

**PROCESSO** - A. I. N° 210581.1007/14-4  
**RECORRENTE** - LUFARMA DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0142-02/15  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 25/11/2015

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0318-11/15

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O Decreto n° 11.872/2009 prevê a opção para que o contribuinte utilize a forma de apuração prevista no parágrafo primeiro, ou no parágrafo segundo, ambos do seu artigo 1º. O limite previsto neste parágrafo 2º, de 3%, impede que o contribuinte recolha valor menor do que aquele que resulte da aplicação deste percentual-limite. O artigo 7º do Decreto n° 15.807/2014, que alterou este §2º substituindo a expressão “desde que” pela expressão “sendo que”, ao mesmo tempo convalidou os atos praticados antes da publicação da nova redação. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA NÃO ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Retificado o cálculo realizado pelo Fisco, para adequação ao disposto no artigo 23, inciso III, da Lei n° 7.014/96. Mantido o débito no valor confessado pelo contribuinte. Infrações parcialmente procedentes. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado na Fiscalização ao Trânsito de Mercadorias em 02/10/2014 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$54.215,39, acrescido da multa de 60%, em razão de falta de Recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária - parcial ou total, conforme o caso - antes da entrada no território desse Estado, de mercadorias procedentes de outra Unidade da Federação, por contribuinte descredenciado. Data de ocorrência 02/10/2014.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” no Auto de Infração:

*“Falta de recolhimento do ICMS Antecipação Tributária Total das mercadorias constantes na nota fiscal de n° 56230 procedentes de outra unidade da federação. Não houve espontaneamente efetuado o pagamento do ICMS antes da entrada no território desse Estado pelo contribuinte que se encontra na condição de Descredenciado.*

*Contribuinte detentor de Termo de Acordo conforme Decreto 11.872/09, fazendo jus a redução de 28,53% na Base de cálculo. Base de Cálculo considerada através do PMC.”*

O Fisco juntou documentos às fls. 02 a 15, dentre os quais demonstrativo do levantamento fiscal realizado e de débito, à fl. 02, e cópia do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE n° 000.056.320, à fl. 12, no qual listadas as mercadorias objeto da autuação.

O autuado impugnou parcialmente o lançamento de ofício às fls. 29 a 34, inicialmente

contestando o fato de ter sido descredenciado e, após considerações sobre viabilidade financeira da empresa, dentre outros tópicos aduziu que para o cálculo correto do imposto utilizou os critérios determinados no Decreto nº 11.872/2009 [Dispõe sobre regime especial de tributação nas aquisições de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário efetuadas por distribuidor de medicamentos localizado neste Estado].

Afirmou que segundo o Decreto nº 11.872/2009 cabe a ele, contribuinte, a opção pela forma de cálculo, consoante seus parágrafos 1º e 2º [parágrafos 1º e 2º do artigo 1º], pelo que considerando a mesma base de cálculo encontrada pelo Fisco, por conseguinte utilizando o Preço Máximo de Venda a Consumidor - PMC dos medicamentos, aplicou o percentual de 3% sobre a base de cálculo encontrada e, assim, iria providenciar o pagamento de ICMS devido por substituição tributária no valor de R\$13.809,16, e de ICMS devido por antecipação parcial no valor de R\$46,66, este último em razão da aquisição interestadual de sabonete “BENZIN SAB”, que não é medicamento.

Juntou documentos às fls. 35 a 42, dentre os quais, às fls. 39 e 40, demonstrativo do débito reconhecido, no qual constam os mesmos valores, para cada medicamento, lançados pelo Fisco no demonstrativo fiscal de fl. 02, com base no PMC.

O autuante prestou informação fiscal às folhas 84 a 50 contestando as alegações do contribuinte e mantendo integralmente a autuação. Aduziu, dentre outros pontos, que o descredenciamento do contribuinte deu-se em razão de falta de pagamento do imposto, conforme documento de fl. 04 dos autos.

Elaborou demonstrativo da forma de cálculo utilizada para o lançamento de ofício, que resume como tendo sido:

*Base de cálculo adquirida através do PMC - R\$466.698,98*

*Redução de 28,53% - R\$133.149,22*

*Base de cálculo reduzida - R\$333.549,76*

*ICMS DEVIDO (17%) - R\$56.703,46*

O autuante asseverou, dentre outros pontos, que o contribuinte aplicou o percentual de 3% sobre o valor total dos medicamento, com base no PMC, mas que não poderia usar tal percentual de 3%, porque este percentual seria apenas um referencial para que se pudesse utilizar o percentual de 16% sobre o preço de aquisição.

Constam, às fls. 52 a 55, e às fls. 59 a 73, documentos referentes a parcelamento do montante reconhecido referente a parte do débito originariamente lançado.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0142-02/15, às fls. 76 a 82. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

#### *VOTO*

*Preliminarmente, observo que a fiscalização descreveu detalhadamente o fato objeto da autuação, tendo, inclusive, promovido a anexação do demonstrativo de débito, conforme folha 06. Quanto à alegação de que a norma jurídica insculpida no RICMS encerra uma sanção política, que contraria a CF/88, é importante dizer que não se inclui na competência desse colegiado a declaração de constitucionalidade da norma posta, nos termos do art. 167, inciso I do RPAF. Entendo, portanto, que o lançamento se encontra revestido das formalidades previstas em lei.*

*Quanto ao mérito, a acusação fiscal consiste em falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária por contribuinte descredenciado. O autuado se opôs ao lançamento negando que estivesse em tal condição na data da autuação, conforme se depreende de trecho da sua peça defensiva, à folha 32, abaixo transscrito.*

*“... Note-se que a inconstitucionalidade da sanção política não será objeto de discussão, uma vez que falta causa jurídica à autuação, simplesmente, porque em 02/10/2014 a Impugnante reunia os requisitos do art. 332, § 2º, do RICMS 2012, sendo absolutamente ilegal sua situação de descredenciamento na data.”*

*Examinando os autos, é possível constatar que a versão sustentada pela defendente não tem respaldo nas provas acostadas ao processo, pois os extratos do sistema Sefaz (folhas 04 e 05) evidenciam que o contribuinte se encontrava descredenciado por falta de pagamento, no dia 02/10/2014, situação que teve origem desde*

26/04/2001, conforme campo “Data Situação Cadastral”, á folha 04. Assiste razão, portanto, neste aspecto à autoridade autuante, pois o tributo deveria ter sido recolhido antes da entrada das mercadorias no território do Estado da Bahia.

A defesa opõe ainda, ao lançamento, outra tese, pois sustenta que o valor do tributo apurado se encontra acima do que determina a legislação. Alega que poderia calcular o imposto de forma simplificada, segundo prevê o § 2º do art. 1º do Decreto 11.872/09, conforme se lê à folha 33 da defesa, abaixo transcrito.

“Conforme os §§ 1º e 2º do Decreto 11.872/2009, o Impugnante deverá calcular o imposto com base de cálculo reduzida (28,53%), cujo percentual de carga tributária corresponda a 12,15%, podendo descontar os respectivos créditos, sendo lícito, ainda, calcular o imposto de forma simplificada aplicando o percentual de 16% sobre o valor total da nota fiscal, desde que o valor apurado não seja inferior a 3% do preço máximo de venda ao consumidor (PMC) (grifos acrescidos). ...”

O autuante, por sua vez, sustenta tese em sentido diverso, pois entende que o cálculo simplificado somente será possível na hipótese em que o percentual de 16% sobre o valor das notas fiscais de aquisição revele-se superior a 3% do PMC, conforme se extrai da leitura de trecho da sua peça informativa, à folha 50, abaixo reproduzido.

“O contribuinte, em sua defesa, usa o valor de 3% sobre o PMC, sendo que este valor é somente referencial para que se use o percentual de 16% sobre o preço de aquisição, conforme parágrafo 2º do Artigo 1º do Decreto 11.872/2009. A opção é condicionante: Somente poderá ser usada se o valor for maior ou igual ao percentual de 3% sobre o valor do PMC.

“Não poderíamos usar esta alternativa, pois o valor corresponde a menos da metade do valor mínimo exigido pelo Decreto 11.872/2009.”

A lide resulta, portanto, da divergência de interpretação relativamente à opção prevista no § 2º do art. 1º do Dec. 11.872/09, entendendo, o autuante, que o benefício fiscal somente se aplica na hipótese em que o produto de 16% sobre o valor total das NF seja superior a 3% do PMC. O autuado, por sua vez, entende que os 3% representam apenas o limite máximo do benefício, o qual poderia ser gozado em qualquer situação, desde que respeitado esse limite.

Para deslinde da questão, faz-se necessário consultar o texto da norma, o que faço neste momento, reproduzindo-o abaixo.

“Art. 1º - Fica instituído regime especial de tributação ao distribuidor de medicamentos localizado neste Estado, mediante celebração de termo de acordo, nas importações e nas aquisições interestaduais dos produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, relacionados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS, para atribuição da responsabilidade pela antecipação tributária do ICMS relativa às operações subsequentes nos termos deste Decreto.

§ 1º - O detentor do regime especial de tributação previsto no caput reduzirá a base de cálculo da antecipação do lançamento do imposto relativo às operações subsequentes em 28,53% (vinte e oito inteiros e cinqüenta e três centésimos por cento), de tal forma que a carga de ICMS resultante da aplicação dos referidos benefícios corresponda a 12,15% (doze inteiros e quinze centésimos por cento), vedada a redução prevista no § 2º, do art. 61, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997.

§ 2º - Em substituição à aplicação da redução de base de cálculo prevista no caput, o contribuinte poderá optar em calcular o imposto devido por antecipação tributária de forma simplificada, mediante aplicação do percentual de 16% (dezesseis por cento) sobre o valor de aquisição, neste incluídos o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, desde que o valor apurado não seja inferior a 3% (três por cento) do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial (grifos acrescidos).

...”

Como se pode deduzir, a partir da leitura do texto do § 2º, acima reproduzido, há a possibilidade de o contribuinte optar pela forma simplificada de redução da base de cálculo, a qual consiste em aplicação direta do percentual de 16% sobre o valor das mercadorias adquiridas.

A questão que se coloca, para a Decisão deste colegiado, é a seguinte: esta opção é garantida a todos os contribuintes, observado o valor apurado mínimo de 3% sobre o PMC? Ou será que a possibilidade de optar deixa de existir se o percentual de 16% sobre o valor de aquisição for inferior àquele limite?

Inicialmente é importante que se diga que a interpretação jurídica da norma não é um ato estéril, que vise, pura e simplesmente, extraír-lhe um sentido previamente existente, cuja essência estivesse acobertada pela dubiedade de linguagem. Não é essa a teoria mais atual acerca da hermenêutica jurídica mais consentânea com o moderno estado democrático de direito.

De fato, interpretar a norma é uma atividade fecunda que consiste em atribuir um sentido válido à regra

*jurídica, exteriorizada mediante um texto repleto de dubiedade, tão própria à linguagem humana.*

*Segundo Miguel Reale, interpretar é atribuir um sentido válido à norma, escolhendo o mais adequado à normatização da vida em sociedade, com vistas ao alcance da paz humana, conforme se lê a seguir:*

*“Pois bem, dessa compreensão estrutural do problema resulta, em primeiro lugar, que o trabalho do intérprete, longe de reduzir-se a uma passiva adaptação a um texto, representa um trabalho construtivo de natureza axiológica, não só por se ter de captar o significado do preceito, correlacionando-o com outros da lei, mas também porque se deve ter presentes os da mesma espécie existentes em outras leis: a sistemática jurídica, além de ser lógico-formal, como se sustentava antes, é também axiológica ou valorativa.*

*Não pode absolutamente ser contestado o caráter criador da Hermenêutica Jurídica nesse árduo e paciente trabalho de cotejo de enunciados lógicos e axiológicos para atingir a real significação da lei, tanto mais que esse cotejo não se opera no vazio, mas só é possível mediante contínuas aferições no plano dos fatos, em função dos quais as valorações se enunciam. (Reale Miguel. Lições Preliminares de Direito. São Paulo, Editora Saraiva, 1996, p. 287)”*

*Nessa perspectiva, sintonizada com uma hermenêutica moderna, é importante reconhecer que as duas interpretações citadas atrás (a do autuante e a do autuado) revelam-se como leituras normativas possíveis de serem extraídas da regra regulamentar em comento. Ou seja, ambas representam atribuições de sentido que guardam respeito com as regras gramaticais vigentes em nosso país.*

*Tal não significa, contudo, que ambas sejam igualmente válidas, ou igualmente adequadas do ponto de vista do sistema normativo, pois há de se perquirir a sua consonância com os princípios gerais do direito, bem como com as demais regras do sistema.*

*Em julgamento do Auto de Infração nº 269353.0100/11-7, a Diretoria de Tributação teve a oportunidade de emitir Parecer acerca da matéria, em que manifesta entendimento no sentido de que a opção prevista no § 2º do art. 1º do Dec. 11.872/09 constitui-se em uma condição, que somente pode ser exercida se o valor apurado não for inferior a 3% do PMC, conforme ementa a seguir.*

*“EMENTA. ICMS. Dec. nº 7.799/00. A possibilidade de que o cálculo da redução da base de cálculo seja calculada pela forma prevista no Parágrafo único do art. 3º-A está condicionada a que o valor apurado não seja inferior a 3% (três por cento) do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial”*

*Esse também é o entendimento da PGE, a qual proferiu Parecer no bojo do julgamento do Auto de Infração acima citado, oportunidade em que assim se manifestou.*

*“Analizando as normas acima explicitadas, é possível interpretar, sem qualquer margem de dúvida, que o comando normativo esculpido no parágrafo único do art. 3-A, uma exceção duma exceção, traduz um elemento referencial traduzido na expressão ‘desde que’, ou seja, o valor de 3%, ou 3,9% segue como baliza para definir a aplicação do percentual definido no parágrafo único do 3-A do Decreto 7799/00.”*

*Nessa mesma linha de entendimento, foi a Decisão proferida pela 5ª JJF, em Acórdão JJF nº 0030-05/13, relatado pelo Julgador Ângelo Pitombo, o qual conclui da seguinte maneira.*

*“Constatou que a utilização da forma simplificada de apuração realmente “teria como limitação única, a condicionante que o valor apurado não fosse inferior a 3,9% do preço máximo de venda a consumidor.” Cabe razão ao autuante, pois o entendimento do aludido dispositivo é que: caso esta condição não fosse satisfeita, ou seja, o valor apurado fosse inferior a 3,9% do preço máximo de venda a consumidor, a forma simplificada de apuração não poderia ser aplicada, devendo o imposto antecipado ser apurado nos termos do caput do artigo 3-A do Decreto nº 7.799/00.*

*O autuante aplicou corretamente a condição, acima alinhada, quando o valor apurado foi inferior a 3,9% do preço máximo a consumidor, não utilizou a forma simplificada de apuração, aplicando a forma de apuração prevista no caput do artigo 3-A do Decreto nº 7.799/00, conforme exemplo que alinhou em sua informação fiscal, extraído de suas planilhas constantes às fls. 24 a 138 dos autos.”*

*Em obra de prestígio no mundo jurídico (Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade), o Ministro Celso Antônio Bandeira de Mello sustenta a tese de que a discriminação levada a termo na norma jurídica somente se legitima na medida em que o fator de discriminem, eleito pelo legislador, revele uma relação de pertinência lógica entre o seu efeito e um determinado valor social albergado pela Constituição Federal, conforme trecho da obra citada, abaixo reproduzido.*

*“O ponto nodular para exame da correção de uma regra em face do princípio isonômico reside na existência ou não de correlação lógica entre o fator erigido em critério de discriminem e a discriminação legal decidida em função dele.*

*... Com efeito, há espontâneo e até insconsciente (sic) reconhecimento da juridicidade de uma norma diferenciadora quando é perceptível a congruência entre a distinção de regimes estabelecida e a*

*desigualdade de situações correspondentes.*

*De revés, ocorre imediata e intuitiva rejeição de valkidade à regra que, ao apartar situações, para fins de regulá-las diversamente, calça-se em fatores que não guardam pertinência com a desigualdade de tratamento jurídico dispensado (Mello, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo, Editora Malheiros, 2003, p. 37)"*

*Analizando o teor da norma sob análise, não é possível asseverar que a condição imposta pelo § 2º (a prevalecer a interpretação literal) venha a se traduzir em ofensa ao princípio da isonomia, pois o que se quer assegurar é uma trava (ou seja, um teto) para o gozo do benefício fiscal que, caso inexistente, poderia ganhar dimensões tais ao ponto de comprometer a arrecadação estadual.*

*Pois bem, nessa perspectiva, parece não haver motivo plausível para que o intérprete abandone a literalidade do texto posto, sendo forçoso compreender que a opção prevista no dispositivo regulamentar em análise representa uma condição para que seja possível fazer a opção. De fato, o mais razoável é que a norma tenha querido resguardar um patamar mínimo de recolhimento, com vistas a evitar que o benefício concedido pudesse resvalar em rebaixamento excessivo no nível de arrecadação da receita estadual.*

*Soa despropositado querer estender a opção a todas as demais empresas, pois tal extensão representaria uma ineficácia absoluta da regra prevista no caput do art. 1º, que, assim, restaria em total desuso. Pergunta-se, então, por que o legislador não editou diretamente a regra do § 2º, e sim a tratou como uma opção? A única resposta razoável é no sentido de que a sua intenção não foi estender a regra do parágrafo a todos.*

*Atribuir, portanto, o sentido proposto pela defesa representa relegar a completo desuso a regra do caput do artigo, generalizando uma norma que foi concebida como exceção, nos exatos termos em que o disse a PGE, em seu Parecer..*

*Entendo, portanto, que a interpretação mais adequada a ser atribuída ao § 2º do art. 1º do Dec. 11.872/09 é aquela no sentido de que o benefício fiscal lá previsto constitui-se em uma condição ao exercício da opção, que não pode ser generalizada a todos os contribuintes, mas somente àqueles que se enquadram em seus termos.*

*Diante do exposto, julgo PROCEDENTE o Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 94 a 101, inicialmente aduzindo que consignara na impugnação originária, apenas a título de protesto, que o seu descredenciamento teria sido uma sanção política, porque quando realizado ele, contribuinte, já havia providenciado pedido de parcelamento do imposto vencido no dia 25 do mês antecedente, que não fora pago em razão de dificuldades financeiras enfrentadas. Que realizara o pedido de parcelamento em 01/10/2014 e fora autuado em 02/10/2014.

Expõe que em relação à autuação em si, impugnara parcialmente o crédito cobrado, demonstrando que o valor calculado pelo autuante fora indevida e equivocadamente majorado.

Que embora o autuante tenha utilizado critérios constantes do Decreto nº 11.872/2009 para realização do seu cálculo, levou em consideração, exclusivamente, o que dispõe o §1º do art. 1º da citada norma. Que, em outras palavras, todo o tributo foi calculado com o benefício da base de cálculo reduzida em 28,53%, de modo que a carga do ICMS correspondeu a 12,15%.

Que o autuante ignorou o disposto no §2º do mesmo dispositivo normativo, que põe à disposição do contribuinte, em substituição à forma de cálculo citada, realizar a apuração do imposto de forma simplificada, mediante aplicação do percentual de 16% sobre o valor de aquisição, neste incluídos o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, não sendo o valor recolhido inferior a 3% do preço máximo de venda a consumidor.

Que em razão do citado equívoco do Fisco então ele, recorrente, requereu o julgamento no sentido da procedência parcial do Auto de Infração, demonstrando que o valor devido remonta à quantia de R\$13.809,16, além de R\$46,66, a título de antecipação parcial referente ao sabonete "BENZIN SAB", não sendo devida a quantia lançada pelo Fisco, de R\$54.215,39 [demonstrativo fiscal à fl. 02 dos autos].

Que no Acórdão JJF nº 0142-02/15 foi julgado procedente o Auto de Infração sob o fundamento de que a utilização da opção constante do §2º do artigo 1º do Decreto nº 11.872/2009 estaria condicionada ao fato de a aplicação da alíquota de 16% sobre o valor total das notas fiscais resultar em quantia superior àquela resultante da aplicação do percentual de 3% ao preço máximo

de venda a consumidor.

Que, contudo, a Decisão da JJF merece ser reformada, porque não consubstancia entendimento consentâneo com os princípios constitucionais, com a finalidade da norma e nem mesmo com o seu sentido literal. Além disso, não demonstra entendimento convergente com o esposado pela jurisprudência recente deste Conselho de Fazenda Estadual.

O contribuinte transcreve o artigo 1º, e parágrafos 1º e 2º, do Decreto nº 11.872/2009, e expõe que a expressão “*sendo que*” constante do parágrafo segundo do artigo 1º do mencionado Decreto, não possui qualquer sentido semântico de condição. Que em outros termos, ainda que se fizesse enorme esforço interpretativo, não se poderia concluir, exegeticamente, que o período anterior à citada expressão está sendo condicionado ao período posterior.

Que esta expressão “*sendo que*” está, claramente, indicando uma ordem, que tem por escopo determinar que o valor a ser recolhido com a utilização do cálculo simplificado deverá corresponder, no mínimo, àquele resultante da aplicação do percentual de 3% ao preço médio ao consumidor.

Que, por outro lado, a interpretação finalística, ou teleológica, da norma, também não admite conclusão em sentido contrário, porque a interpretação no sentido da obrigatoriedade da apuração nos termos do §1º para os casos em que a apuração do imposto pela alíquota de 16% supere 3% do valor do PMC levaria a uma consequência esdrúxula, que seria a ocorrência de operações de aquisições, e respectivas saídas, de mercadorias de menor valor financeiro, sofrendo incidência de maior carga tributária, quando comparadas a aquisições, e respectivas saídas, de mercadorias de maior valor financeiro.

Que a linha interpretativa adotada pelo Acórdão recorrido viola os princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva, devendo ser afastado, conforme entendimento esposado no recente Acórdão CJF nº 0179-11/15 desta 1ª Câmara de julgamento Fiscal, cujo inteiro teor anexou ao seu apelo recursal [fs. 103 a 115], e cuja Ementa transcreve

O recorrente afirma que mais ainda impõe-se, na presente lide, o entendimento exarado por esta 1ª Câmara naquele outro julgamento porque, naquele outro Julgado, considerou-se a redação do parágrafo único do artigo 3º-A do Decreto nº 7.799/2000 vigente até 08/09/2009, que se valia, em seu bojo, da expressão “*desde que*” em lugar da expressão “*sendo que*”. Que a primeira expressão, quando interpretada exegeticamente, dava ensejo ao aparecimento de dúvidas quanto ao sentido do parágrafo em comento, o que não ocorre em relação à expressão “*sendo que*”.

Que nessa esteira infere-se que a Administração Tributária, quando atualizou o Decreto, substituindo a expressão “*desde que*” pela expressão “*sendo que*”, teve por escopo afastar quaisquer dúvidas quanto ao sentido do dispositivo em apreciação que, por sua vez, não possui natureza condicionante.

Que, ademais, o artigo 7º do Decreto nº 15.807/2014, publicado no Diário Oficial em 31/12/2014, que transcreve, e que atualizou a redação do §2º do artigo 1º do Decreto nº 11.872, convalidou os atos praticados antes da sua publicação.

O contribuinte afirma que, ante o exposto, inexistem dúvidas quanto a que o Fisco deveria ter considerado, em seus cálculos – nas hipóteses em que a alíquota de 16% superou a quantia decorrente da aplicação da alíquota de 3% ao preço médio ao consumidor – o valor dessa última.

Que não tendo o Fisco assim procedido, cumpre reconhecer a procedência parcial do Auto de Infração, reduzindo-se o montante do débito para R\$13.809,16, além de R\$46,66, a título de antecipação parcial referente ao sabonete “BENZIN SAB”.

O recorrente conclui requerendo o acolhimento do Recurso, a reforma do Acórdão da JJF, reconhecendo-se a procedência parcial do Auto de Infração, e pedindo que a Procuradoria Fiscal pronuncie-se no processo.

Não houve emissão de Parecer técnico-jurídico da PGE/PROFIS em razão de não ter sido atingido o limite estabelecido no item 3 da alínea “b” do inciso III do artigo 136 do RPAF/BA.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar parcialmente a Decisão da 1<sup>a</sup> Instância.

Preliminarmente, conforme já explicitado no Relatório que antecede este voto, não há necessidade de emissão de Parecer técnico-jurídico da PGE/PROFIS na presente lide, em razão de não ter sido atingido o limite estabelecido no item 3 da alínea “b” do inciso III do artigo 136 do RPAF/BA, pelo que não acolho o pedido do contribuinte neste sentido.

Também preliminarmente verifico que estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/BA.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu a imputação, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas na data da científicação da lavratura do Auto de Infração e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo e provado assistir-lhe razão, consoante analisarei em seguida, neste voto.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de inconstitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

O descredenciamento do contribuinte, para efeito de pagamento postergado do imposto, foi realizado em conformidade com a legislação de regência, tal como já analisado pela Junta de Julgamento Fiscal, e o sujeito passivo pontua, em sede de Recurso Voluntário, que refere-se a tal descredenciamento apenas a título de protesto, sendo-lhe lícito pronunciar-se a respeito, o que não descharacteriza a regularidade do ato administrativo que o descredenciou.

No mérito, assiste integral razão ao sujeito passivo quanto à metodologia de cálculos que utiliza para apuração do seu débito de ICMS, ao admitir a procedência de parte da autuação.

Conforme documentos extraídos do sistema informatizado de Informações do Contribuinte – INC/SEFAZ juntados às fls. 18 e 19, o sujeito passivo é comerciante atacadista de medicamentos e drogas de uso humano.

O próprio Fisco, no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração (fl. 01), o classifica como detentor de Termo de Acordo conforme Decreto nº 11.872/09, que dispõe sobre regime especial de tributação nas aquisições de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário efetuadas por distribuidor de medicamentos localizado neste Estado.

Dispõe tal Decreto:

*Decreto nº 11.872/09*

*Art. 1º Fica instituído regime especial de tributação ao distribuidor de medicamentos localizado neste Estado, mediante celebração de termo de acordo, nas importações e nas aquisições interestaduais dos produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário a seguir relacionados, para atribuição da responsabilidade pela antecipação tributária do ICMS relativa às operações subsequentes nos termos deste Decreto:*

*I - vacinas e soros para medicina humana - NCM 3002;*

*II - medicamentos - NBM 3003 e 3004;*

*III - preservativos - NBM 4014.10.00;*

*IV - seringas - NBM 9018.31;*

*V - agulhas para seringas - NBM 9018.32.1;*

VI - provitaminas e vitaminas - NBM 2936;

VII - contraceptivos (dispositivos intrauterinos - DIU) - NCM 3926.90 ou 9018.90.99;

VIII - preparação para higiene bucal e dentária - NBM 3306.90.00;

IX - preparações químicas contraceptivas à base de hormônios ou de espermicidas - NBM 3006.60;

X - luvas cirúrgicas e luvas de procedimento - NCM 4015.11.00 e 4015. 19.00;

XI - preparações opacificantes (contrastantes) para exames radiográficos e reagentes de diagnóstico concebidos para serem administrados ao paciente - NCM 3006.30.

§ 1º O detentor do regime especial de tributação previsto no caput reduzirá a base de cálculo da antecipação do lançamento do imposto relativo às operações subsequentes em 28,53% (vinte e oito inteiros e cinquenta e três centésimos por cento), de tal forma que a carga de ICMS resultante da aplicação dos referidos benefícios corresponda a 12,15% (doze inteiros e quinze centésimos por cento), vedada a fruição de qualquer outra redução, ainda que prevista em convênio ou protocolo.

§ 2º Em substituição à aplicação da redução de base de cálculo prevista no caput, o contribuinte poderá optar em calcular o imposto devido por antecipação tributária de forma simplificada, mediante aplicação do percentual de 16% (dezesseis por cento) sobre o valor de aquisição, neste incluídos o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, sendo que, o valor a ser recolhido não deverá ser inferior a 3% (três por cento) do preço máximo de venda a consumidor.

Nota: A redação atual do § 2º do art. 1º foi dada pelo Decreto nº 15.807, de 30/12/14, DOE de 31/12/14, efeitos a partir de 01/01/15.

OBS.: O art. 7º do Decreto nº 15.807, de 30/12/14, DOE de 31/12/14, que alterou este § 2º, convalidou os atos praticados antes da publicação daquele decreto com base nesta redação.

Redação originária, efeitos até 31/12/14: “§ 2º Em substituição à aplicação da redução de base de cálculo prevista no caput, o contribuinte poderá optar em calcular o imposto devido por antecipação tributária de forma simplificada, mediante aplicação do percentual de 16% (dezesseis por cento) sobre o valor de aquisição, neste incluídos o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, desde que o valor apurado não seja inferior a 3% (três por cento) do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.”.

Art. 5º Revogam-se as disposições em contrário, em especial o art. 3-A do Decreto nº 7.799, de 09 de maio de 2000, bem como os termos de acordo concedidos com base neste dispositivo.

Art. 6º Este Decreto entrará em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2010.

(negritado)

Pontuo que igualmente assiste integral razão ao contribuinte quando aduz que o Decreto nº 11.872/2009 prevê a opção para que o contribuinte utilize a forma de apuração prevista no parágrafo primeiro, ou no parágrafo segundo, ambos do seu artigo 1º, e que o limite previsto neste parágrafo 2º, de 3%, apenas impede que o contribuinte recolha valor menor do que aquele que resulte da aplicação deste percentual-limite.

Prossegue lastreado no Direito positivo o sujeito passivo ao afirmar que o artigo 7º do Decreto nº 15.807/2014, que alterou este §2º substituindo a expressão “desde que” pela expressão “sendo que”, ao mesmo tempo convalidou os atos praticados antes da publicação da nova redação.

Observo, *permissa venia*, que o Acórdão JJF nº 0162-03/12, proferido no julgamento do Auto de Infração nº 269353.0100/11-7 em Primeira Instância, foi reformado em Decisão unânime de segunda Instância nesta mesma 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF nº 0179-11/15, com base em voto de lavra desta Relatora.

Assinalo também que o Parecer DITRI prolatado no processo objeto dos Acórdão JJF 0162-03/12 - reformado pelo Acórdão CJF nº 0179-11/15 – Parecer esse citado no voto da Decisão de base, ora apreciada, foi modificado pelo Parecer DITRI/SEFAZ emitido posteriormente naquele mesmo Processo Administrativo Fiscal - PAF, quando reencaminhado aquele processo em segunda diligência à mesma DITRI/SEFAZ, por deliberação unânime desta 1ª CJF, em sessão de pauta suplementar, solicitando a emissão de Parecer sobre a correta interpretação do artigo 3º-A, e

parágrafos, do Decreto nº 7799/2000.

Os resumos destes Pareceres DITRI/SEFAZ constam do Relatório daquele Acórdão CJF nº 0179-11/15, e aqui transcrevo parte do texto dessa mencionada Diligência e o teor daquele segundo Parecer DITRI/SEFAZ, para dissolver qualquer possível dúvida a respeito da interpretação atual dada ao texto normativo pela Diretoria de Tributação desta SEFAZ/BA:

*Acórdão CJF nº 0179-11/15*

**RELATÓRIO**

(...)

*Consoante documentos de fls. 847 a 849, o processo foi então submetido, por esta Relatora, a análise em sessão de pauta suplementar sendo então decidido, por unanimidade, o encaminhamento do PAF em nova diligência à DITRI/SEFAZ solicitando o seu pronunciamento sobre a questão, considerando que:*

(...)

*(iii) Consoante a interpretação dada pela DITRI/SEFAZ às fls. 822 a 824, se o contribuinte apurar valor de imposto a recolher inferior a 3,9% (ou 3%, etc) do PMC, perderia o direito a calcular o imposto pela forma simplificada, devendo apurar o imposto conforme o caput do artigo 3º-A.*

*Porém esta interpretação teria como consequência que, em relação ao que trata o artigo 3º-A do Decreto 7.799/2000, operações de aquisições de mercadorias de menor valor financeiro sofressem incidência de maior carga tributária, em relação a operações de aquisições de mercadorias de maior valor financeiro.*

*Assim, após ponderações realizadas nesta 1ª CJF em sessão de pauta suplementar, solicita-se à DITRI/SEFAZ novo pronunciamento acerca das indagações de fl. 819 dos autos deste processo.*

*Em atendimento, às fls. 851 e 852 a DITRI/SEFAZ prolatou novo Parecer, em que conclui que:*

*“Do exame realizado no art. 3º-A e seu Parágrafo Único, do Decreto nº 7.799/2000, resta claro que a forma simplificada de apuração prevista no mencionado parágrafo, apresenta como limitador o valor correspondente a 3,9% (período de 01/01/2006 a 30/05/2008) e 3,0% (período de 31/05/2008 a 08/09/2009) do preço máximo de venda a consumidor, ou seja, apurado o percentual de 16% sobre o montante de aquisição (mais IPI, frete e demais despesas acessórias), se o valor resultante for inferior a 3,9% e 3,0% do PMC, o contribuinte terá que recolher o imposto no valor mínimo igual ao resultante do percentual de 3,9% e 3,0%, conforme o período correspondente apurado, de forma a garantir o limite normativo.*

*Como se trata de opção oferecida pela norma, o fato de no cálculo do imposto o contribuinte apurar valor inferior a 3,9% e 3% não significa que o mesmo perderá o direito de calcular o imposto na forma simplificada, posto que o montante a recolher será o valor apurado igual ou maior que o limite mínimo fixado.”*

*À mesma fl. 852 o Parecer foi ratificado pela Gerente de Tributação GECOT/DITRI/SEFAZ e pelo Diretor de Tributação DITRI/SEFAZ.*

(...)

Assim naquele processo, após a emissão daquele primeiro Parecer DITRI/SEFAZ, citado no Acórdão JJF nº 0142-02/15, Acórdão este objeto do Recurso Voluntário agora em apreço, vê-se que a Diretoria de Tributação modificou o seu entendimento anterior sobre a questão.

De fato, como expõe o contribuinte, e expôs o digno Relator da JJF na presente lide, trata-se de questão análoga. Por conseguinte, tendo sido da minha lavra o voto sobre o assunto naquela outra lide, que concluiu-se com a emissão do Acórdão CJF nº 0179-11/15, aqui o transcrevo em parte:

*Acórdão CJF nº 0179-11/15:*

**VOTO**

(...)

*Voto pelo improvimento do Recurso de Ofício.*

*Passo à análise do Recurso Voluntário.*

*Data maxima venia, entendo merecer reparo a Decisão recorrida.*

*A questão passa pela análise do artigo 3º-A do Decreto nº 7.799/2000, nas redações em vigor durante o período objeto do levantamento fiscal, ou seja, janeiro a dezembro/2008.*

(...)

Conforme descrito na acusação fiscal, o Fisco cobra o imposto referente à diferença entre os montantes recolhidos pelo contribuinte, e os resultantes dos cálculos realizados na ação fiscal, em relação às operações investigadas na ação fiscal.

Porém o Diligente também verificou que a divergência dos resultados de cálculos dos quais resulta o valor de imposto a recolher, entre os dados do contribuinte e os do Fisco, deve-se às interpretações divergentes que cada um dá ao texto do artigo 3º-A do Decreto nº 7.799/00, esmiuçadamente expostas no Relatório que antecede este voto.

Neste aspecto, comungo do entendimento transscrito no Parecer DITRI/GECOT acostado às fls. 851 a 852 dos autos, no sentido de que a norma previa a opção para que o contribuinte utilizasse a forma de apuração prevista no caput do artigo 3º-A, ou no seu parágrafo único, nas redações subsequentemente vigentes durante o exercício de 2008, aplicando-se os dispositivos do artigo 3º-A consoante elemento temporal do fato gerador.

Os limites previstos no parágrafo único do artigo 3º-A então em vigor, de 3,9%, e subsequentemente de 3%, existiam para impedir que o contribuinte recolhesse valor menor do que aquele que resultasse da aplicação desses percentuais-limite, que foi modificado de 3,9% para 3,0% a partir de 31/05/2008, portanto atingindo parte do período fiscalizado, que ao todo refere-se aos meses de janeiro a dezembro/2008, conforme já dito neste voto.

Assinalo que a interpretação no sentido de que se o contribuinte apurasse valor de imposto a recolher inferior a 3,9% (ou 3%, etc.) do PMC, perderia o direito a calcular o imposto pela forma simplificada, devendo apurar o imposto conforme o caput do artigo 3º-A, teria como consequência prática que, em relação ao que trata o artigo 3º-A do Decreto 7.799/2000, operações de aquisições e respectivas saídas de mercadorias de menor valor financeiro sofressem incidência de maior carga tributária, quando comparadas a operações de aquisições e respectivas saídas de mercadorias de maior valor financeiro, o que fugiria à razoabilidade.

Por conseguinte, após as retificações devidamente realizadas pelo autuante, conforme verificado pelo Diligente estranho ao feito; e dirimida a dúvida quanto à interpretação a ser dada aos mencionados dispositivos normativos, quanto a estar correta a aplicação do percentual de 3,9%, e de 3%, para apuração do imposto a recolher durante o período alvo da acusação, tem-se que na situação em foco a forma de cálculo realizada pelo contribuinte está lastreada na legislação de regência, restando elidida a imputação 1.

(...)  
(negrito)

No processo agora em análise, o contribuinte adotou a mesma base de cálculo encontrada pelo Fisco para cada medicamento, conforme constatei do exame individualizado dos preços lançados pelo Fisco no demonstrativo de fl. 02 dos autos, e do demonstrativo similar juntado pelo sujeito passivo às fls. 39 e 40.

Adotando a mesma base de cálculo apurada pelo Fisco, o sujeito passivo sobre esta utilizou o percentual de 3% que o parágrafo segundo do artigo 1º do Decreto nº 11.872/2009 faculta-lhe adotar no cálculo do imposto a recolher por substituição tributária, antecipadamente, e fazendo o cálculo de forma correta, encontrou o débito a ser recolhido, o que providenciou, conforme documentos acostados ao processo às fls. 41 a 43, e às fls. 52 a 67.

Pontuo que em relação ao sabonete medicinal identificado como produto “BENZIN SAB C/ 60 (BENZOATO DE”, NCM 34011110”, listado no DANFE de fl. 12, base do lançamento de ofício, observo que este código da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM não está elencado no inciso II do artigo 1º do Decreto nº 11.872/2009, inciso II este que refere-se a medicamentos, e também não está elencado nos demais incisos do mesmo artigo 1º do multicitado Decreto nº 11.872/2009, pelo que assiste ainda razão ao recorrente quando, em relação ao “sabonete Benzin”, calcula o ICMS devido por antecipação com base na legislação referente à antecipação parcial, ou seja, inciso III do artigo 23 da Lei nº 7.014/96, vez que esta mercadoria não está submetida ao regime de substituição tributária previsto no citado Decreto nº 11.872/2009.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor histórico de ICMS de R\$13.855,82, acrescido da multa de 60% e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos e intimado o autuado para efetuar o pagamento dos valores porventura remanescentes.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210581.1007/14-4**, lavrado contra **LUFARMA DISTRIBUIDORA FARMACÉUTICA LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$13.855,82**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II , "d", da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS