

PROCESSO - A. I. N° 206766.0013/06-3
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - CAMPOS SOUZA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS E HOSPITALARES LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2^a JJF n° 0205-02/08
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 05/06/2009

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0129-12/09

EMENTA: ICMS. 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. Reformada a Decisão de 1^a Instância. Legalidade da base de cálculo utilizada no lançamento a partir dos preços sugeridos pelos fabricantes de medicamentos devidamente publicados para conhecimento do mercado consumidor. Interpretação da norma contida no art. 23, § 3º, da Lei Estadual n° 7.014/96, em conformidade com o regime constitucional e legal da substituição tributária “para frente”. Decisão amparada em Acórdão do STJ. Afastada a nulidade decretada pela Junta. Retorno dos autos ao julgador de 1º grau para apreciação das questões de mérito suscitadas na defesa. Recurso **PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto na própria Decisão de 1^a Instância para submeter a re-exame desta Câmara de Julgamento os itens 1, 2, 3 e 4 do Auto de Infração, declarados nulos, por ilegalidade da base de cálculo. Imputou-se ao contribuinte, nos itens anulados pela JJF, os seguintes ilícitos tributários:

INFRAÇÃO 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%.

INFRAÇÃO 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 n° 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%;

INFRAÇÃO 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%;

INFRAÇÃO 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%;

O sr. relator da JJF ao proferir seu voto quanto às infrações acima enumeradas se valeu da seguinte fundamentação:

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 contrapôs 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 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 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 subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

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

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

.....”

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, conclui 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.

Cumpre 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.

Considerando que o valor desonerado pela Junta de Julgamento foi superior ao limite fixado no art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a Decisão foi devolvida ao reexame desta Câmara de Julgamento Fiscal via Recurso de Ofício.

VOTO

Versa o Recurso sobre a Decisão proferida pela 2ª JJF que julgou nulos os itens 1, 2, 3 e 4 do Auto de Infração nº 206766.0013/06-3, atinentes à exigência de ICMS por substituição tributária em operações com medicamentos da linha humana em decorrência de diferenças apuradas na quantificação da base de cálculo do imposto a partir dos preços sugeridos pelos fabricantes publicados nas revistas para conhecimento dos consumidores.

Merece reparo a Decisão de 1º grau, isto porque, no lançamento em discussão, a base de cálculo do ICMS utilizada pelo fisco se encontra em conformidade com as disposições da legislação tributária que regem a matéria, mas especificadamente o art. 23, § 3º, da Lei nº 7.014/96, com correspondente previsão no art. 61, § 2º, I, do RICMS/97, à luz do que dispõem a Constituição Federal (art. 155, II, § 2º, inc. XII, “b”) e a Lei Complementar nº 87/96 (art. 8º, §§ 2º e 3º).

A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária (ST), em conformidade com as regras acima citadas, é o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial. Caso não haja preço sugerido pela autoridade competente (1º critério) ou pelo fabricante (2º critério), o tributo é quantificado, segundo a previsão legal, pelo critério do valor da operação, ou seja, a base de cálculo da ST deve corresponder ao valor da mercadoria, acrescido do IPI, frete e/ou carreto e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionando-se a esse montante a MVA (margem de valor agregado) constante da legislação.

Em relação às operações com medicamentos, a substituição tributária interestadual é regulada no Convênio ICMS 76/94, cujas normas foram inseridas na legislação interna. Na lei baiana (Lei nº 7.014/96), a matéria referente à base de cálculo da substituição tributária, conforme já ressaltamos acima, foi positivada no art. 23, inc. II e correspondentes §§ 2º e 3º.

A primeira hipótese para o cálculo do ICMS por substituição não se aplica ao caso em tela, como foi acertadamente observado na Decisão recorrida, pois não temos mais preço de medicamento fixado por órgão público competente.

Diante disso, apresenta-se para o aplicador da norma o segundo critério que estabelece a base de cálculo da substituição tributária a partir dos preços sugeridos pelo fabricante. Assim o autuante, de forma acertada, se valeu dos preços sugeridos pelos fabricantes de medicamentos, publicados nas revistas para conhecimento do mercado.

É claro, entretanto, que o preço efetivamente cobrado na revenda dos produtos poderá ser coincidente ou não com o preço sugerido pelo fabricante/substituto tributário. Todavia, diante da possibilidade de preços divergentes, entendemos que a leitura da norma legal feita pelo julgador de 1º grau para proferir a nulidade do lançamento implica em tornar sem efeito e sem eficácia o regime da substituição tributária, inviabilizando inclusive a sua operacionalidade. Tal interpretação, na nossa ótica, contraria a regra constitucional contida no art. 150, § 7º da Lei Maior, e as disposições sobre esta matéria, expressas na LC 87/96. Isto porque a exegese, desenvolvida na Decisão “a quo”, importa em transferir à fiscalização a obrigação de determinar,

para cada operação subsequente a retenção do imposto, o preço efetivamente praticado na revenda de medicamentos, para confrontá-la com o preço sugerido pelos fabricantes. Ora, se a substituição parte do conceito de base de cálculo presumida, não teria o menor sentido a Administração Tributária, ao aplicar a norma legal, ter que certificar se o preço efetivamente praticado na revenda foi coincidente ou não com aquele sugerido pelos industriais fabricantes, até porque o nascimento da obrigação tributária, nos casos da substituição tributária “para frente”, se verifica muito antes da concretização do fato gerador real, ou seja, sob o aspecto temporal a operação promovida pelo substituído se verifica em momento posterior ao pagamento do imposto. Exatamente por conta dessa característica inerente ao regime legal da antecipação tributária, o ordenamento jurídico assegura ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força de substituição tributária correspondente ao fato gerador presumido que não se verificar (art. 10, da LC 87/96).

Importante destacar também que a legislação específica do regime de substituição tributária de medicamentos, sensível à circunstância dos preços efetivamente praticados na comercialização final, poderem vir a sofrer reduções de valor por questões mercadológicas, concedeu a redução de 10% da base de cálculo do ICMS devido por substituição, conforme consta do art. 61, § 2º, I, do RICMS/97, norma que tem por fundamento de validade as disposições dos Convênios ICMS 76/94 e 4/95.

Em reforço ao entendimento acima desenvolvido convém informar que o plenário do STJ, no RMS 21844-SE, assentou entendimento no sentido da legalidade da base de cálculo apurada através dos preços divulgados pela revista “ABCFARMA”, conforme abaixo transcrito:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇOS DIVULGADOS PELA REVISTA “ABCFARMA”. PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR. LEGALIDADE.

I - Assentou o Plenário do Colendo Supremo Tribunal Federal a legitimidade constitucional, referente ao ICMS, da substituição tributária para frente. (SS-AgR 1307/PE, Tribunal Pleno, Min. Carlos Velloso, DJ de 11.10.2001).

II - O artigo 8º, § 2º, da LC 87/96, preceitua que, em se cuidando “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”.

III - “Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esse valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária. ” (RMS nº 20.381/SE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 03/08/2006)

IV - Recurso ordinário improvido.

Acórdão

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao Recurso ordinário em mandado de segurança, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros LUIZ FUX, TEORI ALBINO ZAVASCKI, DENISE ARRUDA e JOSÉ DELGADO votaram com o Sr. Ministro Relator.”

Ressalto ainda que o Pretório Excelso consignou em seu Acórdão a impossibilidade de restituição dos valores atinentes à diferença entre o ICMS pago antecipadamente, de acordo com o fato gerador presumido, daquele que seria devido, se fosse tomado como base de cálculo o valor pelo qual a operação efetivamente se realizou. Também foi reafirmado, em concordância com a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, não haver óbices constitucionais à utilização do mecanismo de substituição tributária progressiva, aí compreendidos a cobrança antecipada do tributo, a figura do fato gerador presumido, a fixação da base de cálculo por estimativa, sendo próprio do regime da substituição tributária “para frente” o caráter definitivo do fato gerador presumido, que não se submete à ajuste final de acordo com o valor da operação.

Assim, reiteramos o nosso entendimento de que a leitura da norma baiana firmada no art. 23, § 3º, da Lei nº 7.014/96, que destaca que “*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”, não impõe ao fisco determinar para cada operação o valor real de venda ao consumidor, visto que esta interpretação seria totalmente ilógica e levaria à própria ineficácia da norma impositiva e do instituto da antecipação tributária com o encerramento das fases subsequentes de tributação.

Improcedente, portanto, a fundamentação de que se valeu o julgador da JJF para declarar a invalidade da base de cálculo utilizada no lançamento em discussão, ao argumento de que o fisco deveria comprovar os preços efetivamente praticados pelos revendedores varejistas dos produtos, a saber, as farmácias e drogarias.

Diante do acima exposto reformo a Decisão da 2^a JJF para afastar a nulidade. Os autos deverão retornar à instância originária de julgamento para apreciação das questões de mérito suscitadas na peça defensiva.

VOTO DIVERGENTE

Divirjo do nobre relator do presente PAF, tendo em vista que não merece qualquer reforma a Decisão de *primo* grau, pois sufraga brilhante entendimento acerca da matéria posta em discussão.

É indiscutível que a base de cálculo é, como ressaltado pelo *a quo*, “*matéria de reserva legal*”, razão pela qual somente pode ser erigida por meio de lei.

Comungo com o entendimento externado na Decisão recorrida no sentido de que:

“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”.

Da análise dos elementos que fundamentam a presente autuação, percebe-se, com clareza solar, que a lei praticamente repete o que foi pactuado entre a Bahia e os demais Estados, através de Convênio, convindo salientar que toda a fundamentação, porém, deve recair sobre a própria lei, à luz do *princípio da legalidade*.

No caso vertente, absolutamente cristalina se apresenta a legislação estadual!

É requisito expresso na própria legislação estadual 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).

Daí porque perfeita foi a análise da matéria por parte da 2^a Junta de Julgamento Fiscal, ao consignar, com acuidade ímpar, que:

“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)”.

Ora, a prova de que os preços fixados ou sugeridos foram utilizados pelo contribuinte substituído, ao contrário do quanto pontuado no Voto proferido pelo ilustre Relator do presente Recurso de Ofício, compete exclusivamente à fiscalização, ou seja, trata-se de ônus que incumbe a esta, posto que é o Fisco quem está a acusar, devendo, portanto, instruir o PAF com todos os

elementos necessários, proporcionando ao acusado (contribuinte), desta forma, o exercício mais amplo do seu direito de defesa.

Outrossim, discordo da assertiva do insigne Relator no sentido de que, se fosse outra a interpretação a ser dada à legislação, restaria invalidada toda a sistemática da antecipação tributária.

Isso porque, *in casu*, não se trata de exegese da aplicação do instituto da antecipação tributária, mas, ao contrário, de simples **APLICAÇÃO DA LEI**, na forma em que a mesma está posta!

Conjecturas hermenêuticas acerca do “espírito da lei” não devem, neste caso, ser sequer cogitadas, posto que, ao elencar a matéria de forma específica, o legislador, de forma expressa, exigiu a **comprovação** de que os preços fixados ou sugeridos sejam **efetivamente** os preços de venda utilizados pelo contribuinte substituídos.

Se a legislação, na forma em que se apresenta, gera consequências irremediáveis (efeito) que dificultam o exercício da fiscalização, a hipótese, *concessa venia*, **não é de interpretação**, mas de eventual adoção das providências necessárias no sentido de se **revogar o dispositivo**.

O que não é possível ao julgador neste momento é olvidar-se em aplicar a norma da maneira em que a mesma, de forma expressa, hodiernamente se apresenta.

Deixo de enfrentar os argumentos atinentes ao tabelamento, visto que não é, no caso vertente, o fulcro da divergência instaurada na decisão recorrida. O objeto da decisão recorrida é de quem seria o *onus probandi* em comprovar que os preços fixados ou sugeridos foram, ou não, utilizados pelo contribuinte substituído. A possibilidade, ou não, de utilização dos valores fixados pela ABCFARMA não foi utilizada como fundamento para a decretação da nulidade em primeira instância.

Nesse sentido, como a prova não foi feita pela fiscalização, valeu-se o Fisco Estadual de presunção não autorizada em lei, razão pela qual o lançamento não se reveste da certeza e liquidez necessárias, estando, por tal razão, inquinado de manifesta nulidade, em face do que preceitua o art. 18, IV, “a”, do RPAF.

Dest’arte, em face de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício para manter, em todos os seus termos, a Decisão recorrida que julgou nulas as infrações 1, 2, 3 e 4.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 206766.0013/06-3, lavrado contra **CAMPOS SOUZA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS E HOSPITALARES LTDA.**, devendo o processo retornar à instância originária de julgamento para que sejam enfrentadas as questões de mérito suscitadas pela defesa.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Tolstoi Seara Nolasco, Carlos Fábio Cabral Ferreira e Álvaro Barreto Vieira..
VOTOS DIVERGENTE – Conselheiros (as) : Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos e Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DIVERGENTE

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSO – REPR. DA PGE/PROFIS