



**ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

RESOLUÇÃO Nº 301 / 2005

2ª CÂMARA

SESSÃO DE : 16/ 02 / 2005

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2604/04

AUTO DE INFRAÇÃO: 2/200405383

RECORRENTE: TRANSPORTADORA COMETA S/A

RECORRIDO : CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR ORIGINÁRIO: CONS. MARCELO REIS DE ANDRADE SANTOS FILHO

RELATORA DESIGNADA CONS.: DULCIMEIRE PEREIRA GOMES

EMENTA: MERCADORIAS ACOBERTADAS POR NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. Valor das mercadorias significativamente inferior ao declarado pelo próprio fabricante em publicação especializada: Lista de Preços do Guia de Farmácia. Caracterizada a inidoneidade dos documentos na forma preconizada no art. 131 inciso III do Dec. 24.569/97, com penalidade no art. 123, inc. III "a" da Lei 12.670/96. Recurso voluntário não provido. Decisão por voto de desempate da presidência.

RELATÓRIO

Segundo o auto de infração, a empresa acima indicada foi autuada por transportar mercadorias acobertadas por documentos fiscais inidôneos, eis que as Notas Fiscais nºs. 50571 e 50572 continham declarações inexatas quanto ao preço real de venda da mercadoria indicado pelo fabricante junto a ANVISA e a lista de preços do Guia de Farmácia.

Foi apontada a base de cálculo de R\$ 78.322,00 (setenta e oito mil, trezentos e vinte e dois reais), e como dispositivos infringidos foram citados os artigos 16, I, "b"; 21, II "c"; 28; 131; 169, I, todos do Dec. 24.569/97, com a sugestão da penalidade inserida no art. 123, III "a", da Lei 12.670/96.

Complementando a inicial o Auditor Fiscal anexa o Certificado de Guarda de Mercadorias nº 396/04, o Conhecimento de Transporte nº 647.704, as notas fiscais objeto da autuação, Lista de Preços do "Guia da Farmácia" e cópia da Lei nº 10.742/03 e Dec. 4.937/203.


Não houve contestação ao feito.

A 1ª Instancia de julgamento decidiu pela procedência da autuação, por entender que ocorreu o aviltamento dos preços das mercadorias.

No recurso, apresentado pelo remetente das mercadorias: Laboratório Globo Ltda, este alega a livre negociação do preço dos produtos prevista na legislação tributária estadual, cuja única exigência seria que o valor da venda não poderia ser inferior ao do seu custo de fabricação, nos termos do § 8º do art. 25 do ICMS, de forma que, o valor a menor, como é o caso, não caracteriza declaração inexata e nem tão pouco as notas fiscais tornam-se inidôneas, constitui um mero indício de subfaturamento, conforme assim tem decidido a 1ª Câmara de Julgamento, considerando improcedente casos semelhantes, de acordo com as Resoluções nº 165/04 e 156/2004.

Manifesta-se a Procuradoria Geral do Estado pela confirmação da decisão condenatória de 1ª instância.

O Representante legal da autuada se fez presente a esta sessão de julgamento e oralmente reiterou suas razões recursais.



VOTO DA RELATORA DESIGNADA

A ocorrência objeto do auto de infração sob análise reporta-se ao transporte de mercadorias acobertadas por nota fiscal inidônea, assim considerada por conter declarações inexatas com relação aos preços das mercadorias, os quais foram informados em valor significativamente inferior àqueles fornecidos pelo próprio fabricante em publicação especializada, ou seja, "Lista de Preços do Guia da Farmácia".

A recorrente, através de seu representante legal que se fez presente a esta sessão de julgamento, pugnou pela improcedência do feito fiscal com base na livre negociação do preço das mercadorias prevista na legislação tributária estadual – § 8º do art. 25 do RICMS – que exige apenas que o valor do produto não seja inferior ao do seu custo de fabricação, de forma que o valor a menor constante nos documentos fiscais em tela, configura, no seu entender, um mero indício de subfaturamento. Cita as Resoluções nºs 165/04 e 156/04, da 1ª Câmara de Julgamento, nas quais, casos semelhantes foram julgados improcedentes por entender, aquele órgão de julgamento, que a hipótese noticiada caracteriza subfaturamento e não documento fiscal inidôneo, como fez constar o autuante no presente caso.

É perfeitamente concebível matéria semelhante receber decisões divergentes quando apreciadas pelas diferentes Câmaras de Julgamento deste Conselho de Recursos Tributários, cabendo à interessada, nessa situação, interpor recurso especial na forma estabelecida no art. 45 da Lei 12.732/97, que dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário.

O setor farmacêutico segue normas de regulação criadas pela Lei nº 10.742/2003, que criou a Câmara de Regulação do Mercado de medicamentos – CMED, do Conselho de Governo, voltada a promover a assistência farmacêutica à população, e dentre suas competências inclui-se estabelecer critérios para fixação de preços de medicamentos. Portanto, a CMED impõe ao fabricante a formulação e divulgação prévia do seu próprio preço, bem como o máximo ao consumidor final em revistas especializadas, dentre as quais destaca-se a ABCFARMA.

Ficou demonstrado nos autos, que o valor da operação indicado nas notas fiscais não refletem os preços efetivamente praticados pelo fabricante, de forma que a infração restou plenamente configurada. Basta que se faça um cotejo entre os preços das mercadorias nas notas fiscais e na lista que se encontra nos autos. Apenas a título de exemplo, enquanto o medicamento "Amoxicap" Susp. 250mg Vd c/60ml, cujo preço unitário de fábrica constante na Nota Fiscal nº 050572, é de R\$ 1,68 (um real e sessenta e oito centavos), na lista, a própria emitente do documento fiscal – Laboratório Globo Ltda informou o preço de fábrica desse medicamento no valor de R\$ 11,81 (onze reais e oitenta e um centavos). Nesse diapasão estão incluídos os demais produtos descritos nas notas fiscais em questão.



Apesar de configurada a infração, no âmbito desta 2ª Câmara a matéria não é decidida de forma uníssona. Existem posicionamentos, assim como o do ilustre relator originário, que coincidem com a improcedência pleiteada pela recorrente. Entendem eles que, por ser o preço praticado pela autuada, inferior ao de custo, caracterizaria a prática do subfaturamento e não a inidoneidade do documento fiscal, razão pela qual o auto de infração, seria improcedente.

Todavia, o entendimento acima não deve prevalecer, porquanto a prática do subfaturamento somente poderá ser cometida pela emitente do documento fiscal, conforme tipificado no art. 123 III "e" da Lei 12.670/96. Obviamente não há que se imputar à transportadora a infração de emitir documento fiscal com preço inferior ao que alcançaria no mercado, quando se sabe que não é ela quem emite o documento. A responsabilidade pela infração de subfaturar é objetivamente da emitente da nota fiscal.

Assim sendo, não há como deixar de considerar inidôneos os documentos em alusão por conterem declarações inexatas, considerando que o preço neles indicados não refletem o valor real da operação, na forma do inciso III do art. 131 do Dec. 24.569/97, em consequência, fica a infratora sujeita a penalidade estabelecida no art. 123 inciso III alínea "a", da Lei nº 12.670/96, conforme fartamente demonstrado no voto de desempate do presidente desta Câmara, que integra esta Resolução.

Isto posto,

VOTO pelo conhecimento e não provimento do recurso voluntário, para que se confirme a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, adotando-se inclusive os mesmos cálculos, conforme abaixo transcrito.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

BASE DE CÁLCULO	R\$	78.322,00
ICMS	R\$	13.314,74
MULTA	R\$	23.496,60
TOTAL	R\$	36.811,34



**VOTO DE DESEMPATE DO CONSELHEIRO PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA DO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS:**

A empresa acima epigrafada foi autuada através do Auto de Infração 2/200405383, em data de 05/06/2004, decorrente de fiscalização no trânsito, pelo fato de transportar mercadorias acobertadas por documentos fiscais inidôneos por conterem declarações inexatas quanto ao preço real de fabricação, conforme declaração do próprio fabricante junto à Agência Nacional de Vigilância Sanitária (**ANVISA**) e a lista de preços do guia de farmácia anexo ao auto de infração em tela.

O crédito constituído através do A. I. em foco, está assim composto: ICMS no valor de **R\$ 13.314,74** (treze mil, trezentos e catorze reais e setenta e quatro centavos); e multa de **R\$ 23.496,60** (vinte e três mil, quatrocentos e noventa e seis reais e sessenta centavos).

Por ocasião do julgamento monocrático, o feito fiscal foi considerado procedente. A consultoria tributária, em seu bem lançado parecer, opinou pela confirmação do julgamento singular, com a aplicação da penalidade sugerida pela autoridade administrativa que efetuou o lançamento, qual seja, o disposto no art. 878, III, "a", do RICMS. O representante da Procuradoria Geral do Estado acatou o parecer acima nos termos em que foi emitido.

O Processo veio a julgamento nesta Egrégia Segunda Câmara de Recursos Tributários, onde, por ocasião da votação, as bancadas firmaram posições divergentes quanto ao mérito, registrando-se um empate; caso em que, regimentalmente, cabe à Presidência da Câmara proferir o voto de desempate (artigo 37, do Dec. 25.711/99 - Regimento do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará - CONAT), o que faço, como a seguir se observa.

A divergência de que se cuida, surgida por ocasião do julgamento do processo, decorreu do entendimento quanto à materialidade da infração apontada na peça acusatória, (documento fiscal inidôneo por conter declarações inexatas) e a tese de subfaturamento por parte do emitente: a bancada representante do Fisco opinou pela inidoneidade da documentação fiscal conforme acusa a autoridade administrativa que praticou o ato do lançamento, aplicando-se como sanção as disposições do art. 123, III, "a", da Lei 12.670/96, com a nova redação dada pela Lei 13.418/03; a bancada representante das classes empresariais firmou entendimento de que ao caso não caberia a acusação de que ora se cuida, mas sim a acusação de subfaturamento e ainda, contra o contribuinte que emitiu o documento fiscal e não contra o transportador.



O voto de desempate por mim proferido segue a orientação da bancada fazendária, conforme se verá a seguir.

A matéria *sub examine* é bastante polêmica no âmbito desta Egrégia Casa. A par de todas as discussões que se travaram por ocasião de julgamentos anteriores, as Câmaras ainda divergem quanto à correta aplicação ao caso, dos dispositivos legais que com maior justeza reflitam o verdadeiro sentido da norma adequada ao caso concreto.

Estas posições se resumem ao seguinte:

- na hipótese de o transportador conduzir mercadorias (especificamente medicamentos) acobertadas por notas fiscais cujo preço dos produtos é bem inferior ao preço fixado pelo próprio fabricante como preço mínimo de venda, que penalidade aplicar?

Duas soluções jurídicas possíveis se apresentam como adequado conseqüente normativo a realizar o Direito, na positivação da norma: a prevista no artigo 123, III, "a", da Lei 12.670/96 (correspondente ao 878, III, "a", do RICMS), que assim versa:

"entregar, remeter, transportar, receber, estocar ou depositar mercadorias, prestar ou utilizar serviços sem documentação fiscal ou sendo esta inidônea: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação";

e a moldura desenhada pelo artigo 123, III, "e", da pré-falada lei, com a seguinte dicção:

"emitir documento fiscal com preço da mercadoria ou do serviço deliberadamente inferior ao que alcançaria, na mesma época, mercadoria ou serviço similar, no mercado do domicílio do emitente, sem motivo devidamente justificado: multa equivalente a uma vez o valor do imposto que deixou de ser recolhido".

Estas, as duas soluções que ao presente caso foi dado, resultando em empate na votação por ocasião do julgamento da lide.

Não restam dúvidas que as duas soluções possíveis para aplicação ao caso encontram amparo em nosso ordenamento jurídico. No dizer de Kelsen, *A interpretação é uma operação mental que acompanha o processo de aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior*, como ocorre no presente caso, restando as duas normas superiores a serem aplicadas ao caso concreto por ato da administração, encontrando-se ambas dentro da ordem jurídica positivada. Isto ocorre, ainda, porque como ensina o Mestre de Viena - *O direito a aplicar forma em todas estas hipóteses uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha*



dentro desse quadro ou moldura, que preenche esta moldura em qualquer sentido possível.

Portanto, a interpretação da norma enquanto ato cognoscitivo da autoridade administrativa deve buscar a solução para o caso concreto dentro da moldura que se apresenta, sendo orientada pela razoabilidade da aplicação normativa de maneira que o Direito seja exercitado em benefício da sociedade.

Não se poderia encontrar solução para a adequada aplicação da norma, sem no entanto refletir sobre os ensinamentos que mais uma vez trago à baila do Prof. Hans Kelsen, ao afirmar que: *O sentido verbal de uma norma não é unívoco. O órgão que tem de aplicar a norma encontra-se perante várias significações possíveis. E a nenhuma delas se pode imputar a pecha de inadequada ao caso, pois todas se encontram nos quadrantes do Direito e dele são extraídas.*

E para infirmar definitivamente este entendimento é que se conclui com, ainda, Kelsen: *Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente concluir a uma única solução correta, mas possivelmente a várias soluções que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito.*

Ora, sendo qualquer das soluções acima apontadas possíveis de serem adotadas pelo órgão administrativo, como instrumento de materialização do Direito, resta somente ao intérprete aferir qual delas se encaixa mais adequadamente na moldura jurídica em análise, tendo como norte de sua decisão o princípio da razoabilidade da relação fato X norma jurídica a ser aplicada.

Resta claro que os insígnis Conselheiros em seu mister de aplicar o Direito o fazem tendo sempre como inspiração, a busca da solução mais adequada a cada caso concreto. Daí se concluir que as posições divergentes que ora se digladiam no presente julgamento são frutos do entendimento de cada um, extraídos do preenchimento do quadro jurídico conforme acima comentado, pois ambas estão conforme o Direito. Apenas, como afirma Kelsen, mesmo ambas tendo igual valor, apenas uma delas se torna Direito Positivo no ato do órgão aplicador.

Pelo que consta dos autos, o transportador conduzia medicamentos acobertados por notas fiscais faturadas com preços bem inferiores àqueles fixados pelo próprio fabricante junto a ANVISA como preço de fabricação dos produtos. Observe-se que em realidade os valores constantes dos documentos fiscais representam algo em torno de 14% (quatorze por cento) dos valores adotados pelo próprio laboratório como o chamado preço fábrica, qual seja, o valor de comercialização dos produtos fabricados por ele, laboratório.



A Lei 10.742, de 06 de outubro de 2003, que revogou a Lei 10.213/2001; deu novo disciplinamento ao setor de medicamentos, inclusive criando a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, que tem, dentre suas atribuições, a adoção, implementação, e coordenação de atividades relativas à regulação econômica do mercado de medicamentos, voltada a promover a assistência farmacêutica à população, por meio de mecanismos que estimulem a oferta de medicamentos e a competitividade do setor.

Ainda dentre as competências do CMED inclui-se “estabelecer critérios para a fixação e ajuste de preços de medicamentos” e “A partir da publicação desta Lei, os produtos novos e as novas apresentações de medicamentos que venham a ser incluídos na lista de produtos comercializados pela empresa produtora deverão observar, para fins de definição de preços iniciais, os critérios estabelecidos pela CMED”.

Como se observa da normatização acima citada, a Lei em referência tem por escopo regular o mercado de medicamentos, inclusive autorizar a fixação dos preços dos medicamentos praticados pelo fabricante e pelos estabelecimentos comerciais. Vale dizer, a CMED autoriza o fabricante a estabelecer seu preço fábrica de acordo com os critérios por ela estabelecidos bem como o preço máximo de venda a consumidor final.

Portanto, após o laboratório (fabricante) fixar seu preço fábrica e ser este autorizado pela CMED, deverá então ser o preço por ele praticado. Por consequência, a base de cálculo do ICMS somente poderá ser o preço fixado para aquela operação pelo fabricante, desde que autorizado pela Câmara.

Da Inidoneidade da documentação fiscal

O Decreto 24.569/97 (RICMS) prevê que:

“Art. 131. Considerar-se-á inidôneo o documento que não preencher os seus requisitos fundamentais de validade e eficácia ou que for comprovadamente expedido com dolo, fraude ou simulação ou, ainda, quando:

.....
.....
III - contenha declarações inexatas ou que não guardem compatibilidade com a operação ou prestação efetivamente realizada;”

Ora, da leitura do dispositivo acima transcrito, depreende-se que um documento fiscal pode ser inidôneo por dois tipos de irregularidades:



- a) aspectos formais: são aqueles que dizem respeito aos elementos da estrutura do documento fiscal (intrínsecos) tais como prazo de validade, data de emissão, descrição dos produtos, codificação, etc;
- b) aspectos materiais: são aqueles elementos que se referem à realidade jurídica da operação ou prestação (extrínsecos) que acobertam, tais como **preço dos produtos, espécie, etc.**

No presente caso, tenho para comigo que se afigura mais adequada a aplicação da solução do comando jurídico inserto no antecedente normativo contido no art. 123, III, "a" susoreferido, porque, como acima visto, está demonstrada a materialidade da infração "transportar mercadoria acobertada por documento fiscal inidôneo em razão de conter declarações inexatas" qual seja, o preço dos medicamentos por valores bem inferiores ao valor real praticado pelo fabricante, conforme ele próprio indica.

Ora, o Direito nada mais é, sob a perspectiva da teoria tridimensional, do que a aplicação da norma sobre um determinado fato, de acordo com a valoração do fato. No caso vertente, tem-se um fato (venda de mercadorias acobertadas por documentação fiscal inidônea) e uma norma (Art. 123, III, "a": transportar mercadorias acobertadas por documentação fiscal inidônea. A valoração do fato encontra-se materializada no conseqüente da norma: multa: 30% (trinta por cento) do valor da operação. Resta ao aplicador da lei, por conseguinte, apenas fazer incidir a norma sobre o fato, realizando, destarte, o Direito.

Não se pode olvidar, ainda, que este Órgão aplicador do Direito exerce função judicante, mas apenas na área administrativa no âmbito do Poder Executivo. Portanto, suas decisões são atos administrativos, e, como tal, devem cingir-se ao regramento jurídico que os conformam, pena de invalidade. Não sem razão o mestre Hely Lopes Meireles afirma que: *A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei. Na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito tudo o que a lei não proíbe.*

Entendo, destarte, que no presente caso, na prática do ato administrativo de julgamento, deve-se preencher a moldura jurídica na aplicação da norma de acordo com os ditames legais. *Data máxima vênia* dos Doutos Conselheiros que firmam entendimento contrário, a mim resta claro o fato praticado e a norma a ser aplicada, em conformidade com a lei, qual seja, o comando previsto no artigo 123, III, "a" da Lei 12.670/96.

É como voto.




DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente TRANSPORTADORA COMETA S/A e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA,

Resolvem os membros da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por voto de desempate da presidência, conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos do primeiro voto discordante proferido pela conselheira Dulcimeire Pereira Gomes, que ficou designada para lavrar a resolução e de acordo com o parecer da douta Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os conselheiros, Marcelo Reis de Andrade Santos Filho (relator originário), Vanessa Albuquerque Valente, Ildebrando Holanda Júnior e Rodolfo Licurgo Tertulino de Oliveira que se manifestaram pela improcedência da autuação.

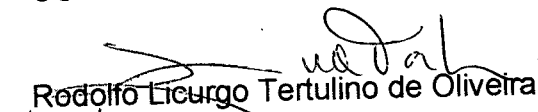
SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 15 de abril de 2.005.


Osvaldo José Rebouças
PRESIDENTE



Dulcimeire Pereira Gomes
CONSELHEIRA RELATORA



Vanessa Albuquerque Valente
CONSELHEIRA

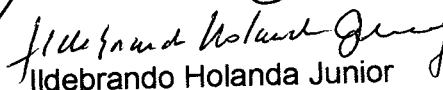

Regineusa de Aguiar Miranda
CONSELHEIRA


Rodolfo Licurgo Tertulino de Oliveira
CONSELHEIRO

José Maria Vieira Mota
CONSELHEIRO


Marcelo Reis de Andrade Santos Filho
CONSELHEIRO


Eliane Resplande Figueiredo Sá
CONSELHEIRA


Ildebrando Holanda Junior
CONSELHEIRO

Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO