

PROCESSO - A.I. Nº 09038353/03  
RECORRENTE - MSR FARMA COMERCIAL LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF nº 0315-03/03  
ORIGEM - IFMT - DAT/NORTE  
INTERNET - 26.11.03

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

### ACÓRDÃO CJF Nº 0627-11/03

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, o pagamento do tributo deve ser efetuado na primeira repartição fazendária do percurso, neste Estado, cabendo ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado. Infração caracterizada. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 09/06/03, para exigir o ICMS, no valor de R\$24.277,10, acrescido da multa de 60%, pela fiscalização de trânsito de mercadorias, em decorrência da falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, referente às mercadorias (medicamentos) constantes nas Notas Fiscais nºs 130954, 130955, 130956 e 130957 e procedentes do Estado de Minas Gerais.

O autuado impugnou o lançamento (fls. 15 a 26) inicialmente ressaltando que, no Estado de Direito, não há como olvidar os direitos e garantias fundamentais assegurados pela Constituição Federal aos contribuintes, os quais estão descritos no Código Tributário Nacional e no artigo 2º, do RPAF/99.

No mérito, afirma que o lançamento é Improcedente, haja vista que a base de cálculo utilizada pela autuante não encontra amparo legal.

Ressalta que o Convênio ICMS nº 76/94 estabelece, por exclusão, três hipóteses para a determinação da base de cálculo do ICMS:

1. o preço constante da tabela sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor (cláusula segunda, 1<sup>a</sup> parte);
2. o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial (cláusula segunda, 2<sup>a</sup> parte);
3. o preço praticado pelo remetente, nas operações com o comércio varejista, incluindo-se o IPI, o frete e outras despesas acrescidas de percentual estabelecido de conformidade com a alíquota praticada pelo Estado destinatário (parágrafo primeiro, cláusula segunda), combinado com o percentual de desconto de dez por cento previsto na cláusula quarta.

Alega que o fisco baiano vem utilizando, como base de cálculo do imposto, o preço sugerido nas revistas do ramo, como a ABC Farma, Kairos etc, violando o citado Convênio ICMS nº 76/94, do qual a Bahia é signatária, bem como o RICMS/97, “olvidando, indubitavelmente, a legislação pertinente”, uma vez que, não havendo preço máximo fixado por órgão competente no caso dos medicamentos, não é aceitável “que se tome como base de cálculo para recolhimento do ICMS substituto, o preço sugerido por outros fabricantes”.

Prossegue dizendo que, em princípio, se poderia pensar em adotar o preço sugerido pelo industrial, já que alguns laboratórios têm seus preços publicados em revistas farmacêuticas, contudo, diz que “a publicação porventura feita em tais revistas não tem o condão de fixar a base de cálculo porque não são dotados da devida segurança, possuindo caráter meramente informativo”.

Transcreve parte das decisões exaradas pela Primeira Instância deste CONSEF, nos Acórdãos JJF nºs 0972/01, 1118/99 e 1241/99, e conclui que não há possibilidade de utilização das duas fórmulas, pois a Cláusula segunda do aludido Convênio é clara: somente na falta de preço constante em tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor (conforme a Portaria nº 37/92) é que se pode utilizar o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial (preços anunciados em revistas especializadas); e somente na falta deste último, aplicar-se-á a terceira hipótese.

Aduz que, como não há preço fixado por autoridade competente e não há nenhuma comprovação de que tenha publicado ou divulgado seus preços nas revistas farmacêuticas, ou mesmo sugerido ao público, por qualquer meio, os preços de seus medicamentos, entende que deve ser utilizada, como base de cálculo, aquela determinada na Cláusula segunda, § 1º (percentual de agregação) e § 4º (redução de 10%), combinada com as Cláusulas terceira e quarta, todas do multicitado Convênio ICMS nº 76/94, as quais transcreve, *ad litteram*, sobre o preço de fábrica agregado das despesas que o oneram, exatamente como havia procedido.

Salienta que o percentual de agregação, no presente caso, é de 60,07%, a ser aplicado sobre o valor da nota fiscal, em consonância com o que prescreve o artigo 61, inciso II e § 2º, inciso I, do RICMS/97, de acordo com o Parecer da DITRI exarado no Processo nº 1727780012. Finalmente, pede a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal (fl. 41), ratifica a autuação dizendo que “as circunstâncias que envolveram o ilícito fiscal estão descritos no Termo de Ocorrência que dá suporte ao Auto de Infração supra citado”. Aduz que o autuado questiona a base de cálculo citando o Convênio ICMS nº 76/94, mas que o próprio convênio na sua cláusula segunda confirma o acerto da ação fiscal.

O autuado volta a se manifestar às fls. 45 a 48, dizendo que o autuante em sua informação fiscal desconsidera os argumentos elencados na peça defensiva. Aduz que o mesmo limita-se a indicar um dispositivo legal, em vez de realizar a subsunção da situação fática do autuado, ou seja, as razões do enquadramento em tal dispositivo indicado na situação prática. Ratifica novamente seu posicionamento contra o fato do fisco baiano vir utilizando, como base de cálculo do imposto, o preço sugerido nas revistas do ramo, como a ABC Farma, entendendo que tal procedimento viola o Convênio ICMS nº 76/94. Ao final, volta a solicitar a Improcedência do Auto de Infração.

#### VOTO DO RELATOR DA 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL NA DECISÃO RECORRIDA

[...]

“O presente Auto de Infração foi lavrado, no trânsito de mercadorias, em razão da falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, referente às mercadorias (produtos

*farmacêuticos) constantes nas Notas Fiscais nºs 130954, 130955, 130956 e 130957 relacionadas na Portaria nº 270/93.*

*Constata-se que as mercadorias foram remetidas pela empresa Belfar Ltda., situada no Estado de Minas Gerais, unidade da Federação não mais signatária, desde 01/04/01, do Convênio ICMS nº 76/94, que trata do regime da substituição tributária nas operações interestaduais de produtos farmacêuticos.*

*Em sendo assim, de acordo com o artigo 371 do RICMS/97, “nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, (...) o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação...”*

*Por outro lado, o pagamento do imposto, acorde a alínea “c” do inciso II do art. 125 do mesmo RICMS/97, deve ser feito no momento da entrada no território deste Estado, na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, em se tratando de situações excepcionais, restritas a determinadas mercadorias eleitas por ato específico do Secretário da Fazenda, cujas operações sejam sujeitas à substituição tributária por antecipação pela legislação estadual interna.*

*Em 23/06/93, foi publicada a Portaria nº 270/93, que estabeleceu a obrigatoriedade de antecipação do pagamento do imposto, na primeira repartição fazendária do percurso, pelos contribuintes adquirentes em outras unidades da Federação, de determinadas mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária e relacionadas na Portaria, exceto quando fosse concedido Regime Especial para pagamento do ICMS em data posterior.*

*Em 13/04/94, foi publicada a Portaria nº 141/94, que acrescentou o inciso VIII à Portaria acima citada, estendendo as suas disposições aos produtos elencados no Protocolo ICM nº 14/85, depois substituídos pelos produtos farmacêuticos listados na Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 76/94 e suas alterações, para uso não veterinário, sendo que, posteriormente outros produtos foram acrescentados pela Portaria nº 343/94.*

*Todas as Portarias citadas, publicadas sob a égide do RICMS/89, foram recepcionadas pelos RICMS/96 e RICMS/97 e continuam em vigor até a presente data.*

*Dessa forma, conclui-se que o autuado (o destinatário) efetivamente estava obrigado a efetuar o recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, a este Estado, na primeira repartição fazendária do percurso, no território da Bahia, nas operações de circulação das mercadorias constantes das Notas Fiscais relacionadas neste lançamento.*

*O problema, neste lançamento, se resume à forma de apuração da base de cálculo do ICMS, uma vez que o autuado argumentou, em sua peça defensiva, que, como não há preço fixado pela autoridade competente e não há nenhuma comprovação de que tenha publicado ou divulgado seus preços nas revistas farmacêuticas, ou mesmo sugerido ao público, por qualquer meio, os preços de seus medicamentos, deve ser utilizada a base de cálculo determinada na Cláusula segunda, §§ 1º e 4º, combinada com as Cláusulas terceira e quarta, todas do Convênio ICMS nº 76/94, isto é, o preço de fábrica agregado das despesas que o oneram, acrescido da margem de agregação de 60,07% e reduzido de 10%.*

*O RICMS/97, no inciso I do § 2º do artigo 61, determina que:*

Art. 61. .... (omissis)

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

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

Por sua vez, o Convênio ICMS nº 76/94 e suas alterações posteriores determinam que:

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

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

Estados de origem	Estados Destinatários	Percentual de Agregação - Alíquota Interna da UF Destino - 17%
Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo	Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo	60,07%

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

Verifica-se, da análise dos autos, que a autuante utilizou a fórmula prevista no caput da Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 76/94, em relação aos produtos sem preços publicados na Revista ABCFARMA, e o cálculo estabelecido no § 1º da Cláusula segunda, para aqueles medicamentos com preços de venda a consumidor constantes na referida publicação. Em ambos os casos, foi aplicado o redutor de 10% determinado no § 4º da mencionada Cláusula segunda.

Segundo o entendimento da PROFAZ (atualmente PGE/PROFIS), reiteradamente acatado por este CONSEF, existe um órgão competente para estabelecer o preço máximo de venda a consumidor: o Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, que, através da Portaria Ministerial nº 37/92, determinou que o preço de venda a consumidor de medicamentos deve ser calculado a partir da divisão do preço estabelecido pelos fabricantes por 0,7 (zero vírgula sete), sendo único em todo o território nacional. Tais preços máximos de venda a consumidor deverão constar em listas publicadas por revistas de entidades farmacêuticas e colocadas à disposição dos consumidores e da fiscalização para a devida conferência.

Ainda que se considere que não há órgão competente para a fixação de preço de medicamentos, haveria de ser aplicada a segunda fórmula prevista na Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 76/94, qual seja, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial constante nas Revistas Farmacêuticas. Somente inexistindo tal valor é que deveria ser adotado o preço do remetente

*das mercadorias adicionado das despesas de frete e seguro e da margem de valor agregado, deduzido o percentual de 10%.*

*Sendo assim, entendo que o valor ora exigido foi calculado de acordo com a legislação em vigor e a jurisprudência deste CONSEF e, para ilustrar, trago à colação o voto da ilustre Conselheira Sra. Verbena Matos de Araújo, prolatado no Acórdão CJF nº 0394-11/03:*

**VOTO**

*Neste Recurso Voluntário o recorrente repete a sua defesa apresentada anteriormente sem acrescentar nenhum novo fundamento, como já observado pelo Parecer PGE/PROFIS.*

*O recorrente deixou de observar as regras para a substituição tributária dos medicamentos adquiridos em outras unidades da Federação, ocasionando, assim, um recolhimento a menos do imposto devido.*

*Ocorre que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é o valor correspondente ao preço constante da tabela sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, conforme previsto no Convênio ICMS nº 76/94, combinado com o artigo 61, I do RICMS/BA.*

*Nesta autuação, como já afirmado pelo relator de 1ª Instância, cumpriu-se o disposto na Cláusula Segunda do Convênio nº 76/94, haja vista que foi utilizado o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelos estabelecimentos industriais, constantes das tabelas de preços publicadas em revistas especializadas.*

*Pelo exposto, concordo com o Parecer exarado pela representante da PGE/PROFIS e Nego Provimento ao Recurso Voluntário, uma vez que não há qualquer ilegalidade na base de cálculo utilizada para fins de apuração do ICMS substituição, pois a mesma foi calculada corretamente de acordo com o Convênio ICMS nº 76/94, combinado com o artigo 61, I do RICMS/BA.*

*Por tudo quanto foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

Devidamente intimado a tomar ciência do resultado do julgamento realizado pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, que exarou o Acórdão Recorrido pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, a empresa inconformada impetrou o presente Recurso Voluntário, argüindo:

1. A função fiscal para exigir o pagamento do tributo está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal;
2. Ausência de fundamento legal na definição da base de cálculo utilizada pelo autuante, afrontando nitidamente o princípio legalidade;
3. Afronta aos princípios da segurança jurídica e da verdade material em decorrência da utilização de preços constantes de revistas farmacêuticas nas quais inexiste sugestão do fabricante
4. Necessidade da aplicação do parágrafo primeiro, cláusula Segunda do Convênio nº 76/94, que estabelece os percentuais sobre a base de cálculo para o imposto, formada pelo preço de fábrica agregado das despesas que o oneram.

Por todo o exposto e por tudo o mais que consta dos autos, o recorrente requer, que este Egrégio Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF conheça do presente Recurso Voluntário, julgando procedente o pedido para fins de decretar a Improcedência do Auto de Infração em tela, atestando a veracidade do *quantum* alegado e provado no Petítorio e na Defesa, tudo por ser de direito e da mais lídima justiça.

A PGE/PROFIS forneceu Parecer de fls. 81 a 83, nos seguintes termos:

[...]

*“Da análise das razões expendidas no Recurso Voluntário, consideramos ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.*

*O fulcro da autuação reside na falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, referente às mercadorias (produtos farmacêuticos) constantes nas Notas Fiscais nºs 130954, 130955, 130956 e 130957 relacionadas na Portaria nº 270/93.*

*Estabelece a Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94, que a base de cálculo da substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante de tabela estabelecida pelo órgão competente para venda a consumidor, em consonância como o instituto da substituição tributária que visa alcançar o preço máximo utilizado, na última fase de comercialização do produto.*

*Por outro lado, o órgão competente para definir os preços dos produtos farmacêuticos da linha humana é a Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, que através da Portaria nº 37/92, de 11.05.92, estabeleceu os parâmetros para definição do preço máximo ao consumidor a ser adotado pelos fabricantes de medicamentos, no seu § 1º do seu art. 2º, “in verbis”:*

*“§ 1º - O preço máximo ao consumidor para os produtos a que se refere o CAPUT deste artigo será calculado a partir da divisão do preço estabelecido pelas unidades produtoras (preço fabricante) por 0.7 (zero vírgula sete) e será único em todo o território nacional”.*

*O recorrente sustenta a ausência de fundamento legal na definição da base de cálculo. Indubitavelmente a base de cálculo é matéria de reserva legal, isto é, só pode ser estabelecida por lei. O convênio é um ato em que os Estados, visando a uniformizar em todo o País as normas da substituição tributária nas operações interestaduais, atendendo à regra do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, se comprometem a elaborar suas leis internas em consonância com os parâmetros traçados no acordo interestadual. O convênio é portanto um ato preparatório, com base no qual são elaboradas as leis estaduais.*

*Nos termos da legislação tributária estadual, base de cálculo para a substituição tributária está claramente definida. Com efeito, de acordo a substituição tributária está claramente definida. Com efeito, de acordo com o § 3º do art. 23 da Lei nº 7.014/96, na falta do preço estabelecido pelo órgão competente, a base de cálculo da substituição tributária é o preço final a consumidor fixado ou o preço sugerido pelo fabricante ou importador, se houver, e desde que, comprovadamente, seja o preço de venda utilizado pelos contribuintes substituídos (farmácias, drogarias, etc...).*

*Com efeito, as expressões “se houver” e “comprovadamente” indicam que a lei prevê dois requisitos neste caso: que o preço seja sugerido pelo fabricante (se houver) e que o preço sugerido seja, comprovadamente, aquele que o contribuinte substituído pratica.*

*Não há dúvida que os preços adotados pela fiscalização no cálculo da diferença em exame são sugeridos pelo fabricante, haja vista que se encontram impressos em listas da própria*

*empresa. Quanto ao outro requisito - que, comprovadamente, os preços em questão sejam os adotados pelas farmácias - trata-se de uma decorrência lógica do primeiro.*

*Diante do exposto, opino pelo conhecimento e improvimento do Recurso Voluntário interposto.”*

O Parecer da PGE/PROFIS foi ratificado em despacho à fl. 84 pelo Procurador Assistente da PROFIS, Dr. Rogério Leal Pinto de Carvalho.

## VOTO

Dado ao exame dos documentos acostados ao presente Processo Administrativo Fiscal, verifiquei que o cerne da questão consiste em definir se a base de cálculo constante da exordial, sob a acusação de que a empresa/autuada deixou de recolher aos cofres da Fazenda Estadual da Bahia o ICMS, por antecipação tributária, referentes às mercadorias provenientes do Estado de Góias e adentradas no território baiano acompanhadas das Notas Fiscais nºs 130954, 130955, 130956 e 130957, é verdadeira ou não.

Este relator, ao analisar os argumentos trazidos à lide, constatou que as razões expendidas no Recurso Voluntário não possuem o condão de modificar a Decisão recorrida, porque nele estão ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar a sua revisão.

Assim, adoto o Parecer da Douta PGE/PROFIS, de fls. 81 a 83 dos autos, como parte integrante deste voto e, para dar melhor visibilidade aos fundamentos ali esposados, transcrevo trechos que por si só conseguem dirimir todas as dúvidas porventura existentes sobre o acerto da autoridade fiscal ao lavrar o lançamento de ofício guerreado.

[...]

*“O recorrente sustenta a ausência de fundamento legal na definição da base de cálculo. Indubitavelmente a base de cálculo é matéria de reserva legal, isto é, só pode ser estabelecida por lei. O convênio é um ato em que os Estados, visando a uniformizar em todo o País as normas da substituição tributária nas operações interestaduais, atendendo à regra do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, se comprometem a elaborar suas leis internas em consonância com os parâmetros traçados no acordo interestadual. O convênio é portanto um ato preparatório, com base no qual são elaboradas as leis estaduais.*

*Nos termos da legislação tributária estadual, base de cálculo para a substituição tributária está claramente definida. Com efeito, de acordo a substituição tributária está claramente definida. Com efeito, de acordo com o § 3º do art. 23 da Lei nº 7.014/96, na falta do preço estabelecido pelo órgão competente, a base de cálculo da substituição tributária é o preço final a consumidor fixado ou o preço sugerido pelo fabricante ou importador, se houver, e desde que, comprovadamente, seja o preço de venda utilizado pelos contribuintes substituídos (farmácias, drogarias, etc...).*

*Com efeito, as expressões “se houver” e “comprovadamente” indicam que a lei prevê dois requisitos neste caso: que o preço seja sugerido pelo fabricante (se houver) e que o preço sugerido seja, comprovadamente, aquele que o contribuinte substituído pratica.*

*Não há dúvida que os preços adotados pela fiscalização no cálculo da diferença em exame são sugeridos pelo fabricante, haja vista que se encontram impressos em listas da própria empresa. Quanto ao outro requisito - que, comprovadamente, os preços em questão sejam os adotados pelas farmácias - trata-se de uma decorrência lógica do primeiro”.*

Dante do todo o exposto, concedo este voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, mantendo integralmente a Decisão recorrida.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 09038353/03, lavrado contra **MSR FARMA COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$24.277,10, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO - RELATOR

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