercado. Argumenta que, na falta de comprovação válida do preço constante na revista editada pela ABCFARMA, o preço a ser utilizado deve ser o mesmo legalmente previsto para os casos em que não haja preço fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador ou fixado pela autoridade competente, ou seja, com a adoção das MVAs de 60,07%, 51,46% e 42,85% para apuração do imposto devido, para as operações de aquisição de mercadorias do Sul e Sudoeste *[sic]*, Norte, Nordeste e Centro-Oeste e internas, respectivamente.

Reclama que não foi observada a redução de base de cálculo prevista no art. 87, III, do RICMS.

No caso do item 2º, não teria sido concedida a redução de base de cálculo prevista no Decreto nº 7.999/00.

Requer a realização de diligência para que sejam feitas as correções dos erros assinalados, e para ajuste dos valores às deduções decorrentes das denúncias espontâneas que não teriam sido computadas, pedindo que, não existindo ou não podendo ser comprovados os PMCs estabelecidos na revista da ABCFARMA no período corrente, sejam refeitos os cálculos dos levantamentos, de forma a utilizar as MVAs de 60,07%, 51,46% e 42,85% para apuração do imposto devido, previstas em convênio, a serem aplicadas nas operações com produtos que não tenham preço fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador ou fixado pela autoridade competente, bem como, na falta da fixação do preço, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, frete, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferidos ao adquirente, adicionando-se ao montante a MVA, de acordo com o anexo 88, a ser determinada em função de ser indústria, atacadista ou importador o estabelecimento fornecedor ou remetente.

Pede que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, haja vista haver reconhecido os débitos dos itens 5º, 6º e 7º, e que se declarem nulos os itens 1º, 2º, 3º e 4º. Requer a interveniência da Procuradoria. Requer, por fim, o direito de provar tudo quanto foi alegado, por todos os meios admitidos em direito.

Foi determinada uma segunda diligência (fls. 451-452) a fim de que o fiscal autuante anexasse aos autos cópia da revista na qual constassem os preços adotados como base de cálculo do imposto lançado, de modo a ficar provado, em relação a todos os produtos objeto dos itens 1º, 2º, 3º e 4º, relativamente a cada laboratório fabricante, quais os preços da revista para os medicamentos que figuram no levantamento fiscal, vigentes à época das operações consideradas.

O fiscal autuante solicitou à Gerência de Substituição Tributária (GERSU) a juntada das peças solicitadas.

Conforme instrumento à fl. 3231, a Gerência de Substituição Tributária (GERSU) anexou às fls. 1975/3230 as cópias da revista da ABCFARMA referentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2004 e de março e abril de 2004 e 2005, constando que não foram anexadas as revistas referentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2005, por não se encontrarem disponíveis naquela gerência.

A repartição deu ciência do resultado da diligência ao sujeito passivo, com a entrega de cópias da revista, e reabriu o prazo de defesa (fl. 3233).

O autuado manifestou-se (fls. 3235/3242) destacando, como preliminar, a declaração do autuante à fl. 1971, em que este diz ser impossível atender à diligência, justificando já ter apresentado cópias impressas das tabelas do PMC da ABCFARMA fornecidas pela repartição fiscal. Observa que a Gerência de Substituição Tributária (GERSU) deixou de cumprir a diligência em relação a todas as mercadorias objeto dos itens 1º, 2º, 3º e 4º. Argumenta que, por isso, a constituição do crédito relativo a esses itens está desprovido dos principais requisitos, ficando prejudicada em face de sua imprecisão, maculada pelo vício da nulidade, caracterizando-se descumprimento do devido processo legal. Reitera que a incapacidade do fisco de oferecer ao sujeito passivo a perfeita consciência do que está sendo imputado limita a defesa, impedindo o exercício do contraditório. Reafirma o que chama de “questão de ordem”, argumentando que não há previsão legal para o critério adotado pelo fiscal autuante, ao utilizar para o cálculo do imposto os preços dos medicamentos apenas dos meses de janeiro e abril, aplicando os preços dos referidos meses para o cálculo de todos os exercícios fiscalizados. Enfatiza que essa é mais uma razão para nulidade dos lançamentos em discussão. Quanto ao mérito, alega que os preços dos meses de janeiro e abril, em que o fiscal se baseou como sendo os preços máximos de venda ao consumidor (PMC), não correspondem aos preços efetivamente praticados no mercado, não tendo a sua empresa praticado aqueles preços máximos. Alega que, quando adquire as mercadorias junto aos fabricantes, a aquisição é feita pelos valores efetivamente praticados, devendo-se por isso aplicar apenas a margem de valor adicionado (MVA) prevista, de modo a alcançar os valores reais

previstos na norma genérica da legislação do ICMS, e não a contida no § 3º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, haja vista que a utilização do PMC constitui uma “pauta” como presunção legal absoluta, e isto é inadmissível em face de o dispositivo constitucional não admitir ficção legal nem presunção legal absoluta, pois isto permitiria dar ao legislador condições para violar a norma atributiva de competência tributária, definindo como base de cálculo do imposto valores inteiramente divorciados do valor da operação tributável. A seu ver, a fixação unilateral de um valor sobre o qual deva ser calculado o imposto não pode ser admitida, sob pena de desvinculação do tributo com o seu fato gerador. Pondera que quando o legislador criou a possibilidade da cobrança do tributo através da substituição tributária não tinha o objetivo de alcançar valores além dos que normalmente deveriam ser cobrados, mas sim estabelecer parâmetros que permitissem ao fisco receber o imposto que efetivamente seria devido em função das operações subseqüentes. Insiste em que a fixação da base de cálculo por meio de preço máximo equivale por analogia a uma pauta fiscal. Argumenta que não resta nada a pagar, tendo em vista que os valores em que se baseou a empresa na apuração do imposto pago por antecipação foram os realmente praticados pelo mercado. Argumenta que, na falta de comprovação válida do preço constante na revista editada pela ABCFARMA, o preço a ser utilizado deve ser o mesmo legalmente previsto para os casos em que não haja preço fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador ou fixado pela autoridade competente, ou seja, com a adoção das MVAs de 60,07%, 51,46% e 42,85% para apuração do imposto devido, para as operações de aquisição de mercadorias do Sul e Sudoeste [*sic*], Norte, Nordeste e Centro-Oeste e internas, respectivamente. Reclama que não foi observada a redução de base de cálculo prevista no art. 87, III, do RICMS. No caso do item 2º, não teria sido concedida a redução de base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00. Chama a atenção para o Acórdão CJF 0089-12/07, segundo o qual, na ausência da revista ABCFARMA, caberia a utilização da MVA, nos percentuais previstos de acordo com a origem das mercadorias. Requer a realização de diligência para que sejam feitas as correções dos erros assinalados. Pede que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, haja vista haver reconhecido os débitos dos itens 5º, 6º e 7º, e que se declarem nulos os itens 1º, 2º, 3º e 4º. Requer, por fim, o direito de provar tudo quanto foi alegado, por todos os meios admitidos em direito.

Foi determinada nova diligência (fl. 3248), em face da nova defesa apresentada pelo sujeito passivo, para que fosse prestada informação pelo autuante, abordando, ponto por ponto, com fundamentação, os aspectos suscitados pelo sujeito passivo às fls. 3235/3242, em especial a “questão de ordem” levantada, a alegação de que não pratica os preços sugeridos pelo fabricante, a falta de comprovação dos preços de todos os produtos, a alegação de que não foi concedida para fins de base de cálculo a redução prevista no art. 87, III, do RICMS, e a alegação de que, no caso do item 2º, não foi concedida a redução de base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00.

Em atendimento à diligência, o fiscal autuante prestou informação (fls. 3251/3255) falando da entrega das cópias das revistas editadas pela ABCFARMA relativas aos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2004 e aos meses de março e abril de 2005. Diz que, apesar da impossibilidade do fornecimento das cópias das revistas dos meses de janeiro e fevereiro de 2005, no corpo das Notas Fiscais destes meses, no campo da descrição dos produtos, estão impressos os valores dos PMCs informados pelos laboratórios e que serviram para a apuração da base de cálculo do imposto relativo à substituição tributária por antecipação. Considera que as planilhas às fls. 12-14, 34-39 e 425-437 indicam de forma clara, explícita e detalhada, item por item, os produtos relacionados em cada Nota Fiscal com os respectivos PMCs unitários informados nas revistas, bem como os valores dos PMCs já constantes nas referidas Notas Fiscais de aquisição do exercício de 2005. Considera não haver por que falar que a diligência não foi cumprida. Lembra que foram entregues ao autuado cópias de todas as planilhas fiscais. Quanto à alegação de nulidade suscitada na “questão de ordem”, em que o autuado reclama da falta de previsão legal para o critério adotado no levantamento fiscal, o autuante observa que nos meses de janeiro,

fevereiro e março do exercício de 2004 os preços dos produtos são os mesmos para cada mês, sofrendo alteração apenas no mês de abril. Já no caso do exercício de 2005, diz que foram utilizados os PMCs constantes nas Notas Fiscais no campo da descrição do produto, confrontados com as tabelas de preços retiradas das revistas editadas pela ABCFARMA, conforme cópias anexas relativas aos meses de março e abril. Aduz que as revistas da ABCFARMA publicam os preços máximos de venda a consumidor dos medicamentos informados por cada laboratório, conforme rege a Resolução nº 4/03 da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), a qual dispõe que devem ser seguidos aqueles preços pelas unidades varejistas, que devem manter à disposição dos consumidores e dos órgãos de defesa do consumidor as listas dos preços de medicamentos calculados nos termos da citada resolução, em obediência ao que determina a Portaria nº 37/1992 do Ministério da Fazenda, e ainda de acordo com as determinações da Resolução nº 1/02 e da Lei nº 10.213/01, art. 14. Quanto ao mérito, observa que o contribuinte alega que o mercado não pratica o preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo fabricante, porém não apresentou qualquer prova que possa confirmar tal alegação. Diz que procedeu como prevê o art. 371 do RICMS, haja vista que os emitentes das Notas Fiscais objeto dos itens 1º, 2º, 3º e 4º são estabelecidos em São Paulo, Goiás e Rio de Janeiro, Estados que não são mais signatários do Convênio ICMS 76/94, tendo o imposto sido pago a menos do que o devido. Quanto à alegação da defesa de que não teria sido considerada a redução prevista no art. 87 do RICMS, o autuante observa que nas planilhas às fls. 12-14 e 34-39, relativas ao exercício de 2004, consta a base de cálculo reduzida para 90%, já com a redução de 10% para a apuração do imposto da substituição tributária por antecipação, de acordo com o inciso I do § 2º do art. 61 do RICMS, o mesmo ocorrendo com as planilhas às fls. 425-437 para o exercício de 2005. Acrescenta que, além da redução de 10%, também foi aplicada a redução de 18,53%, prevista pelo art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00, ficando a base de cálculo utilizada reduzida para 71,47%. Com relação à reclamação do autuado de que, no caso do item 2º, não teria sido concedida a redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00, o fiscal observa que já corrigiu o cálculo em diligência anterior, conforme demonstrativos às fls. 425-427, alterando o valor do imposto de R\$ 20.657,55 para R\$ 8.812,04. No tocante ao Acórdão CJF 0089-12/07, citado pelo contribuinte, o fiscal comenta que as cópias das revistas da ABCFARMA estão acostadas aos autos, e, apesar da falta das cópias das revistas de janeiro e fevereiro de 2005, os PMCs informados pelos laboratórios fabricantes já constam nas Notas Fiscais, no campo da descrição do produto, não havendo prejuízo para a determinação da base de cálculo. Opina pela redução do débito do item 2º, e pela manutenção dos demais valores lançados. Anexou demonstrativos.

A repartição deu ciência da informação fiscal ao sujeito passivo, entregando cópia da mesma, inclusive dos demonstrativos a ela anexos (fl. 3260).

O autuado manifestou-se (fls. 3262/3266) declarando ratificar os termos já declarados nas peças de defesa anteriores. Diz que acata a revisão fiscal no tocante ao item 2º, porém protesta pela nulidade do procedimento, em razão da total falta de previsão legal para os critérios adotados pela fiscalização. Insiste em que, com relação à declaração do fiscal autuante de que, em razão da “suposta” existência de alterações nos preços dos medicamentos apenas nos meses de janeiro e abril, utilizou no cálculo do imposto os referidos meses para todos os exercícios fiscalizados, tal procedimento não tem previsão legal, e isso por si só justifica a decretação da nulidade dos itens em questão. Quanto ao mérito, sustenta que os preços em que o fiscal se baseou não correspondem aos efetivamente praticados pelo mercado, que nunca praticou o preço máximo relacionado. No tocante à alegação do fiscal de que o contribuinte não provou o alegado, o autuado contrapõe que as Notas Fiscais e os Cupons Fiscais sempre estiveram à disposição do autuante, e, se isso for considerado essencial, que seja determinada diligência pelo órgão julgador. Argumenta que quando o legislador criou a possibilidade da cobrança do tributo através da substituição tributária não tinha o objetivo de alcançar valores além dos que normalmente deveriam ser cobrados, mas sim estabelecer parâmetros que permitissem ao fisco

receber o imposto que efetivamente seria devido em função das operações subseqüentes. Diz que a fixação do preço mediante o preço máximo ao consumidor constitui de alguma forma uma condição análoga à pauta fiscal, o que lhe impõe uma presunção relativa, cabendo em tal caso a sua modificação em face da evidência de que os preços praticados no mercado serem significativamente inferiores. Frisa que, na falta de comprovação válida do preço constante na revista editada pela ABCFARMA, o preço a ser utilizado deve ser o mesmo legalmente previsto para os casos em que não haja preço fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador ou fixado pela autoridade competente, ou seja, com a adoção das MVAs de 60,07%, 51,46% e 42,85% para apuração do imposto devido, para as operações de aquisição de mercadorias do Sul e Sudoeste [sic], Norte, Nordeste e Centro-Oeste e internas, respectivamente. Ressalta que, de acordo com o Acórdão CJF 0089-12/07, na ausência da revista ABCFARMA, caberia a utilização da MVA, nos percentuais previstos de acordo com a origem das mercadorias. Pede que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

O fiscal autuante manifestou-se (fls. 3268-3269) observando que o contribuinte já tomou ciência da revisão aplicada no item 2º, tendo o valor do imposto sido reduzido de R\$20.657,55 para R\$8.812,04. Quanto ao pedido de nulidade, diz o autuante que o contribuinte não trouxe nada de novo que não tenha sido já apreciado. Diz que a determinação da base de cálculo foi feita de acordo com o que determina a legislação, não tendo a defesa apresentado provas que possam elidir a ação fiscal. Opina pela procedência parcial dos lançamentos, reduzindo-se apenas o valor do item 2º.

VOTO

Dos 7 itens deste Auto de Infração, foram impugnados pelo autuado apenas os itens 1º, 2º, 3º e 4º.

Os itens 1º e 2º referem-se à falta de recolhimento de ICMS a título de antecipação, sendo o tributo calculado com base nos preços máximos sugeridos pelo industrial, com a diferença de que, no caso do item 2º, o autuado faz jus ao benefício do Decreto nº 7.799/00.

Já os itens 3º e 4º cuidam de recolhimento a menos por antecipação, sendo o tributo calculado com base nos preços máximos sugeridos pelo fabricante, sendo que, no caso do item 4º, o autuado faz jus ao benefício do Decreto nº 7.799/00.

O autuado suscitou duas preliminares. Na primeira, questiona a ausência das cópias da revista em que foram publicados os preços nos quais a fiscalização se baseou. Essa preliminar foi atendida em parte, pois, através de diligência, a GESUT juntou cópias das revistas de janeiro e fevereiro de 2004 e das de março e abril de 2005, faltando apenas cópias das revistas de janeiro e fevereiro de 2005. Na segunda preliminar, que a defesa chama de “questão de ordem”, o contribuinte alega não haver previsão legal para o critério adotado pelo fiscal autuante, ao utilizar para o cálculo do imposto os preços dos medicamentos apenas dos meses de janeiro e abril, aplicando-os para todos os exercícios fiscalizados.

O fiscal autuante rebateu as preliminares observando que foi feita entrega das cópias das revistas editadas pela ABCFARMA relativas aos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2004 e aos meses de março e abril de 2005. Diz que, apesar da impossibilidade do fornecimento das cópias das revistas dos meses de janeiro e fevereiro de 2005, no corpo das Notas Fiscais destes meses, no campo da descrição dos produtos, estão impressos os valores dos PMCs informados pelos laboratórios e que serviram para a apuração da base de cálculo do imposto relativo à substituição tributária por antecipação. Considera que as planilhas às fls. 12-14, 34-39 e 425-437 indicam de forma clara, explícita e detalhada, item por item, os produtos relacionados em cada Nota Fiscal com os respectivos PMCs unitários informados nas revistas, bem como os valores dos PMCs já constantes nas referidas Notas Fiscais de aquisição do exercício de 2005. Com relação à “questão de ordem”, em que o autuado reclama da falta de previsão legal para o critério adotado no levantamento fiscal, o autuante observa que nos meses de janeiro, fevereiro e março do exercício

de 2004 os preços dos produtos são os mesmos para cada mês, sofrendo alteração apenas no mês de abril. Já no caso do exercício de 2005, diz que foram utilizados os PMCs constantes nas Notas Fiscais no campo da descrição do produto, confrontados com as tabelas de preços retiradas das revistas editadas pela ABCFARMA, conforme cópias anexas relativas aos meses de março e abril.

Pelas explicações prestadas pelo autuante, considero superadas as preliminares suscitadas. Só há necessidade de juntar as revistas dos meses em que tiver havido mudança de preço. Passo ao exame do mérito, ou seja, das questões de fundo.

A defesa alega que os preços em que o fiscal se baseou, que seriam os preços máximos de venda ao consumidor (PMC), não correspondem aos preços efetivamente praticados pela empresa, assegurando que nunca praticou aqueles preços máximos. Reclama, também, que não foi observada a redução de base de cálculo prevista no art. 87, III, do RICMS.

O fiscal autuante contrapõe que o contribuinte, embora alegue que o mercado não pratica o preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo fabricante, não apresentou qualquer prova que possa confirmar tal alegação. No tocante à reclamação de que não teria sido observada a redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00, informa que refez os demonstrativos do item 2º, aplicando aquela redução, e propõe que o valor do imposto seja reduzido de R\$20.657,55 para R\$ 8.812,04.

Nos lançamentos em discussão – itens 1º, 2º, 3º e 4º – a base de cálculo foi determinada em função dos preços máximos de venda a consumidor dos medicamentos “sugeridos” pelo fabricante.

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.

Tomarei por norte na análise desta questão 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 desenfreio do 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 10º, 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, *comprovadamente*, 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 10º.

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, *comprovadamente*, 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, *comprovadamente*, 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, *comprovadamente*, os preços fixados ou sugeridos sejam os preços de venda *utilizados* pelo contribuinte substituído (as drogarias e farmácias).

Nos lançamentos de que cuidam os itens 1º, 2º, 3º e 4º do 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 está vinculado 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 dos lançamentos dos itens 1º, 2º, 3º e 4º, com fundamento no art. 18, IV, “a”, do RPAF.

Cumpramos que se represente ao órgão competente no sentido de, segundo as praxes da fiscalização, determinar a renovação do procedimento fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Os itens 5º, 6º e 7º não foram impugnados.

A repartição fiscal homologará as quantias já pagas.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206766.0013/06-3, lavrado contra **CAMPOS SOUZA DIST. DE PROD. FARMACÊUTICOS E HOSPITALARES [LTDA.]**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$8.889,78**, acrescido das multas de 60% sobre R\$4.957,93 e de 70% sobre R\$3.931,85, previstas no art. 42, incisos II, “a”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2008.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA - JULGADOR