

A. I. Nº - 297856.0107/13-1
AUTUADO - TAKEDA DISTRIBUIDORA LTDA.
AUTUANTE - JOÃO MARLITO MAGALHÃES DANTAS
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 17. 12 .2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0308-01/13

EMENTA: ICMS: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (MEDICAMENTOS). SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO ESTABELECIDO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. VENDA PARA CONTRIBUINTE ESTABELECIDOS NA BAHIA. **a)** RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADOS A MENOS. Na inexistência de preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente, cabe a adoção do critério que estabelece a base de cálculo da substituição tributária a partir dos preços sugeridos pelo fabricante, publicados na revista “ABCFARMA”, conforme, inclusive, entendimento do STJ firmado no RMS 21844-SE, no sentido da legalidade da base de cálculo apurada através dos preços divulgados na mencionada revista. **Infração** subsistente. **b)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. As mercadorias objeto da autuação (medicamentos) são enquadradas no regime de substituição tributária, na forma do Convênio ICMS 76/94. O Estado da Bahia na condição de signatário do referido protocolo, atribui ao remetente estabelecido no Estado de Santa Catarina - também signatário do mesmo protocolo - a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto nas operações interestaduais com destino ao território baiano, conforme previsto na legislação do ICMS deste Estado. Alegação defensiva de que os Estados elegeram como sujeito passivo por substituição, nas operações com medicamentos, apenas o industrial fabricante e o importador, razão pela qual, por ser empresa distribuidora, não está no rol disposto pela legislação para atuar como substituto tributário responsável pela retenção e recolhimento do imposto, nas operações interestaduais com medicamentos, reguladas pelo Convênio nº 76/94, não se sustenta, haja vista que, nos termos da cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 – que dispõe sobre as normas gerais de substituição tributária nas operações realizadas com base em acordos interestaduais - , cabe ao remetente das mercadorias sujeitas à substituição tributária por força de convênios ou protocolos, efetuar a retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, independentemente de se tratar de importador, distribuidor, industrial fabricante, atacadista ou varejista. **Infração** subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 16/07/2013, formaliza o lançamento de crédito tributário no valor de R\$2.584.797,32, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de novembro e dezembro de 2011, janeiro a maio, julho, agosto e novembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$29.231,07, acrescido da multa de 60%. Consta que, conforme demonstrado resumidamente na “Tabela I - Quadro - ICMS ST Retido a Menor e Não Retido - Convênio 76/94” - (pág. 10) e demonstração analítica nos “Relatórios Demonstrativos de Apuração do ICMS ST Retido a Menor”, ano 2011 e 2012, (págs. 11 a 30);

2. Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, nos meses de abril a novembro de 2011, novembro e dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$ R\$2.555.566,25, acrescido da multa de 60%. Consta que, conforme demonstrado resumidamente na “Tabela I - Quadro - ICMS ST Retido a Menor e Não Retido - Convênio 76/94” - (pág. 10) e demonstração analítica nos “Relatórios Demonstrativos de Apuração do ICMS ST Não Retido”, ano 2011 e 2012, (págs 26 a 38).

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 58 a 77) discorrendo, inicialmente, sobre a autuação e, posteriormente, sobre a tempestividade da defesa.

Reporta-se sobre a infração 01, afirmando que não houve qualquer recolhimento a menos do imposto. Diz que, na verdade, o que ocorreu foi que o autuante utilizou como base de cálculo do ICMS devido por substituição nas operações autuadas, o índice indicado na revista da ABCFARMA – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO COMÉRCIO FARMACÊUTICO.

Registra que referida revista é editada mensalmente com distribuição em todo o território nacional e oferece, entre outras matérias, uma fonte completa de informação sobre preços de medicamentos.

Assinala que segundo a autuação, a base de cálculo da substituição tributária seria a estipulada segundo o preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante e divulgado em revistas especializadas, como a ABCFARMA.

Salienta que em contrapartida, utilizou o Preço Máximo ao Consumidor “PMC” estabelecido pela CMED – Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos, órgão competente para estabelecer critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos.

Destaca que os preços praticados pelo setor farmacêutico estão sujeitos à regulação por parte do Governo Federal, nos termos da Lei nº 10.742/2003, competindo à Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, estabelecer os critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos.

Esclarece que, anualmente, a CMED publica resolução que dispõe sobre a formação do Preço Fabricante (“PF”), preço máximo permitido para vendas a drogarias, e do Preço Máximo ao Consumidor (“PMC”), valor máximo permitido para venda ao consumidor, já incluindo os tributos incidentes.

Alega que, desse modo, com relação aos medicamentos sujeitos à regulação de preços, há preço final a consumidor fixado por órgão público competente (“PREÇO FIXADO”), no caso, a CMED. Diz que assim, para os medicamentos constantes nas listas publicadas pela CMED, o PMC lá definido deverá ser utilizado como base de cálculo do ICMS-ST nas operações amparadas pelo Convênio ICMS nº 76/94, conforme determina o inciso II, o § 2º do artigo 8º da LC 87/1996.

Ressalta que a Lei Complementar nº 87/1996, que regula a matéria em debate, dispõe que a utilização do preço final sugerido é mera faculdade, ou seja, o autuante não poderia ter simplesmente ignorado o método utilizado para adoção do preço sugerido pelo fabricante.

Consigna que, além disso, o método utilizado pela Fiscalização, segundo a LC 87/1996, deve ser utilizado sempre que inexistir preço fixado pela autoridade competente, o que não é o caso, uma vez que utilizou o “PMC” estabelecido pela CMED, órgão competente para deliberar sobre os preços de medicamentos. Reproduz o art. 8º, §§ 2º, 3º e 4º, da referida LC 87/96.

Menciona que, por outro lado, a Cláusula Segunda do Convênio 76/1994 dispõe sobre o recolhimento do ICMS-ST nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos variados, entre diversos Estados, dentre os quais se encontra a Bahia e Santa Catarina, Estados envolvidos nas operações autuadas.

Diz que, dessa forma, nas operações interestaduais envolvendo Estados signatários do Convênio, com produtos farmacêuticos nele arrolados, a base de cálculo a ser utilizada para pagamento do ICMS-ST deve ser, obrigatoriamente, na ordem abaixo, conforme Cláusula Segunda do Convênio:

- o preço de tabela estabelecido por órgão competente (“PREÇO FIXADO”), ou, na sua falta;
- o preço máximo de venda a consumidor estabelecido pelo estabelecimento industrial (“PREÇO SUGERIDO”), ou, na falta de ambos;
- o preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, adicionado de impostos, custos e despesas (“PREÇO PRATICADO”), bem como de Margem de Valor Agregado.

Sustenta que dessa forma, resta claro que não houve pagamento a menos de sua parte, o que se deu foi que utilizou, corretamente, conforme acima demonstrado, o PMC para determinar a base de cálculo do ICMS-ST, sendo que o autuante desconsiderou o método utilizado e aplicou o índice indicado na revista da ABCFARMA, contrariando, expressamente, o disposto na legislação vigente sobre a matéria, tanto na Lei Complementar, quanto no Convênio que regula as operações com produtos farmacêuticos.

Destaca que a melhor jurisprudência sobre a matéria defende a utilização do PMC como base de cálculo válida para o ICMS devido por substituição, exatamente como defende. Transcreve nesse sentido decisão do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Assevera que dessa forma, resta clara a legalidade da utilização do critério do preço máximo ao consumidor – PMC, fixado pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, devendo, por tal razão, ser cancelada a autuação descrita na infração 01, com o consequente cancelamento dos valores apontados como devidos.

No que tange à infração 02, afirma que deixou de reter e recolher o ICMS-ST, pois, de fato, não estava obrigado ao recolhimento, tendo em vista que o estabelecimento remetente das mercadorias, autuado, é de uma empresa distribuidora, conforme se verifica através da simples leitura do seu contrato social.

Diz que desse modo, resta evidente que, na qualidade de empresa distribuidora, não é obrigada à retenção e recolhimento do ICMS-ST, conforme as regras atinentes à substituição tributária de medicamentos em operações interestaduais, conforme passa a analisar.

Aduz que inicialmente deve pontuar que, em se tratando ICMS devido por substituição, em operações interestaduais, é imprescindível que haja, entre os Estados envolvidos na operação, normas de superposição que permitam que um determinado Estado invada a competência tributária de outro.

Observa que tais normas são os denominados Convênios e Protocolos, firmados em atendimento ao comando estampado no artigo 9º da Lei Complementar nº 87/96, cuja transcrição apresenta.

Aduz que, sem que haja Convênios e Protocolos entre os Estados da Federação para a instituição do regime de substituição tributária em determinada operação interestadual, o Estado de destino da mercadoria jamais poderá, invadindo a competência territorial tributária de outro Estado, exigir, de estabelecimento alienígena, o recolhimento, para si, do imposto devido por substituição.

Observa que no caso em apreço, há circulação de medicamentos, entre os Estados de Santa Catarina, Estado de origem, onde se encontra o estabelecimento autuado, e a Bahia, Estado de destino que exige o recolhimento do ICMS-ST na operação.

Trata-se, portanto, de uma operação interestadual, sujeita, em atendimento ao comando do artigo 9º da LC 87/96, à edição de Convênio ou Protocolo entre os Estados envolvidos, a fim de que possa haver a exigência do imposto devido por substituição.

Registra que para tal operação interestadual de medicamentos, foi celebrado, no âmbito do CONFAZ, o Convênio nº. 76, publicado no Diário Oficial da União em 08/07/1994, tendo o Estado da Bahia aderido desde o início e, no que interessa às operações em comento, o Estado de Santa Catarina, por meio do Convênio 127, de 24/09/2010.

Diz que analisando o Convênio 76/1994, pode se concluir que há determinação, em sua Cláusula Primeira, das pessoas jurídicas que poderão ser eleitas como sujeito passivo por substituição, ou seja, qual tipo de estabelecimento ficará, nas operações interestaduais com medicamentos, obrigado à retenção e recolhimento de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária. Reproduz a referida cláusula primeira.

Menciona que a simples leitura da referida cláusula é bastante para se concluir que, ao editar as regras do Convênio, todos os Estados membros da Federação elegeram como sujeito passivo por substituição, nas operações com medicamentos, apenas o Industrial Fabricante e o Importador, deixando, deliberadamente, de lado, outras figuras que poderiam ser o remetente das mercadorias nas operações em comento.

Aduz que nesse diapasão, por ser empresa Distribuidora, não está no rol disposto pela legislação para atuar como substituta tributária responsável pela retenção e recolhimento do imposto, nas operações interestaduais com medicamentos, reguladas pelo Convênio nº 76/94.

Sustenta que, dessa forma, resta claro que a autuação, com relação ao item 02, há de ser cancelada, pois não pode o autuante lhe incluir como responsável pelo recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, em hipóteses em que a lei não a inclui.

Salienta que não se trata de atividade discricionária da Autoridade Fiscal, sujeita aos reclamos de conveniência e oportunidade, a escolha do sujeito passivo por substituição, nas operações interestaduais de medicamentos. Ao revés, trata-se de atividade plenamente vinculada, sujeita ao controle de legalidade, oriunda de regras que emanam da legislação tributária em vigor. Invoca e transcreve o art. 142 do Código Tributário Nacional, para afirmar que em respeito a esse dispositivo legal o autuante, deveria ater-se às regras estabelecidas pelo Convênio 76/94, o qual prevê apenas o estabelecimento importador e industrial fabricante como responsáveis pela retenção e pagamento do imposto, como substitutos tributários. Reporta-se ainda sobre o art. 112 do mesmo CTN, para afirmar que a interpretação da legislação tributária, em casos em que a lei tributária define infrações, deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, quando pairam dúvidas acerca da autoria da infração.

Tece outros comentários sobre o Convênio 76/94 e diz que pelas razões apresentadas, a infração 02, merece ser totalmente cancelada, com a extinção do crédito tributário e de seus consectários legais, por carecer de qualquer fundamento que permita eleger o remetente distribuidor, como é o seu caso, como sujeito passivo por substituição nas operações interestaduais com medicamentos.

Prosseguindo, diz que outro ponto que merece destaque é que, embora o RICMS/BA traga a previsão de recolhimento do ICMS-ST pelo estabelecimento remetente, como é o seu caso, referida regra não

se aplica à situação em tela, uma vez que deve ser observado o Convênio, considerando que os Estados envolvidos na operação – Bahia e Santa Catarina – são dele signatários.

Ressalta que, ao contrário do que possa parecer à primeira vista, não se trata de uma antinomia entre as normas jurídicas, Regulamento do ICMS do Estado de Destino (Bahia) e o Convênio 76/94, pois, trata-se de um convívio pacífico entre as normas, cada qual aplicada em seu respectivo âmbito.

Frisa que a suposta antinomia poderia transparecer pois, ao mesmo tempo, existem dois instrumentos legais equivalentes, estabelecendo as regras da substituição tributária, no Estado da Bahia – Convênio internalizado e o próprio Regulamento de ICMS do Estado da Bahia. Isso porque o Convênio, depois de ratificado, como é o caso do Convênio em questão – 76/1994 (ratificado por meio do Ato COTEPE/ICMS nº 09/94, de 25 de julho de 1994, possui força de lei interna, a partir de sua vigência e poderia conflitar com o RICMS interno. Porém, isso não ocorre.

Observa que, com razão, o Estado membro, ao aderir ao Convênio, sem ressalvas, o faz aceitando todas as suas regras, que passam a valer internamente. Acrescenta que, em se tratando de operações interestaduais com medicamentos, o Estado da Bahia, ao aderir ao Convênio 76/94 aceitou que, nas ditas operações, somente o industrial fabricante ou importador poderiam figurar como sujeitos passivos por substituição.

Diz que isso significa que, muito embora o RICMS baiano disponha que o responsável pela substituição é o remetente, nas operações com medicamentos, por ter aceitado as regras do Convênio 76/94, remetente deve ser, necessariamente, industrial fabricante ou importador. Afirma que qualquer interpretação da legislação que atribua a outra pessoa jurídica a responsabilidade deve ser rechaçada.

Reitera que para que o Estado da Bahia possa exigir, de contribuinte estabelecido no Estado de Santa Catarina, o imposto devido por substituição, conforme sua legislação interna (RICMS), o remetente em questão deve em atendimento às disposições do Convênio 76/94, ser industrial fabricante ou importador, pois, caso contrário, não pode sequer cobrar o ICMS-ST.

Menciona que se trata, dessa forma, de uma interpretação do RICMS conforme o Convênio 76/94, a única que pode ser aceita, sob pena de conflito entre a regra interna (RICMS) e aquela de superposição, aceita por todos os Estados signatários (Convênio).

Frisa que resta patente a inexistência de qualquer conflito de normas, pois, embora as regras sejam equivalentes, o que existe é o Convênio, para regular as operações interestaduais e o RICMS, soberano nas operações internas, mas que, nas interestaduais, deve ser interpretado conforme a regra de superposição.

Salienta que com isso se quer dizer que, caso não houvesse convênio sobre medicamentos, a regra do RICMS, que atribui responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST ao remetente (qualquer) não poderia sequer ser aplicada em operações interestaduais, daí a necessidade de respeitar-se, em primeiro lugar, a regra estabelecida no âmbito do CONFAZ, para saber quem pode ser o responsável pela retenção e recolhimento para, só depois de delimitado o sujeito passivo por substituição, valer-se de regras internas para se efetivar eventual cobrança.

Destaca que a Cláusula Segunda do Convênio nº 81/1993 não pode ser aplicada ao presente caso, porque o Convênio 81/1993, que regulamenta o ICMS devido no regime de substituição tributária, trata de normas gerais do regime de substituição tributária, e o Convênio nº 76/1994 trata da matéria específica – operações interestaduais com produtos farmacêuticos.

Afirma que, dessa forma, na existência de legislação específica sobre a matéria, é evidente que essa será a utilizada, em atendimento ao princípio da especialidade da norma, que faz prevalecer a regra especial sobre a regra geral, como no presente caso.

Diz que nesses termos, o artigo 2º, §2º da LICC, é claro em determinar a prevalência da regra especial sobre a geral, razão pela qual o Convênio nº 76/1994, que trata da matéria específica, deve ser

aplicado ao presente caso. Ressalta que o entendimento defendido está completamente pacificado pelo E. STJ, conforme Ementa que reproduz.

Assevera que sob qualquer ângulo, resta demonstrado que não pode assumir o encargo de substituto tributário, por falta de amparo legal, uma vez que o Convênio que regula o tema determina que apenas o importador e o industrial fabricante arquem com tal ônus.

Conclui requerendo o cancelamento integral do Auto de Infração. Requer, ainda, seja, oportunamente, intimado para a realização de sustentação oral, nos termos do artigo 163, do Decreto 7.629/99 [RPAF/99]. Protesta pela posterior juntada de documentação complementar, caso haja necessidade.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 93-A a 97) contestando a argumentação defensiva atinente à infração 01, afirmando que o impugnante confunde regulação de preços com fixação de preços, confunde preços regulados com preços fixados.

Frisa que, de fato, a Lei Complementar 87, de 13/09/1996, determina em seu art. 8º, §2º, que *a base de cálculo, para fins de substituição tributária, 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.*

Assevera que é cristalina a prescrição da Lei, ou seja, quando se tratar de mercadorias ou serviços cujos preços finais para consumidor, únicos ou máximos, sejam fixados por órgãos públicos competentes.

Sustenta que este não é o caso da situação arguida pelo impugnante, pois, não existem atualmente, nem existiam no período auditado, órgãos governamentais com o objetivo de fixar os preços de medicamentos.

Salienta que para constatar isso, é suficiente compulsar a Lei 10.742, de 06/10/2003, convertida em lei a partir da Medida Provisória nº 123, de 26/06/2003, que cria a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, bem como o Decreto Federal 4.766, de 26/06/2003, que regulamenta a criação, as competências e o funcionamento da Câmara. Transcreve o art. 5º da referida Lei. Menciona que no art. 6º, a Lei inscreve as competências da CMED, conforme reprodução que apresenta. Diz que o art. 7º trata dos novos produtos e das novas apresentações, conforme redação que reproduz.

Consigna que muito embora longas, as transcrições se justificam porque mostram, sem deixar dúvidas, que todas as atividades e competências da CMED são regulatórias, como não poderia deixar de ser em se tratando de um organismo de regulação. Diz que vale insistir sobre estas atividades e competências conforme abaixo:

- definir diretrizes e procedimentos;
- estabelecer critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos;
- definir os critérios para a fixação dos preços dos produtos novos e novas apresentações de medicamentos;
- opinar sobre regulamentações;
- coordenar ações dos órgãos componentes da CMED voltadas à implementação dos objetivos previstos no art. 5º;
- monitorar, para os fins da Lei, o mercado de medicamentos.

Assinala que não se vislumbra, em qualquer ponto dos textos legais, sequer menções a fixação – ou mesmo sugestão – de preços de medicamentos. Acrescenta que critérios, diretrizes, monitoramento são as palavras chave.

Diz que se não bastasse o que prescrevem os citados diplomas legais, a própria CMED ao editar, anualmente, resoluções para disciplinar os ajustes de medicamentos, nas quais estabelece os critérios e dispõe sobre a forma de definição dos preços, circunscreve inequivocamente as suas competências. Aponta como exemplos os exercícios de 2013, 2012 e 2011, que englobam o período objeto do Auto de Infração em lide, reproduzindo parte das Resoluções atinentes a estes exercícios. No exercício de 2013 transcreve as Resoluções CMED nº 1, de 08/03/2013 e nº 2, de 03/04/2013. Em 2012 também reproduz as Resoluções CMS nºs 1 e 2. No exercício de 2011, as Resoluções nºs 1 e 4.

Afirma que a ABCFARMA – Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico, como se pode verificar, atende claramente as exigências dos artigos 7º e 8º das resoluções da CMED. Diz que o próprio impugnante reconhece isso e anota em relação aos dados publicados por aquela associação, o seguinte: *“Referida revista é editada mensalmente com distribuição em todo o território nacional e oferece, entre outras matérias, uma fonte completa de informação sobre preços de medicamentos”*.

Conclui que diante do exposto, não há porque acolher os equivocados argumentos defensivos. Mantém integralmente a infração 01.

Quanto à infração 02, contesta a argumentação defensiva, afirmando que inexistem conflitos entre os Convênios ICMS 81/93 e o ICMS 76/94, mas sim complementação. Diz que o Convênio 76/94, ao atribuir ao estabelecimento importador ou industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS ST, não o faz de forma restritiva ou exclusiva, nem se sobrepõe ao Convênio 81/93.

Registra que essa mesma matéria já foi objeto de questionamento de outro contribuinte e através do Parecer nº 5670/2008, a DITRI/GECOT se manifestou esclarecendo sobre a obrigatoriedade da retenção e recolhimento do ICMS ST, conforme texto que transcreve parcialmente.

Afirma que não se sustenta, portanto, a argumentação defensiva.

Menciona que é significativo fazer dois registros, a partir de análise do Quadro Resumo, pág. 10, ou seja: - durante todo o ano de 2012, o autuado reteve e recolheu regularmente o ICMS ST destinado ao Estado da Bahia, ressalvadas, por óbvio, eventuais incorreções; já no ano anterior, isto é, 2011, o autuado praticamente não reteve e não recolheu o ICMS ST destinado ao Estado da Bahia.

Assegura que, pelo exposto, não há porque acolher os argumentos defensivos. Mantém integralmente a infração 02.

Finaliza opinando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo a primeira referente à retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, e a segunda, por ter deixado de proceder retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes.

No que concerne a infração 01, verifico que a discussão se cinge ao fato de ter o autuado adotado ou não a base de cálculo correta na determinação do imposto devido.

Alega o impugnante que o autuante utilizou como base de cálculo do ICMS devido por substituição nas operações objetos da autuação, o índice indicado na revista da ABCFARMA – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO COMÉRCIO FARMACÊUTICO, enquanto, em contrapartida, utilizou o Preço Máximo ao Consumidor “PMC” estabelecido pela CMED – Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos, órgão competente para estabelecer critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos.

Já o autuante contesta a argumentação defensiva, afirmando que o impugnante confunde regulação de preços com fixação de preços, confunde preços regulados com preços fixados.

Diz que a Lei Complementar 87/96, determina em seu art. 8º, §2º, que *a base de cálculo, para fins de substituição tributária, 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.*

Assevera que é cristalina a prescrição da Lei, ou seja, quando se tratar de mercadorias ou serviços cujos preços finais para consumidor, únicos ou máximos, sejam fixados por órgãos públicos competentes.

Sustenta que este não é o caso da situação arguida pelo impugnante, pois, não existem atualmente, nem existiam no período auditado, órgãos governamentais com o objetivo de fixar os preços de medicamentos.

A análise da argumentação defensiva, da contestação do autuante, e dos elementos acostados aos autos, permite-me concluir que assiste razão ao autuante.

Isto porque, a base de cálculo do ICMS atinente a substituição tributária tem previsão legal no art. 23, § 3º, da Lei nº 7.014/96, cuja regulamentação encontra-se no art.61, § 2º, I, do RICMS/97, estando as suas disposições fundamentadas no art. 155, II, § 2º, inc. XII, “b”, da Constituição Federal e art. 8º, §§ 2º e 3º, da Lei Complementar nº 87/96. No que tange às operações com medicamentos, a substituição tributária interestadual é regulada no Convênio ICMS 76/94, cujas normas foram inseridas na legislação interna.

De fato, o art. 8º, §2º, da Lei Complementar 87, assim dispõe:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

§ 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.

Conforme os elementos trazidos pelo autuante na informação fiscal, é possível inferir que, efetivamente, a teor da Lei 10.742, de 06/10/2003, convertida em lei a partir da Medida Provisória nº 123, de 26/06/2003, a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, não é um órgão público que **fixa** preço final a consumidor, único ou máximo, mas sim tem competência regulatória.

Pode-se dizer que, em verdade, a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, estabelece **critérios** para fixação e ajuste de preços de medicamentos, mas não fixa estes preços.

Vale destacar que a jurisprudência deste CONSEF tem sido no sentido de que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, no caso de operações com medicamentos, é o preço determinado pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta desse preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

Como inexistem preços fixados pelo órgão competente, laborou em acerto a Fiscalização ao adotar o critério que estabelece a base de cálculo da substituição tributária a partir dos preços sugeridos pelo fabricante, publicados na revista "ABCFARMA", conforme, inclusive, entendimento do STJ firmado no RMS 21844-SE, no sentido da legalidade da base de cálculo apurada através dos preços divulgados na mencionada "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."

Dessa forma, este item da autuação é subsistente.

Quanto à infração 02, observo que o cerne da questão reside no fato de o autuado estar obrigado ou não a reter e recolher o ICMS-ST, na condição de substituto tributário, conforme este item da autuação.

Noto que o autuado admite não ter realizado a retenção e, conseqüentemente, o recolhimento do ICMS-ST, por entender que na condição de empresa distribuidora estava desobrigado, conforme as regras atinentes à substituição tributária de medicamentos em operações interestaduais.

Registra que para operação interestadual com medicamentos, foi celebrado o Convênio nº 76/94, tendo o Estado da Bahia aderido desde o início e, no que interessa às operações em lide, o Estado de Santa Catarina, por meio do Convênio 127, de 24/09/2010.

Entende que no Convênio 76/1994, todos os Estados membros da Federação elegeram como sujeito passivo por substituição, nas operações com medicamentos, apenas o Industrial Fabricante e o Importador, deixando, deliberadamente, de lado, outras figuras que poderiam ser o remetente das mercadorias nas operações, razão pela qual, por ser empresa distribuidora, não está no rol disposto pela legislação para atuar como substituto tributário responsável pela retenção e recolhimento do imposto, nas operações interestaduais com medicamentos, reguladas pelo Convênio nº 76/94.

Manifesta ainda o entendimento de que, muito embora o RICMS/BA disponha que o responsável pela substituição é o remetente, nas operações com medicamentos, por ter aceitado as regras do Convênio 76/94, o remetente deve ser, necessariamente, industrial fabricante ou importador, inexistindo, desse modo, qualquer conflito de normas, pois, embora as regras sejam equivalentes, o que existe é o Convênio, para regular as operações interestaduais e o RICMS, soberano nas

operações internas, mas que, nas interestaduais, deve ser interpretado conforme a regra de superposição.

Destaca que a Cláusula Segunda do Convênio nº 81/93 não pode ser aplicada ao presente caso, porque o Convênio 81/93, que regulamenta o ICMS devido no regime de substituição tributária, trata de normas gerais do regime de substituição tributária, e o Convênio nº 76/1994 trata da matéria específica – operações interestaduais com produtos farmacêuticos, razão pela qual deve ser utilizada, em atendimento ao princípio da especialidade da norma, que faz prevalecer a regra especial sobre a regra geral, como no presente caso.

Efetivamente, as mercadorias objeto da autuação (medicamentos) são enquadradas no regime de substituição tributária, na forma do Convênio ICMS 76/94. O Estado da Bahia na condição de signatário do referido protocolo, atribui ao remetente estabelecido no Estado de Santa Catarina - também signatário do mesmo protocolo - a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto nas operações interestaduais com destino ao território baiano, conforme previsto na legislação do ICMS deste Estado.

O entendimento manifestado pelo impugnante de que os Estados elegeram como sujeito passivo por substituição, nas operações com medicamentos, apenas o industrial fabricante e o importador, razão pela qual, por ser empresa distribuidora, não está no rol disposto pela legislação para atuar como substituto tributário responsável pela retenção e recolhimento do imposto, nas operações interestaduais com medicamentos, reguladas pelo Convênio nº 76/94, não se sustenta.

Isto porque, nos termos da cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 – que dispõe sobre as normas gerais de substituição tributária nas operações realizadas com base em acordos interestaduais - , cabe ao remetente das mercadorias sujeitas à substituição tributária por força de convênios ou protocolos, efetuar a retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, independentemente de se tratar de importador, distribuidor, industrial fabricante, atacadista ou varejista.

Assim estabelece a cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93:

***Cláusula segunda** Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. (grifos não originais)*

Relevante registrar que este é o entendimento deste CONSEF, conforme decisões reiteradas nesse sentido, a exemplo da recente decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF 0227-12/13, de 29/07/2013, cujo trecho do voto da ilustre Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, reproduzo abaixo, a título ilustrativo:

Em princípio, nos moldes da Cláusula primeira do citado Convênio, o remetente industrial fabricante e o importador das mercadorias, localizado naquelas unidades federativas, é que teriam a obrigação de efetuar a retenção do imposto estadual. Vejamos a legislação citada:

***Cláusula primeira** Nas operações com os produtos relacionados no Anexo Único com a respectiva classificação na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao **estabelecimento importador ou industrial fabricante**, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário. (grifos não originais)*

Como as empresas remetentes exercem a atividade de atacadista (de acordo com os documentos de fls. 54 a 180 e 220 a 338), não se revestem, portanto, da condição de sujeitos passivos por substituição inseridos na Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94.

Entretanto, este CONSEF já firmou o entendimento reiterado de que, consoante a Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 (em vigência desde 04/10/93), o contribuinte remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS nas operações com mercadorias enquadradas na substituição tributária por meio dos diversos Convênios e Protocolos dos quais o Estado da Bahia é signatário, seja ele importador, distribuidor, industrial fabricante, atacadista ou varejista. A Cláusula segunda do referido Convênio assim se expressa:

***Cláusula segunda** Nas operações interestaduais realizadas **por contribuinte** com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. (grifos não originais)*

Aliás, o RICMS/97 também apresenta a mesma orientação, como a seguir transcrito:

Art. 370. Nas operações interestaduais, a substituição tributária rege-se-á conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos

(Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (Conv. ICMS 81/93).

§ 1º As regras estipuladas nesta subseção não se aplicam, nas operações interestaduais, à substituição tributária decorrente de convênios ou protocolos celebrados anteriormente a 10/09/93, salvo no tocante aos seguintes dispositivos, que se aplicam inclusive retroativamente a todos os convênios e protocolos já firmados (Conv. ICMS 81/93, cláusula décima sexta, e Convs. ICMS 19/94 e 51/96):

I - os arts. 373 e 374 - atribuição da responsabilidade ao remetente, embora com direito ao ressarcimento no caso de mercadorias já alcançadas pela substituição tributária em momento anterior (Conv. ICMS 81/93, cláusula terceira);

Diante disso, esta infração é subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 297856.0107/13-1**, lavrado contra **TAKEDA DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.584.797,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, “e”, da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR