

A. I. N° - 210581.1007/14-4  
AUTUADO - LUFARMA DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA LTDA.  
AUTUANTE - ELIEZER OLIVEIRA SANTOS  
ORIGEM - IFMT NORTE  
INTERNET - 01/09/2015

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0142-02/15**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. MEDICAMENTOS. 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 para o exercício da opção, que não pode ser generalizada a todos os contribuintes, mas somente àqueles que se enquadram em seus termos. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração de Trânsito em epígrafe, lavrado em 02/10/2014, exige ICMS no valor histórico de R\$54.215,39, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

Infração – 54.05.08: 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, não inscrito ou desabilitado, ou ausência do regime especial deferido. Valor do ICMS: R\$54.215,39. Multa proposta: 60%. Consta da descrição dos fatos: “Falta de recolhimento do ICMS Antecipação Tributária Total das mercadorias constantes na nota fiscal de nº 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.”

A autuada apresenta impugnação às folhas 29 a 42-A, mediante a qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Explica, inicialmente, que o Estado da Bahia exige, em relação às aquisições interestaduais de bens tributados em regime normal, imposto a título de “antecipação parcial” e relativamente aos bens em regime de substituição tributária que não foram objeto de pagamento por retenção nas operações interestaduais, a antecipação total. Prossegue, explicando que tais antecipações são recolhidas antes da entrada no território da Bahia ou, sendo o contribuinte adquirente credenciado, no dia 25 do mês subsequente à ocorrência do fato gerador.

Transcreve alguns dispositivos contidos no art. 332 do Regulamento do ICMS de 2012, atualmente vigente, sobre os prazos de recolhimento das antecipações, para, a seguir, afirmar que a análise dos dispositivos regulamentares permite concluir que: “(1) o Estado da Bahia estipulou como prazo para recolhimento da antecipação parcial e total um momento anterior à entrada da mercadoria no território baiano, emprestando extraterritorialidade à norma jurídica, que incidirá antes da mercadoria adentrar no território baiano e, portanto, fora dele; e (2) excepcionalmente, para os contribuintes que preencham os requisitos do art. 332, §2º, RICMS-BA 2012, a possibilidade

de efetuar o pagamento até o dia 25 do mês subsequente às entradas de mercadorias a serem comercializadas”.

Advoga a tese de que as disposições regulamentares dissimulam uma sanção política. Ressalta que a constitucionalidade da sanção política não será, contudo, objeto de discussão, uma vez que entende faltar causa jurídica à autuação, simplesmente, porque em 02/10/2014 assegura que reunia os requisitos do art. 332, § 2º, do RICMS 2012, sendo absolutamente ilegal sua situação de descredenciamento na data.

Afirma que, atualmente, enfrenta dificuldades financeiras para o perfeito cumprimento de suas obrigações tributárias, vez que o recolhimento antecipado do ICMS tem prejudicado a regularidade do seu fluxo de caixa. Explica que, em 01/10/2014, já havia providenciado o pedido de parcelamento do imposto vencido no dia 25 do mês antecedente e não pago em função das dificuldades enfrentadas. Assegura, no entanto, que em 02/10/2014, data da lavratura do auto de infração, estava em dia com todas as suas obrigações tributárias, mas, ainda assim, foi autuado.

Pondera, todavia, que tais razões são postas a título de protesto, uma vez que, a fim de evitar maiores prejuízos e os riscos da mora tributária, quitará a multa de 60%, aproveitando-se da redução, calculada, porém, sobre a parcela do ICMS que é notoriamente devida, ao seu juízo.

Alega existirem equívocos no cálculo das autoridades autuantes, conforme passa a explicar.

Explica que a auditoria fiscal encontrou para as notas fiscais objeto de cobrança valor de ICMS, a título de antecipação total igual a R\$ 54.215,39, sem inclusão da multa de ofício sujeita a redução. Contesta, argumentando que tal valor encontra-se indevidamente majorado e equivocado, prejudicando a higidez do crédito tributário assim constituído.

Alega que para o cálculo correto do imposto foram utilizados os critérios determinados no Decreto nº. 11.872/2009, uma vez que o Impugnante é signatário do referido termo de acordo, como inclusive resta consignado no auto de infração. Em síntese, todos os itens das respectivas notas fiscais foram enumerados, indicando-se os respectivos valores de "preço máximo ao consumidor". Argumenta que, conforme os §§ 1º e 2º do Decreto 11.872/2009, a 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). Diante desses critérios, conclui que deverá realizar 3 cálculos, podendo o contribuinte recolher sempre por aquele que apresentar valor intermediário.

Considerando essa sistemática aplicada pela autoridade autuante, defende que seja apurado um valor devido muito inferior ao consignado na autuação fiscal, que deverá ser julgada improcedente, segundo defende.

Segundo os cálculos que a autuada apresenta, o valor devido a título de antecipação total será igual a R\$ 13.809,16, conforme cálculo em anexo, além de R\$ 46,66, a título de antecipação parcial referente ao sabonete Benzin Sab.

Em função do exposto, requer a declaração da procedência parcial do lançamento, reconhecendo devido o valor já parcelado. Requer, ainda, que seja homologado o pagamento/pedido de parcelamento anexo, relativamente à quantia devida.

Nestes termos, pede deferimento.

O autuante presta informação fiscal às folhas 84 a 50, contra arrazoando o que segue.

Requer a manutenção do lançamento pelos motivos que passa a expor.

Afirma que o contribuinte, em sua defesa (folha 31), fez, equivocadamente, alusão ao Artigo 332 do RICMS/BA, questionando seu descredenciamento, não observando os requisitos propostos no Inciso III do parágrafo 2º. Argumenta que a situação em lide demonstra que o contribuinte está em desacordo com o pagamento, conforme folha 4 do Auto de infração, critério para encontrar-se na atual condição.

Afirma que o contribuinte ainda alega erro na aplicação da Base de Cálculo. Opõe, contudo, o texto do artigo 289 do RICMS/BA, em seu parágrafo 10, Inciso III (transcrito). Transcreve, igualmente, em apoio ao seu ponto de vista, o texto do § 2º do art. 23 da Lei 7.014/96 para concluir que a base de cálculo a ser adotada é aquela que define o preço máximo ao consumidor.

Explica que o cálculo do imposto foi feito através da utilização do PMC (preço máximo ao consumidor) e, em virtude de o contribuinte possuir Termo de Acordo, conforme Decreto 11.872/2009, houve a redução em 28,53%, segundo determinação do § 1º do artigo 1º do referido decreto, cujo texto transcreve.

Demonstra o cálculo do ICMS devido da seguinte forma.

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.

Explica que o decreto exige que a carga do ICMS corresponda a 12,15%, cujo cálculo gera o valor de R\$56.703,92, o que comprova a exatidão dos cálculos, segundo garante. Explica, ainda, que a diferença de centavos se deve à aproximação dos diversos itens que integram a Nota fiscal.

Explica, por fim, que o contribuinte evoca o cálculo alternativo do § 2º do artigo 1º do decreto 11.872/2009, cujo texto transcreve, para, a seguir, contrapor que há de se observar que existe uma limitação no cálculo para que o valor do ICMS seja igual ou superior a 3% do valor dos medicamentos calculados pelo PMC.

Sendo assim, calcula que o valor de 3% do PMC dos medicamentos é igual a R\$14.000,97, o que supera os 16% do valor de aquisição, que é de R\$5.745,37.

Afirma que 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 § 2º do artigo 1º do Decreto 11.872/2009. Assevera que a opção é condicionante, pois somente poderá ser usada se o valor for maior ou igual ao percentual de 3% sobre o valor do PMC.

Conclui, por isso, que não poderíamos usar esta alternativa, pois o valor corresponde a menos da metade do valor mínimo exigido pelo Decreto 11.872/2009. Arremata a sua peça informativa, afirmando que os valores de cálculo estão corretos, bem como a aplicação de uso do PMC conforme preceitua a Lei e o Regulamento do ICMS da Bahia.

Face ao exposto, solicita que o auto de infração seja julgado procedente.

À folha 68, consta o deferimento do pedido de parcelamento feito pelo contribuinte de parte do valor lançado.

Esse é o relatório.

## 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. A autuada 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 transcrito.

“... Note-se que a constitucionalidade 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 defendant 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 transscrito.

“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. A autuada, 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, extrair-lhe um sentido previamente existente, cuja essência estivesse acobertada pela dubiedade da 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 da autuada) 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.

“Constato 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 discrimen*, 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 discrimen e a discriminação legal decidida em função dele.

... Com efeito, há espontâneo e até inconsciente (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 vaidade 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.

Só 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 210581.1007/14-4, lavrado contra **LUFARMA DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA LTDA**, no valor de R\$54.215,39 acrescido da multa

de 60% prevista no art. 42, inciso II , alínea "d" da Lei nº 7014/96 e dos acréscimos legais, devendo serem homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de agosto de 2015.

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR