

A. I. N° - 863519-6/03  
AUTUADO - GLOBOFARMA DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA LTDA.  
AUTUANTE - NORMANDO COSTA CORREIA  
ORIGEM - IFMT-DAT/NORTE  
INTERNET - 04/08/2003

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0285-01/03**

**EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS DE USO HUMANO. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. NÃO ADOÇÃO DOS PREÇOS MÁXIMOS DE VENDA A CONSUMIDOR COMO BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO RETIDO.** São três os critérios legais para determinação da base de cálculo do ICMS devido por substituição, no caso de medicamentos: a) o preço de tabela fixado pelo governo (federal); b) na falta daquele preço, a base de cálculo é o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador, se houver; c) não havendo também este preço, adota-se o preço de fábrica, mais despesas e margem de valor adicionado, com redução de 10%. Os preços das mercadorias em questão não são “tabelados” pelo governo, pois este apenas “vincula” a margem de comercialização no varejo ao preço do fabricante. Não se aplica, portanto, o primeiro critério. Quanto ao segundo, 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. 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 os contribuintes substituídos praticam. Por exclusão, a base de cálculo segue o terceiro critério, devendo-se tomar por referência o preço praticado pela empresa. Ocorre que a defesa, embora alegue, não provou que o imposto foi antecipado com base nos preços de fábrica efetivamente praticados, acrescidos das despesas e da margem de valor adicionado. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22/4/03, acusa o pagamento de ICMS por antecipação efetuado a menos, nas aquisições de medicamentos oriundos do Estado de Minas Gerais, com base em tabela de preços da *Revista ABCFARMA*. Imposto lançado: R\$2.278,15. Multa: 60%.

O contribuinte inicia sua defesa exortando a observância dos princípios de direito, com vistas a um tratamento justo, digno e igualitário dos contribuintes no julgamento do contencioso fiscal, conforme o espírito da Constituição.

Fala dos critérios fixados pelo Convênio ICMS 76/94 para determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, frisando que o referido ato estabelece três critérios, que são auto-excludentes: *a)* o preço constante em tabela elaborada pelo órgão competente (cláusula segunda, 1<sup>a</sup> parte), *b)* o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial (cláusula segunda, 2<sup>a</sup> parte) *c)* ou o preço praticado pelo remetente, acrescido do IPI, do frete, de outras despesas e do percentual de valor adicionado.

O autuado reclama que a fiscalização baiana vem utilizando na determinação da base de cálculo do imposto o preço sugerido em revistas, violando o aludido convênio e o RICMS/97. Sustenta que no caso de produtos farmacêuticos os preços não são fixados por órgão governamental. Quanto à hipótese de preço sugerido pelo industrial, argumenta que os preços publicados em revistas não têm o condão de fixar a base de cálculo, por não serem dotados da devida segurança, tendo caráter meramente informativo.

Transcreve trechos dos votos proferidos no Acórdão JJF nº 0972/01, da 1<sup>a</sup> Junta, e no Acórdão JJF nº 1118/99, da 4<sup>a</sup> Junta, e com base neles observa que não há possibilidade de utilização de duas fórmulas, haja vista que, de forma clara, a cláusula segunda do convênio prevê que os critérios são auto-excludentes, de modo que só na falta de preço fixado em tabela de órgão do governo (conforme Portaria 37/92) é que se pode utilizar o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, e na falta deste é que se aplica a terceira hipótese, conforme destaca a ementa do Acórdão JJF nº 1241/99. Prolongue argumentando que, como não há órgão oficial competente para tabelamento de preços das mercadorias, como outrora acontecia, deve ser adotada a base de cálculo determinada na cláusula segunda, § 1º, com a redução de 10% prevista no § 4º, observadas as regras das cláusulas terceira e quarta do aludido convênio. Aduz que, de acordo com o convênio, o RICMS/97, no art. 61, II, e § 2º, I, prevê que se aplique o percentual de agregação de 60,07% sobre o valor da Nota Fiscal. Observa que nesse sentido há um parecer da DITRI, proferido no Processo nº 17277820012, em que, ao tratar de alteração de regime especial concedido através do Parecer GECOT nº 755/98, modificou a base de cálculo do imposto a ser pago por antecipação, que era o preço máximo de venda a consumidor, para o preço de custo acrescido de MVA.

Com base nesses elementos, a defesa conclui que, como não há preço fixado por autoridade competente e não há qualquer comprovação de que o autuado tenha publicado ou divulgado seus preços em revistas, ou mesmo sugerido ao público por qualquer meio os preços de seus medicamentos, torna-se forçosa a aplicação do § 1º da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, que estabelece os percentuais sobre o preço de fábrica agregado das despesas que o onerem, na forma como procedeu a empresa. Pede que se decrete a improcedência do Auto de Infração.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que as circunstâncias que envolveram o ilícito fiscal estão descritas no “termo de ocorrência” (*sic*) que dá suporte ao Auto de Infração. Aduz que essa empresa está com o regime especial cancelado, e por conseguinte o pagamento do imposto teria que ser feito na primeira repartição fazendária do percurso. Opina pela manutenção do procedimento.

## VOTO

Este Auto de Infração cuida de ICMS que teria sido antecipado a menos pelo fabricante, sendo a diferença do imposto apurada com base em tabela de preços da *Revista ABCFARMA*.

A defesa questiona a legalidade do procedimento, alegando que, como os critérios fixados pela legislação para determinação da base de cálculo são auto-excludentes, e tendo em vista que não existe preço fixado por autoridade competente e não há qualquer comprovação de que o autuado tenha publicado ou divulgado seus preços em revistas, ou mesmo sugerido ao público por qualquer meio os preços de seus medicamentos, a base de cálculo deve ser apurada acrescentando-se o percentual de margem de valor adicionado ao montante formado pelo preço de fábrica agregado das despesas que o onerem, conforme procedeu a empresa.

O fiscal autuante, ao prestar a informação, parece ter levado em conta outro Auto de Infração. Em vez de abordar os aspectos relativos ao Auto de Infração em apreço, tendo em vista as considerações aduzidas pela defesa, o autuante refere-se a um “termo de ocorrência” que descreveria as circunstâncias materiais que envolvem o caso em apreço, termo esse que daria suporte ao presente Auto de Infração. Porém não foi acostado aos autos nenhum “termo de ocorrência”. Além disso, o que se apura neste caso é diferença de imposto que teria sido antecipado a menos pelo fabricante, apurada com base em tabela de preços da *Revista ABCFARMA*, fato diverso do abordado pelo autuante na informação fiscal, em que ele justifica a autuação pelo fato de o regime especial anteriormente concedido ao contribuinte ter sido cancelado. Se, de fato, houve pagamento do imposto a menos, a diferença é devida tenha ou não o contribuinte regime especial. Diz ainda o autuante que, como o regime especial se encontrava cancelado, o pagamento do imposto teria que ocorrer na primeira repartição fazendária do percurso. Ocorre que a ação fiscal se verificou precisamente na primeira repartição do percurso, que é o posto fiscal da fronteira entre Minas Gerais e a Bahia, pela BR-116.

Outro aspecto que precisa ser observado diz respeito à multa. Embora o fiscal tenha indicado corretamente o percentual de 60%, ao calcular o valor correspondente consignou no Auto de Infração apenas o equivalente a 12%.

O papel em que foram feitos os cálculos não estão sequer assinados pelo fiscal, o que constitui desrespeito à regra do art. 15, II, do RPAF/99.

Conforme já foi destacado, está sendo apurado ICMS que teria sido antecipado a menos relativamente a medicamentos destinados a contribuinte situados na Bahia, em virtude de não terem sido adotados no cálculo do imposto os preços máximos de venda ao consumidor sugeridos ao público pelo fabricante, publicados através da revista *ABCFARMA*.

A publicação de preços de medicamentos (pelos varejistas, fixe-se bem) constitui exigência de uma antiga Portaria do Ministério da Fazenda, a Portaria nº 37/92. Na época em que ela foi editada, havia uma preocupação do governo federal com os preços das mercadorias e serviços para efeitos de controle do desenfreado processo inflacionário então existente. Para se compreender o significado da aludida portaria, é imprescindível abordar, antes, a Portaria nº 463/91 do Ministério da Fazenda, cujo art. 3º estabelecia que para os estabelecimentos fabricantes de medicamentos os preços seriam *controlados, monitorados* ou *liberados*. Já no art. 4º ela previa que para os estabelecimentos atacadistas e varejistas os preços seriam *tabelados*, sujeitos à *limitação da margem de comercialização* ou *liberados*. A Portaria nº 37/92, em seu art. 2º, ao classificar no inciso III do art. 3º e no inciso II do art. 4º da Portaria nº 463/91 os produtos farmacêuticos da linha humana, tornou os preços dos aludidos produtos *liberados* nas operações efetuadas pelos estabelecimentos fabricantes, mas ficando sujeitos à *limitação da margem de comercialização* nas operações de atacado e varejo, sendo que, nas vendas ao consumidor, o preço máximo, único em todo o território nacional, deveria ser obtido dividindo-se por 0,7 o preço de fábrica.

Feitas essas observações, e considerando que se trata de atos normativos federais, cumpre então assinalar em que ponto essas portarias interessam no caso presente, haja vista que, por questão de *competência legislativa*, para se determinar a *base de cálculo* do ICMS, os critérios a serem atendidos são os fixados pela legislação tributária estadual.

A substituição tributária nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos é regulada atualmente pelo Convênio ICMS 76/94.

Conforme foi observado acima, de acordo com o inciso II do art. 4º da Portaria nº 463/91, do Ministério da Fazenda, os *preços de varejo* passaram a ser sujeitos à *limitação da margem de comercialização*. Isso, porém, não é *tabelamento*.

Os preços de medicamentos por atacado são *livres*. Já no varejo, a margem de lucro (que a portaria chama de margem de comercialização) é de 42,85% sobre o preço de fábrica. Ao ser feita a venda pelo fabricante, adiciona-se ao preço de fábrica a margem de lucro, chegando-se assim ao preço de varejo. Existem dois *critérios* para se determinar a margem de lucro para a venda a varejo. Em ambos, o resultado é idêntico. O primeiro critério é o óbvio, já descrito: adiciona-se ao preço de fábrica a margem de lucro de 42,85%. O segundo critério consiste em dividir-se o preço de fábrica por 0,7. Dá no mesmo (a diferença porventura existente fica na casa dos centavos).

Se os preços não são tabelados pelo governo, cumpre analisar se são fixados ou sugeridos pelo fabricante, já que esse é o fulcro da presente autuação, haja vista que os preços adotados na determinação da base de cálculo foram obtidos na tabela da *Revista ABCFARMA*, pois a fiscalização considera que os preços publicados naquela revista são “sugeridos” pelos fabricantes.

Não está provado nos autos que os preços publicados na aludida revista sejam “sugeridos” pelo laboratório. Não há nos autos nenhum ato que, de forma inequívoca, prove essa “sugestão”. Podem realmente ser publicados por determinação do fabricante, como também podem resultar de pesquisas de mercado. Para que se considerassem aqueles preços como sendo sugeridos pelos laboratórios, seria necessário que ou a lei o declarasse ou que houvesse algum ato do laboratório declarando que aqueles são os preços por ele sugeridos para as vendas a consumidor.

Aliás, não sei se os laboratórios podem “sugerir” preços de suas mercadorias. A Lei federal nº 8.884/94 – conhecida como Lei Antitruste –, que dispõe sobre a prevenção e repressão de infrações contra a ordem econômica, estabelece em seu art. 21, II, que caracteriza infração da ordem econômica influenciar (no caso do laboratório) ou obter (no caso das farmácias) a adoção de conduta comercial uniforme ou concertada entre concorrentes. Não é razoável, portanto, que se imponha aos fabricantes e aos varejistas a prática de um ato que a lei penal brasileira define como delito.

A legislação tributária (como a penal) não comporta interpretação extensiva ou analógica. Ao definir a *base de cálculo*, em atenção ao princípio da tipicidade cerrada, a norma deve estabelecer de forma inequívoca qual o critério a ser seguido na sua determinação. Esse princípio tem vinculação aos princípios da estrita legalidade, da não-surpresa e da certeza do direito. Não pode o intérprete “deduzir” que, se uma revista publica preços de venda a consumidor, é porque, certamente, eles foram “sugeridos” como tais pelo respectivo fabricante.

Nem a portaria ministerial, nem o convênio, nem a lei, nem o regulamento mandam que os fabricantes elaborem ou publiquem listas de preços em revistas ou jornais ou em qualquer outro veículo da mídia. O que a Portaria nº 37/92 do Ministério da Fazenda prevê é que, nas *unidades de comércio varejista*, os produtos deverão estar *etiquetados* (art. 3º) e que as aludidas unidades de comércio varejista (farmácias e drogarias) *mantenham* à disposição dos consumidores e para verificação por parte da fiscalização (federal) as listas de preços máximos ao consumidor (art. 4º).

Observe-se que a portaria não diz *quem* deva elaborar as listas. Diz apenas que elas *devem ser mantidas* à disposição dos consumidores e da fiscalização. Por conseguinte, não está previsto que os fabricantes sejam obrigados a publicar seus preços onde quer que seja. O que é previsto é que os estabelecimentos varejistas *mantenham* listas dos preços máximos, não importa por quem as mesmas sejam elaboradas.

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. Quando o sujeito passivo deixa de atender às regras da substituição tributária, não infringe as normas do convênio, mas da lei estadual. Isso é absolutamente válido inclusive nas operações interestaduais. Convênio é um ato entre as partes – os Estados – não vinculando, portanto, os particulares. O sujeito passivo jamais infringe a norma de um convênio de ICMS, pois ele, sujeito passivo, não é “parte” do convênio, não subscreveu o convênio. Quem infringe o convênio é aquele Estado que, tendo-o subscrito, venha a se comportar de modo diverso daquilo que por ele foi pactuado com as demais unidades federativas.

Na legislação baiana, a base de cálculo da substituição tributária está disciplinada no art. 23 da Lei nº 7.014/96:

“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

.....  
II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

.....

§ 2º. Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º. Na falta do preço estabelecido pelo órgão competente a que se refere o parágrafo anterior, a base de cálculo, para fins de substituição tributária, poderá ser o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador, se houver, desde que, comprovadamente, seja o preço de venda utilizado pelo contribuinte substituído.

.....”

Note-se que a lei “copia” o que foi pactuado entre a Bahia e os demais Estados. Quero com isso dizer que toda a fundamentação deve recair sobre a própria lei – *princípio da legalidade* – e não sobre o convênio.

A defesa transcreveu trechos de decisões anteriores deste órgão de julgamento. Coincidentemente, trata-se de julgados em que fui o relator. Os trechos transcritos são de minha autoria. Por questão de coerência, continuo sustentando os pontos de vista manifestados nos acórdãos apontados.

A empresa que figura nestes autos como autuada adquiriu medicamentos de um laboratório farmacêutico sediado no Estado de Minas Gerais. Este Estado denunciou o Convênio ICMS 76/94. Desse modo, alguma diferença a ser apurada deve ser cobrada do destinatário das mercadorias.

Pelos documentos acostados aos autos, vejo que o imposto relativo à substituição tributária foi destacado nas Notas Fiscais e recolhido através de GNRE. Resta saber se foi recolhido corretamente, ou se o foi a menos.

O art. 23 da Lei nº 7.014/96 fixa *três critérios* para determinação da base de cálculo do ICMS devendo por substituição, no caso de medicamentos:

1. o preço de tabela fixado pelo governo federal (art. 23, § 2º);
2. não havendo o referido preço, a base de cálculo é o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador (art. 23, § 3º);
3. se não houver também esse preço, adota-se o preço de fábrica, mais despesas e margem de valor adicionado, com redução de 10% (art. 23, “caput”).

Os preços das mercadorias em questão não são “tabelados” pelo governo, pois este apenas “vincula” a margem de comercialização no varejo ao preço do fabricante. Não se aplica, portanto, o primeiro critério.

Quanto ao segundo critério, de acordo com o § 3º do art. 23 da Lei nº 7.014/96, acima transscrito, 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.). 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 os contribuintes substituídos praticam. Não há prova, nos autos, de que os preços adotados pela fiscalização no cálculo da diferença em exame sejam sugeridos pelo fabricante para as vendas no varejo – primeiro requisito fixado pela lei. Como também não foi comprovado que os preços em questão sejam os adotados pelas farmácias e drogarias – segundo requisito. Conclusão: não consta nos autos que sejam preenchidos esses *dois requisitos*.

Assim, por exclusão, a base de cálculo neste caso segue o terceiro critério, que é a regra geral, fixada no “*caput*” do artigo, devendo-se tomar por referência o preço praticado pela empresa. Esta conclusão é consentânea com o ponto de vista que tenho sustentado noutros casos envolvendo essa questão.

Ocorre que a defesa, embora alegue, não provou que o imposto foi antecipado com base nos preços de fábrica (reais), acrescidos das despesas e da margem de valor adicionado. A prova poderia ser feita mediante apresentação, por exemplo, de lista de preços do laboratório.

Examinando os preços dos produtos indicados na Nota Fiscal, constato que há uma grande distância entre eles e os preços publicados na revista. O preço unitário (preço de fábrica) do produto Cetomicoss creme bisnaga com 20 gramas declarado na Nota Fiscal é de R\$1,81, ao passo que na

revista o preço unitário é de R\$7,70. No caso do Optamax caixa com 20 unidades, o preço de fábrica na Nota Fiscal é de R\$0,59, contra o preço de R\$ 3,45 publicado na revista.

A defesa não provou, portanto, que o imposto foi antecipado com base nos preços de fábrica efetivamente praticados pelo laboratório.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **863519-6/03**, lavrado contra **GLOBO-FARMA DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.278,15**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de julho de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA