

**A. I. N°** - 088989.0301/03-7  
**AUTUADO** - SUMER COMÉRCIO DE MATERIAIS HOSPITALARES E FARMACÊUTICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - HUGO CÉSAR OLIVEIRA MELO  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 12.11.03

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0436/01-03**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. FALTA ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. Não se trata, como acusa o Auto de Infração, de falta de antecipação do imposto, mas da apuração de tributo por uma suposta diferença de base de cálculo. 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. 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 provado que os preços em questão sejam os adotados pelas farmácias e drogarias – segundo requisito. Preços anunciados por entidades anônimas em “sites” da internet não são aceitáveis, de forma alguma, para efeitos de base de cálculo da substituição tributária. Não há ainda, e talvez não venha a haver nunca, uma forma de controlar responsavelmente o conteúdo desses “sites”. Base de cálculo é matéria que exige rigor, precisão, certeza, em nome do princípio da segurança jurídica. Assim, por exclusão, a base de cálculo neste caso segue o

terceiro critério, que foi o adotado pela empresa. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 6/3/03, acusa a falta de comprovação do pagamento de ICMS devido por antecipação tributária – mercadorias enquadradas na Portaria nº 270/93 procedentes de outro Estado sem o recolhimento do imposto na primeira repartição fazendária do percurso. Imposto lançado: R\$ 633,77. Multa: 60%.

O autuado defendeu-se alegando que o imposto havia sido pago no dia 20/2/03, tendo no cálculo adotado os critérios do Anexo 88 do RICMS/97, onde é prevista a MVA de 42,85%, sendo que, na divisa do Espírito Santo com a Bahia, o fisco deste Estado não acatou o pagamento. Acusa o fisco de agir de má-fé.

A auditora designada para prestar a informação assinala que os medicamentos objeto da ação fiscal têm preços máximos ao consumidor sugeridos e publicados pelo fabricante, e tais preços constituem a base de cálculo do imposto devido por antecipação. Considera corretos os cálculos. Observa que os produtos são oriundos de Estado não signatário do Convênio ICMS 76/94. Opina pela procedência do Auto de Infração.

O processo foi remetido em diligência para que se intimasse o sujeito passivo a apresentar cópia da lista de preços do laboratório farmacêutico fabricante dos medicamentos objeto do Auto de Infração em discussão, vigentes à época da autuação.

Em atendimento àquela solicitação, o autuado anexou cópia tanto da lista de preços do laboratório como a lista de seu próprio estabelecimento para revenda. Pede que se observe que no seu caso os medicamentos são destinados exclusivamente a hospitais, clínicas e postos de saúde das prefeituras, contendo uma observação nas embalagens nestes termos: “Proibida a venda pelo comércio varejista”. Frisa que, em virtude disso, os seus preços são diferentes dos praticados pelas farmácias. Destaca, ainda, que o “site” no qual o fiscal buscou os preços não condiz com a realidade do comércio, pois as alíquotas do ICMS variam de um Estado para outro. Diz que, no seu caso, para sobreviver no comércio, chega a dar até 15% de desconto em seus preços de tabela.

## VOTO

Este Auto de Infração cuida de ICMS relativo a aquisição de medicamentos procedentes de São Paulo, mercadoria esta que integra o rol da substituição tributária, devendo o imposto ser pago no posto fiscal de fronteira, caso não seja feita a retenção pelo remetente. São Paulo não faz parte do convênio que prevê a retenção do imposto pelo laboratório farmacêutico.

Este Auto de Infração contém uma série de senões. A começar pela *descrição do fato*, que peca por não revelar a real natureza do motivo da autuação. Embora o Auto de Infração acuse a falta de comprovação do pagamento de ICMS devido por antecipação tributária, na verdade, analisando os elementos a ele acostados, se depreende que o fato é outro: o fisco está lançando diferença de imposto, por suposto erro na determinação da base de cálculo, a título de antecipação tributária, na aquisição de medicamentos procedentes de outro Estado, apurando-se os valores com base nos preços de venda a consumidor final. O fiscal juntou cópia de preços obtidos na internet, no “site” HiDoctor NET. Na informação fiscal é dito que os preços em questão são publicados e sugeridos ao consumidor.

Não se trata, portanto, como acusa o Auto de Infração, de falta de comprovação do pagamento do imposto devido por antecipação, pois o imposto devido por antecipação foi pago. O próprio fisco, na verdade, pretendeu cobrar foi o imposto relativo a uma suposta diferença de base de cálculo, isso teria de ser expressamente acusado no Auto de Infração, sob pena de cerceamento de defesa.

Preços anunciados por entidades anônimas em “sites” da internet não são aceitáveis, de forma alguma, para efeitos de base de cálculo da substituição tributária. As pessoas põem na internet o que bem querem. Não há ainda, e talvez não venha a haver nunca, uma forma de controlar responsabilmente o conteúdo desses “sites”. Base de cálculo é matéria que exige rigor, precisão, certeza, em nome do princípio da segurança jurídica. 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 um “site” da internet especifica preços de venda de um determinado produto, é porque, certamente, eles foram “sugeridos” pelo respectivo fabricante.

O art. 23 da Lei nº 7.014/96 fixa *três critérios* para determinação da base de cálculo do ICMS devido 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 transcrito, 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.

Esta Junta, ao deliberar na pauta suplementar de 23/9/03 que se remetesse o processo em diligência para que o autuado juntasse a lista de preços do laboratório, implicitamente deixou patente não serem aceitáveis os preços em que se baseou o fisco.

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.

O autuado juntou cópia da lista de preços do fabricante. Comparando os preços constantes nas Notas Fiscais (fls. 9-10) com a tabela de preços do laboratório (fl. 79), concluo que estar provado que o imposto foi antecipado com base nos preços de fábrica (preços promocionais), acrescidos das despesas e da margem de valor adicionado.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **088989.0301/03-7**, lavrado contra **SUMER COMÉRCIO DE MATERIAIS HOSPITALARES E FARMACÊUTICOS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 3 de novembro de 2003

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA