

A. I. Nº. - 269353.0002/09-3
AUTUADO - COMERCIAL DE MEDICAMENTOS AQUÁRIOS LTDA.
AUTUANTE - SÉRGIO MARCOS DE ARAÚJO CARVALHO
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 17. 12. 2009

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0418-01/09

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS (MEDICAMENTOS) ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A lei atribui ao adquirente a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações com mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no inciso II do art. 353 do RICMS/97. A base de cálculo para fins de retenção do imposto deve ser o preço único ou máximo de venda sugerido pelo fabricante ou, na falta deste, o valor da mercadoria, acrescido da MVA prevista na legislação, nos termos do § 1º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94. Infração comprovada. Rejeitadas as arguições de nulidade e não apreciadas as alegações de inconstitucionalidade. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. OMISSÃO DE DADOS. Multa de 1% sobre o valor das operações realizadas, conforme previsto no art. 42, inciso XIII-A, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 com a redação dada pela Lei nº 9.159/04. Infração não impugnada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 15/06/2009, foi lançado o crédito tributário correspondente à exigência do valor de R\$1.278.232,68, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – Efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88, nos meses de janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2004, exigindo-se o imposto no valor de R\$1.263.664,70, acrescido da multa de 60%. Consta que a apuração se refere a produtos farmacêuticos e demais produtos constantes do item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS/97. Na determinação da base de cálculo foi utilizado o preço máximo de venda a consumidor da ABCFARMA para as mercadorias nela relacionadas, enquanto que para as demais foi aplicado como margem de valor agregado o percentual constante no Convênio ICMS nº 76/94, conforme planilhas, cópias das notas fiscais e cópia dos livros de Registro de Entradas, de Saídas e de Apuração do ICMS, constantes dos Anexo II (fls. 11 a 117), Anexo IV (fls. 120 a 139 e Anexo V (fls. 140 a 266), respectivamente;

02 – Forneceu informações através de arquivo(s) magnético(s) exigido(s) na legislação tributária, requeridas mediante intimação, com omissão de operações ou prestações, ficando o valor da multa limitado a 1% do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações e das prestações omitidas, resultando no valor de R\$14.567,98, em relação aos meses de fevereiro e

dezembro de 2004. Consta que o contribuinte forneceu os arquivos magnéticos de janeiro e dezembro do exercício de 2004 com omissão do registro 74, deixando de atender as intimações (fls. 09 e 10) para sanear o problema. Tudo conforme planilha constante dos Anexo III e cópia do livro Registro de Saídas constante do Anexo V.

O autuado, através de representante legalmente constituído, impugnou o lançamento tributário às fls. 284 a 304, esclarecendo, inicialmente, que na qualidade de distribuidor de medicamentos e produtos farmacêuticos, é uma empresa que tem como finalidade vender aos farmacistas suas mercadorias, remédios e produtos do ramo, adquiridos dos laboratórios.

Salienta que em alguns casos, que não na presente situação, ao efetuar a aquisição de mercadorias para revenda, se sujeita à substituição tributária, pagando, na qualidade de contribuinte substituído, o ICMS que somente deveria ser recolhido no momento da real saída das mercadorias, quando efetivamente ocorreria o fato gerador do tributo. Aduz que no caso em tela está sendo submetido não à substituição tributária propriamente dita, porém à antecipação tributária, que apesar de possuírem forma de apuração semelhante, divergem quanto ao momento do recolhimento e quanto aos contribuintes envolvidos, que não são os mesmos.

A discussão não se refere à apuração do ICMS quando da substituição tributária, caso em que o impugnante adquire medicamentos de laboratórios sediados em Estados participantes de convênio, mas sim a apuração do tributo através da antecipação tributária, quando os medicamentos são adquiridos de laboratórios localizados em Estados não participantes dos referidos convênios.

Tratando sobre a diferença entre antecipação tributária e substituição tributária, observa que esta última envolve a participação de dois contribuintes: o fornecedor, que adquire a condição de contribuinte substituto, responsável pelo recolhimento antecipado do imposto que seria pago pelo adquirente, que por sua vez passa à condição de contribuinte substituído. Neste caso, o substituto cobra deste o imposto devido e o repassa para o Estado. Desta forma, quando o contribuinte substituído vende as mercadorias, estas não serão mais tributadas.

Já a antecipação tributária se refere a apenas um contribuinte, que antecipa o recolhimento do tributo no momento da entrada, em relação às saídas que ele mesmo promoverá no futuro. Assim, enquanto a substituição tributária decorre da operação de circulação de mercadorias entre contribuintes, quando existem dois sujeitos passivos, na antecipação tributária há somente um sujeito passivo, que recolhe o ICMS antecipadamente, o qual somente seria devido quando ele próprio promovesse a saída.

Conclui que a substituição e a antecipação tributárias são diferentes modalidades de arrecadação de ICMS, frisando que essa diferenciação é de grande importância na solução da questão em lide. Isto porque, ao adquirir medicamentos de laboratórios localizados em unidades da Federação participantes de convênios interestaduais, o autuado recolhe o ICMS da substituição tributária, e quando adquire medicamentos de laboratórios oriundos de estados não participantes de convênios, o faz através da antecipação tributária.

Assim, ao receber mercadorias, deve o impugnante recolher, por substituição ou antecipação, o ICMS, em relação às vendas que, no futuro, ele mesmo irá realizar. Deste modo, sobre as saídas que promoverá é que se apura e recolhe antecipadamente o imposto, não guardando qualquer relação com as saídas que outro alguém promoverá, noutra fase do ciclo econômico. Ademais, por se tratar de pagamento antecipado das saídas que o próprio contribuinte irá realizar, a base de cálculo é o valor constante das notas fiscais de aquisição.

Ressalta que a autuação decorreu de procedimento equivocado, tendo em vista que jamais deixou de efetuar o recolhimento do ICMS sobre suas aquisições interestaduais de produtos farmacêuticos, em especial em relação ao período descrito no Auto de Infração, o que pode ser verificado no livro Registro de Entradas e nas notas fiscais de entrada devidamente acompanhadas das respectivas guias de recolhimento.

Afirma que a questão centra-se na determinação da base de cálculo para se apurar o valor do ICMS a ser antecipado. Discorda da afirmação do autuante de que a base de cálculo é o valor do medicamento constante da revista ABCFARMA, na coluna preço do fabricante, utilizada como pauta fiscal, pois entende que a base de cálculo é aquela que corresponde ao valor pelo qual o industrial efetivamente vende seus produtos, constante nas notas fiscais que emite.

Antes de discutir o fundamento jurídico que consubstancia a autuação, ou seja, a impossibilidade jurídica da utilização de pauta fiscal na determinação da base de cálculo entende que seja necessário demonstrar, sob o ponto de vista material e prático, a inviabilidade do seu uso na apuração do ICMS. Afiança que a revista ABCFARMA não registra uma informação rigorosamente oficial e sim informações ligadas a interesses publicitários. Assim, mesmo constando na revista o preço do fabricante para determinado produto, nada impede que a indústria efetue vendas por valor inferior, desde quando lhe seja vantajoso oferecer desconto incondicional para efetivar um maior volume de vendas, o que não constitui ato ilícito.

Observa que o preço pelo qual o estabelecimento industrial vende os seus produtos tem como fato determinante o preço do custo da produção, sendo este o preço pelo qual se obtém um bem ou serviço, ou seja, o preço de custo acrescido da margem de lucro que lhe permita competir com o preço de outros estabelecimentos da mesma espécie. Desse modo, esse custo em cada caso, a depender da realidade da operação comercial, somente poderá ser determinado pelo fabricante.

Salienta que os preços contidos na revista são obtidos junto aos estabelecimentos industriais, por informações não oficiais, que poderão, e não obrigatoriamente deverão ser praticados, não impossibilitando o industrial de efetuar vendas por preços inferiores para determinados produtos, isto porque o preço da venda se origina do custo de produção, podendo sofrer a agregação de uma margem de lucro que seja conveniente ao fabricante. Lembra que não se pode é praticar preços sempre crescentes, por proibição imposta pelo Governo Federal, visando a estabilidade econômica. Acrescenta que tal procedimento inibiria o exercício da livre iniciativa, garantido pelo inciso IV do art. 1º da Constituição Federal de 1988.

Realça que raramente o preço do fabricante, constante das revistas publicitárias, é o mesmo indicado das notas fiscais, observando que na apuração do ICMS substituição/antecipação realizada pelo autuante, consta como base de cálculo os valores da referida revista, mas não os valores das notas fiscais. Alega que esta “pequena falha” acarreta sérios equívocos, porque em uma ou mais notas fiscais, relacionadas para determinação da base de cálculo de um mesmo item, existem medicamentos com preços totalmente diferentes da revista. Afirma existirem medicamentos que não constam em nenhuma revista publicitária utilizada como pauta fiscal, o que basta para se verificar que a base de cálculo se originou do valor constante na nota fiscal e não do valor referido na revista, que serve tão somente como uma pesquisa de mercado, não possuindo o crivo da obrigatoriedade.

Ressalta que os fabricantes oferecem descontos nas vendas efetuadas aos distribuidores, os quais são repassados parcialmente aos varejistas (farmácias), que, por sua vez, também dão descontos aos seus clientes, sem que isto implique em infração à legislação do ICMS. Assim, o preço/fabricante referido nas revistas é apenas um referencial e não uma determinação oficial.

Apesar de existirem situações nas quais a base de cálculo corresponde ao valor constante da tabela da ABCFARMA, isso não significa que este valor seja a base de cálculo legal a ser utilizada na apuração do ICMS, uma vez que o montante a ser utilizado deve ser o valor constante das notas fiscais, que retratam a realidade da operação realizada. É até possível que o valor das notas fiscais coincida com o valor das revistas, porém se ocorrerem descontos incondicionais deverá prevalecer o valor da nota fiscal, tendo em vista nada impedir que o fabricante conceda desconto incondicional, “aquele que reduz a base de cálculo”.

Isto para não se fugir da regra constante da Lei Complementar nº 87/96 que fixa os elementos constitutivos da base de cálculo para fins de apuração do ICMS, tanto na substituição tributária, no

art. 8º, como no caso do ICMS normal, no art. 13, os quais transcreveu. Frisa que em nenhum caso está autorizada a utilização de pautas fiscais na apuração da base de cálculo, o que resultaria em desprezo ao valor constante das notas fiscais, que refletem, sem dúvida, o valor da operação.

Ressalta que considerando que existem medicamentos com preço igual àquele relacionado nas revistas (embora não oficiais); que existem outros com preço superior; que existem medicamentos com preço inferior, existindo, ainda, medicamentos que não constam em nenhuma revista, qual seria a base de cálculo a ser utilizada? O preço igual ao das revistas? O preço superior? O preço inferior? Ou o preço constante das notas fiscais, que pode diferenciar do valor constante das revistas, conforme a natureza da operação, ou seja, operação com desconto, com preço a vista, com preço a prazo, com preço do dia ou com preço para entrega futura? Entende ser o preço do fabricante qualquer um dos citados, desde que praticado e conste na nota fiscal da respectiva operação. Destaca que fora disso é suposição, que em nenhuma hipótese configura base de cálculo legítima do imposto em questão.

Ao versar sobre a impossibilidade jurídica de utilização de pauta fiscal na formação da base de cálculo, utiliza o pensamento de Hugo de Brito Machado, na obra Aspectos Fundamentais do ICMS, onde consta o entendimento de que a despeito de a autoridade administrativa poder estabelecer em algumas situações o valor de determinadas mercadorias, essa norma vale como orientação para os agentes do fisco, porém o contribuinte poderá pedir uma avaliação contraditória, administrativa ou judicial, direito esse assegurado no art. 148 do CTN [Código Tributário Nacional]. Nesse caso, a pauta valerá como presunção relativa, e apenas para os casos de inexistência ou de imprestabilidade do documento legalmente exigível para expressar o valor da operação.

Sendo o documento fiscal válido, deverá prevalecer a presunção de que o valor nele indicado corresponde à realidade. Caso o fisco entenda que o valor de determinada mercadoria constante de documento válido não corresponde ao valor real da operação é dele o ônus da prova, tornando-se inaplicável a pauta. Na sequência é apresentada uma comparação entre os termos “presunção legal” e “ficção legal”, concluindo que a pauta fiscal tanto como ficção legal como presunção legal absoluta é inteiramente inadmissível.

O autuado salienta que a jurisprudência já dispôs no sentido da impossibilidade de utilização de pautas fiscais como base de cálculo da apuração do imposto a ser recolhido. Enfatiza que esse assunto foi alvo de diversas manifestações por parte do STF [Supremo Tribunal Federal] e do STJ [Superior Tribunal de Justiça], a exemplo dos Acórdãos atinentes aos processos de nº.s 1.231-0-SC (do STF) e 2003/0138710-4, 18.677-MT, 200000964247, 477831/MG e 199700644154 (do STJ).

Menciona que ao lavrar o Auto de Infração, o autuante utilizou como fundamento jurídico os artigos 371, inciso I, alínea “a”; 125, inciso I, alínea “a” e 61 do RICMS-BA, bem como o artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, os quais transcreve, asseverando ser preciso lembrar-se da premissa de que o ordenamento jurídico nacional está submetido, em face de determinação constitucional, ao princípio da estrita legalidade ou reserva legal, conforme se depreende do art. 150, inciso I da CF/88. Ademais há que se considerar o disposto em seus artigos 146, inciso III, alíneas “a” e “b” e 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”.

Alega que de acordo com tais dispositivos constitucionais, cabe à lei complementar dispor sobre a base de cálculo dos tributos, a obrigação tributária, e especificamente no caso do ICMS, sobre substituição tributária, sendo que a referida lei é a Lei Complementar nº. 87/96 que trata a um só tempo da substituição tributária e da base de cálculo, no § 3º do art. 8º, quando estabelece que “existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço”.

Alega que se a LC 87/96, ao tratar da substituição tributária, delegou ao legislador estadual o estabelecimento da base de cálculo, cometeu grave erro, porém um erro não pode justificar outro.

Assim, se a LC 87/96, em desobediência ao artigo 155, § 2.º, XII, “b” da Carta Magna, delegou ao legislador estadual a competência que por ela deveria ser exercida, isso não justifica que a Fazenda Pública Estadual queira ou possa suprir esta lacuna, através de leis, decretos e portarias estaduais, fixando pautas fiscais como base de cálculo na apuração do ICMS.

Destaca que é de fundamental importância salientar que o procedimento adotado pela fiscalização, materializado na autuação fere mortalmente o texto constitucional transcrito, desde quando não se pode através de atos administrativos estaduais fixar as regras acerca de substituição tributária, base de cálculo e obrigação tributária, haja vista que essas regras deverão ser estabelecidas por Lei Complementar Federal. Nesse sentido, apresenta texto extraído da citada obra de Hugo de Brito Machado, no que se refere à inconstitucionalidade da LC 87/96.

Dessa leitura, conclui que tendo a CF/1988 atribuído diretamente à lei complementar federal a competência para dispor sobre determinada e específica matéria, isto é, sobre substituição tributária, não pode esta lei complementar transferir ao legislador estadual a competência que lhe foi outorgada, por se constituir em um desrespeito à Constituição Federal. Isto porque, pelo que está descrito na lei complementar nota-se que a mesma busca transferir a competência que lhe foi atribuída à lei hierarquicamente inferior, ou seja, lei ordinária estadual.

Aduz que ao ultrapassar os limites que lhe foram constitucionalmente impostos, a LC 87/96 desvencilhou-se do comando constitucional e descambou para o campo da inconstitucionalidade. Afirma que ainda que se queira entender como legítima a transferência pela LC 87/96 da competência que lhe foi atribuída pela CF/88 à lei estadual, a arbitrariedade do poder executivo estadual, através do Auto de Infração, não se encerra nesse vício, vai mais além, pois padece não apenas de inconstitucionalidade, mas também de ilegalidade.

Reprisando o teor do art. 61 do RICMS-BA, ressalta que essa norma é ilegal, na medida em que, de forma autônoma, busca não apenas regulamentar, mas disciplinar determinada matéria, de forma absolutamente desvencilhada de uma lei específica. Se há artigo de lei específica, que sirva como suporte legal da norma contida no decreto acima transcrito, esta não foi indicada no Auto de Infração. Afiança que outro vício de ilegalidade se verifica no fato de que o art. 61 não determina a base de cálculo, mas sim transfere dita determinação para uma autoridade competente.

Lembra que a fixação da base de cálculo é matéria reservada à lei e em se tratando de matéria tributária, à lei em sentido estrito. Como a citada norma transfere a fixação da base de cálculo para o Poder Executivo, fere mortalmente o princípio da estrita legalidade tributária, que se encontra previsto nos artigos 150, inciso I; 146, inciso III, alíneas “a” e “b” e 155, § 2º, inciso XII, alínea “b” da CF/88, bem como no art. 97 do CTN. Como o art. 61 estabelece que a base de cálculo será fixada pela autoridade competente, observa-se que o decreto estadual busca transferir a uma autoridade a competência para dispor sobre a fixação da base de cálculo e substituição tributária.

Salienta que se não bastasse a desobediência à Constituição Federal, a Lei nº 7.014/96, não fixa, como deveria, nos termos do § 3º do art. 8º da LC 87/96, a base de cálculo para apuração do ICMS na substituição tributária, tentando, através de decreto autônomo, transferir tal competência à autoridade competente. Destaca que “aquela atribuição constitucional”, que deveria ser exercida por meio de lei complementar federal, termina por ser exercida por ato de iniciativa do Secretário da Fazenda, através de Decreto ou Portaria, que fixa o valor constante de revistas publicitárias como base de cálculo, o que se mostra um absurdo.

Invoca mais uma vez a obra de Hugo de Brito Machado, no caso o trecho que trata sobre a questão relativa à inconstitucionalidade de leis estaduais que dispõem sobre matéria reservada à lei complementar, bem como de leis estaduais que delegam a atos do poder executivo a competência para dispor sobre matéria de estrita reserva legal.

Por entender ser impossível juridicamente se exigir o recolhimento do ICMS antecipado na primeira repartição fazendária por onde transitarem as mercadorias espera que o órgão julgador aceite as suas razões de defesa, julgando o Auto de Infração improcedente.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 315/316, arguindo, inicialmente, que analisaria a defesa do contribuinte, abstendo-se de comentar seus ensinamentos sobre substituição tributária, assim como a sua definição do que seja custo de produção.

No que se refere à ABCFARMA, esclarece se tratar da Associação Brasileira de Comércio Farmacêutico, enquanto que a revista por ela publicada traz os preços de venda ao consumidor sugeridos pelos fabricantes de medicamentos de uso humano. Assim, essa relação de preços não pode ser confundida com pauta fiscal.

Afirma que o autuado apenas contesta a base de cálculo utilizada na apuração do ICMS devido por antecipação tributária, que no presente caso se referiu ao preço máximo de venda a consumidor constante da revista da ABCFARMA, conforme autorizam o Convênio ICMS nº. 76/94, a Lei nº. 7.014/96 e o RICMS/97. Para as mercadorias ausentes da mencionada revista, na determinação da base de cálculo foi utilizada a MVA [margem de valor adicionado] constante do Conv. ICMS 76/94.

Considerando que as irregularidades atribuídas ao contribuinte se encontram devidamente comprovadas e seus valores corretamente apurados, sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente.

VOTO

A princípio, cumpre-me tratar sobre as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, que consistiram na alegação em relação à infração 01, de que no processo administrativo tributário devem ser observados os princípios da legalidade e da reserva legal. Ressalto que o fato gerador está devidamente apontado, enquanto que a infração imputada tem previsão objetiva no RICMS/97, aprovado pelo Dec. 6.284/97, que por sua vez regulamenta a Lei nº. 7.014/96, que fundamenta esse imposto, o que lhe dá fundamentação legal. Ademais, os dispositivos que dão sustentação ao presente lançamento estão respaldados na Lei Complementar nº. 87/96, de modo que não se pode acolher as argumentações defensivas quanto à falta do necessário amparo legal a dar sustentação às normas utilizadas no enquadramento legal. Saliento que os papéis de trabalho elaborados pela fiscalização contêm os elementos suficientes para se determinar, com precisão, a infração e o infrator, tendo em vista que foram baseados nas informações colhidas a partir dos documentos fiscais concernentes às aquisições de mercadorias efetivadas pelo contribuinte e considerando que o Auto de Infração descreve as infrações e identifica com perfeição quais os dispositivos legais infringidos e aqueles correspondentes à multa aplicada.

Constato que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas no art. 39 do RPAF/99, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal, à ampla defesa do contribuinte e ao contraditório, os quais foram exercidos plenamente, uma vez que o sujeito passivo demonstrou total conhecimento da infração, a qual está fundamentada em demonstrativos analíticos e documentos fiscais.

No que se refere à arguição de inconstitucionalidade do lançamento, ressalto que, com base no art. 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária deste Estado ou de leis complementares. Assevero, entretanto, que a exigência tributária está respaldada na Lei nº 7.014/96.

No mérito, verifico que foi atribuído ao contribuinte o cometimento de duas infrações, não tendo sido impugnada a infração 02.

Verifico que na infração 02 a imputação se referiu ao fato de o contribuinte ter repassado informações através dos arquivos magnéticos, contendo omissões atinentes ao registro 74, situação não sanada, a despeito de ter sido intimado nesse sentido.

Constato que no lançamento em discussão a infração foi descrita de forma clara, estando fundamentada nos demonstrativos, livros e documentos fiscais, enquanto que o autuado não trouxe nenhuma prova de existência de qualquer equívoco ou falha técnica no lançamento efetuado pelo autuante, que caracterizou a infração de forma detalhada. Saliento que o art. 683 do RICMS/97 estabelece a possibilidade de o contribuinte utilizar sistema eletrônico de processamento de dados, sendo que as condições específicas quanto à manutenção e ao fornecimento do arquivo magnético estão disciplinadas nos artigos 686 e 708-B. Tendo em vista que o contribuinte não contesta a infração 01, com base na disposição do artigo 142 do RPAF, entendo caracterizada a infração.

A infração 01, impugnada pelo contribuinte, teve como fato motivador o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, em relação às aquisições de medicamentos e demais produtos constantes do item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS/97, provenientes de outras unidades da Federação.

Verifico que o procedimento fiscal contém, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do imposto, cuja base de cálculo também se encontra demonstrada de forma inequívoca nas planilhas de fls. 12 a 117 dos autos, as quais foram entregues ao impugnante, em conformidade com os comprovantes anexados às fls. 278 e 281.

Constato que, de forma acertada, a fiscalização apurou a base de cálculo a partir do preço máximo de venda a consumidor, sugerido ao público, pelo estabelecimento industrial (PMC), no caso das mercadorias relacionadas na revista publicada pela ABCFARMA. Quanto às demais mercadorias, foi aplicada como MVA (margem de valor adicionado) os percentuais constantes no Convênio ICMS nºs 76/94. Nas mencionadas planilhas encontram-se detalhados todos os dados do levantamento em relação a cada nota fiscal objeto da apuração fiscal, sendo indicado em cada caso qual o método utilizado, isto é, se calculado com base no PMC ou de acordo com a MVA, tendo sido observada a redução de 10% na base de cálculo, além das deduções do ICMS referentes aos valores destacados nas notas fiscais e àqueles recolhidos pelo autuado.

Noto que o impugnante se insurgiu contra a utilização dos valores constantes na revista da ABCFARMA, argumentando que a base de cálculo deve corresponder aos valores de venda estabelecidos pelos fornecedores e constantes nas notas fiscais. Observo, entretanto, que os procedimentos adotados pelo fisco estão em conformidade com as disposições contidas no inciso I do § 2º do art. 61 do RICMS/97, bem como na Cláusula 2ª, §§ 1º e 4º do Conv. ICMS nº. 76/94, os quais transcrevo abaixo:

RICMS/97:

“Art. 61. ...

§ 2º Para efeitos de substituição ou antecipação tributária, nas operações com os produtos a seguir indicados, a determinação da base de cálculo será feita segundo os seguintes critérios:

I - produtos farmacêuticos e demais mercadorias especificados no item 13 do inciso II do art. 353, em consonância com o Convênio ICMS nº 76/94 e suas alterações posteriores, especialmente a introduzida pelo Convênio ICMS nº 4/95, inclusive quanto à redução da base de cálculo para fins de substituição tributária, em 10%, não podendo resultar em carga de ICMS inferior a 7%.”

Convênio ICMS nº. 76/94:

“Cláusula segunda. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

§ 1º - Inexistindo o valor de que trata o "caput", a base de cálculo será obtida tomando-se por base o montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete e/ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de (...):

(...)

§ 4º - A base de cálculo prevista nesta cláusula será reduzida em 10% (dez por cento), não podendo resultar em carga de ICMS inferior a 7% (sete por cento). ”

Analisando as planilhas constantes dos autos, verifico que o autuante utilizou a fórmula prevista no *caput* da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94, adotando os preços dos produtos elencados em revista especializada, aplicando o redutor de 10% determinado em seu § 4º. Para os produtos inexistentes na referida publicação, foram utilizados os montantes informados pelos fornecedores das mercadorias, constantes nas notas fiscais de aquisição, adicionados da margem de valor agregado, deduzido o percentual de 10%. Deste modo, não tem nenhum fundamento a alegação defensiva quanto à ilegalidade da apuração conduzida pelo autuante, sob a arguição de que teria sido sustentada com base em pauta fiscal. Repito que nesse ponto verificou-se um equívoco por parte da defesa.

Assim, o valor das diferenças do imposto exigidas através do presente lançamento foi calculado em estrita obediência à legislação tributária atinente à matéria, assim como seguindo a jurisprudência deste Conselho Administrativo. Nesse sentido, transcrevo trecho do voto proferido pelo insigne Conselheiro Relator Tolstoi Seara Nolasco, através do Acórdão CJF nº 103/12-07:

“Quanto ao mérito da autuação, de igual modo, não merece qualquer reparo a Decisão de 1º grau. O lançamento em discussão, quanto à base de cálculo, tomou por fundamento as disposições da legislação tributária que regem a matéria, mas especificadamente o art. 23, § 3º, da Lei nº 7.014/96, com disposição correspondente no art. 61, § 2º, I, do RICMS/97. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, em conformidade com as disposições normativas 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.

A primeira hipótese prevista no dispositivo transcrito acima não se aplica ao caso em tela, pois não temos mais preço de medicamento fixado por órgão competente. Aplica-se, então a norma que estabelece que a base de cálculo da substituição tributária deve ser apurada com base nos preços sugeridos pelo fabricante, como acertadamente fez o autuante, não havendo o que se falar em pauta fiscal e nem em descontos incondicionais.

Destaco, ainda, que a legislação acima indicada, concede, em função dos eventuais descontos que podem ocorrer nas fases posteriores de revenda das mercadorias, a redução de 10% da base de cálculo do ICMS devido por substituição, prevista, também, no art. 61, § 2º, I, do RICMS/97, norma que tem por fundamento de validade as disposições dos Convênios ICMS 76/94 e 4/95. Improcedem, portanto, as alegações recursais quanto à invalidade da base de cálculo utilizada no lançamento em

discussão. Importante ressaltar 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."

Destaco, por fim, que se não houvesse preço sugerido pelo fabricante, caberia a utilização do critério sugerido pelo contribuinte/recorrente, ou seja, a base de cálculo da ST corresponderia 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 prevista na legislação, tudo nos termos do § 1º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94. Considerando que no caso em lide há o preço sugerido, não se pode acatar a tese defensiva."

Observe, ademais, que a lista publicada pela ABCFARMA é composta pelos preços sugeridos pelos laboratórios fabricantes, que têm a liberdade de escolher a empresa que deverá editar a publicação.

Acrescento que tendo em vista que as mercadorias se encontram enquadradas no regime de substituição tributária interna no Estado da Bahia (art. 353, II, item 13 do RICMS-BA) e procediam de unidades da Federação não signatárias do Convênio nº 76/94, por força do art. 371 do RICMS/97, o contribuinte está obrigado a recolher o ICMS por antecipação tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, seguindo o disposto nos textos legais acima delineados. Como os recolhimentos haviam sido efetivados com imperfeição, estão corretos os cálculos efetivados pelo autuante, o que torna a infração totalmente subsistente.

Diante de todo o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração, observando-se apenas o ajuste da data de ocorrência da Infração 02 para 11/05/2009.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269353.0002/09-3**, lavrado contra **COMERCIAL DE MEDICAMENTOS AQUÁRIOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.263.664,70**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 7.981/01, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$14.567,98**, prevista

no inciso XIII-A, alínea “j” do mesmo artigo e Lei acima citados, redação dada pela Lei 9.159/04, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO - RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR