

A. I. Nº - 277993.0080/03-3  
AUTUADO - BAIANA MEDICAMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - VERA MARIA PINTO DE OLIVEIRA  
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO  
INTERNET - 26.11.03

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

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0460/01-03

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. (MEDICAMENTOS). O autuado, contribuinte deste Estado, não possui regime especial para pagamento do imposto. O autuado não provou que o imposto foi antecipado com base nos preços de fábrica, acrescido das despesas e da margem de valor agregado. Caracterizada a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 04/07/2003 exige imposto no valor de R\$ 5.050,36, pela falta de recolhimento do imposto devido por antecipação no primeiro posto fiscal de fronteira do Estado, Portaria 270/93. Mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, sem antecipação do imposto, referente à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, através das notas fiscais nºs 195609 e 195610, CTRC nº 183840. Termo de Apreensão nº 218905.0003/03-7, lavrado em 01/07/2003.

O autuado, às fls. 33 a 46, através de seu representante legalmente constituído, apresentou defesa alegando ser nula, arbitrária e abusiva a acusação fiscal, por não haver motivação para se proceder a autuação.

O autuante entendeu ter havido a falta de recolhimento do imposto na 1<sup>a</sup> repartição do percurso, como determina o art. 125, II, “c”, do RICMS/97, no entanto o autuado dispunha de Regime Especial para o recolhimento do imposto até o quinto dia do mês subsequente ao da entrada no estabelecimento, fato desconsiderado pela autuante. Que até a presente data o sujeito passivo não foi cientificado da cassação do seu Regime Especial, conforme dispõe o art. 908, § 4º do citado regulamento.

Argumentou, ainda ser incorreta a utilização da base de cálculo. Que o Convênio 76/94 que prevê e regula o estatuto da Substituição Tributária nas operações de vendas de produtos farmacêuticos, estabelece por exclusão três hipóteses de incidência do ICMS como determinação para base de cálculo, e que a fiscalização baiana vem utilizando como base de cálculo o preço sugerido nas revistas do ramo, como a ABC Farma, Kairos, etc, violando o Convênio ICMS 76/94 do qual o Estado da Bahia é signatário, bem como o RICMS/BA.

Protestou dizendo que no caso de produtos farmacêuticos inexiste preço máximo fixado por órgão oficial competente, não podendo ser exigido como base de cálculo para recolhimento do ICMS, o preço sugerido por outros fabricantes. Quando o preço é sugerido pelo industrial, a princípio poderia se pensar em utilizá-lo, uma vez que alguns laboratórios têm seus preços publicados em revistas farmacêuticas. No entanto, tal publicação, ao seu ver, possui caráter meramente informativo. Citou os Acórdãos JJF nº 1118/99, JJF 0972/01 e JJF 1241/99.

Que de conformidade com o Convênio ICMS 76/94 o percentual de agregação para o adquirente baiano é de 60,07%, a ser aplicado sobre o valor da nota fiscal, (art. 61, II, §2º, I, do RICMS/BA) e que é neste sentido que a Diretoria de Tributação da SEFAZ emitiu o Parecer GECOT nº 755/98.

Concluiu requerendo a decretação da nulidade do Auto de Infração ou no mérito, a improcedência do lançamento tributário.

A autuante, às fls. 84 e 85, informou que a ação fiscal foi pautada dentro dos preceitos legais e que não havendo Convênio ou Protocolo entre os Estados Federados que preveja a retenção do imposto, a Bahia atribuiu ao seu adquirente a responsabilidade pelo recolhimento do imposto (art. 371 do RICMS/97), devendo ser antecipado o imposto no primeiro posto fiscal da fronteira ou do percurso, uma vez que as mercadorias estão elencadas na Portaria 270/93, facultado ao destinatário requerer regime especial (art. 125, II, “c”, do citado Regulamento).]

Esclareceu que o autuado alegou ter sido ação fiscal arbitrária e abusiva, por dispor de Regime Especial para o recolhimento do imposto até o quinto dia do mês subsequente ao da entrada no estabelecimento e que não teria sido científica de que tivesse sido cassado o seu Regime. No entanto, nunca houve cassação de Regime Especial, haja vista que o sujeito passivo nunca o possuiu. O processo nº 02589620034, datado de 12/02/03 consta Regime Especial Indeferido, ou seja, o pedido do autuado foi indeferido, o que prova nunca tê-lo possuído.

No tocante a base de cálculo, esclareceu que a fonte utilizada para efeito da composição da base de cálculo foi retirada da Revista ABC Farma, Órgão Oficial da Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico, com dados fornecidos pelos laboratórios, inclusive o Teuto Brasileiro Ltda e baseada na Resolução nº 2 de 08/11/2002, no seu art. 5º “As empresas produtoras deverão dar ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, por meio de sua publicação em revistas especializadas de grande circulação”. Concluiu que desta forma, a revista ABC Farma pode e deve servir como fonte para compor a base de cálculo do Auto de Infração.

Manteve a autuação.

Ao se manifestar novamente, o autuado, às fls. 96 a 101, através de seu representante, reafirmou seu posicionamento de que os preços indicados na revista farmacêutica não tem nenhuma ligação com algum órgão oficial fixador de preços, conforme § 2º do art. 23 da Lei nº 7.014/96 e que também o preço constante das tabelas da revista não foram sugeridos pelo autuado, conforme se demonstra na nota de aviso constante das páginas iniciais das mesmas “ Os anúncios divulgados produtos ou serviços publicadas nesta revista são de total responsabilidade do anunciante. A ABC Farma não se responsabiliza pelo preço determinado nem pela qualidade do produto ou serviço anunciado.”. Que mesmo quisessem sugerir seus preços, estabeleceriam, fabricante e contribuinte substituído, a utilização de mesmo preço em suas operações de saídas de mercadorias, em virtude da exigência do § 3º do art. 23 da referida lei. Citou o Acórdão JJF 0285-01/03. Que a exigência fiscal contraria o referido Convênio e farta jurisprudência deste CONSEF.

## VOTO

Da análise das peças que compõem o presente processo, verifico que, em 01/07/2003, foi lavrado o Termo de Apreensão de Mercadorias nº 218905.0003/03-7 e, em 04/07/2003, o Auto de Infração sob nº 277993.0080/03-3, pela falta de recolhimento, na primeira Repartição Fazendária, do imposto devido por antecipação, relativo a aquisições de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária (Portaria 270/93), acompanhadas das Notas Fiscais de nºs 195609, 195610 e o CTRC nº 183840.

O RICMS/97, no seu art. 125, II, “c”, item 1.1, combinado com o art. 1º da Portaria 270/93, estabelecem o seguinte:

Art. 125. O imposto será recolhido por antecipação pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário.

II – na entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior;

c) nas operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, quando eleitas em ato específico do Secretário da Fazenda, facultado ao contribuinte destinatário requerer regime especial para o recolhimento até o 9º dia do mês subsequente ao da entrada no estabelecimento, em se tratando de comércio atacadista, supermercados, comércio varejista de motocicletas e automóveis, camionetas e utilitários móveis, ou até o 5º dia da entrada no estabelecimento, para os demais contribuintes.

1.1 – quando não houver acordo interestadual prevendo a substituição tributária.

Portaria 270/93:

Art. 1º - Ficam obrigados a antecipar o recolhimento do ICMS, na primeira Repartição Fazendária do percurso da mercadoria, no território deste Estado, os contribuintes que adquirirem os seguintes produtos, desde que não tenha havido retenção na fonte, ou esta tenha sido feita a menor:

Na peça de impugnação, o defendente questionou possuir Regime Especial e utilização incorreta da base de cálculo, no entanto, no tocante ao regime especial alegado ficou evidenciado nos autos que seu pedido foi indeferido, ou seja, nunca chegou a possuir Regime Especial para recolhimento do imposto até o quinto dia do mês subsequente ao da entrada no estabelecimento. Ao tomar ciência da informação fiscal, o sujeito passivo manteve seu posicionamento no tocante ao valor da base de cálculo, por entender que os mesmos foram colhidos da Revista ABC Farma, e, por esta razão, não ser o preço sugerido pelo fabricante industrial, como determina a legislação baiana.

Vale observar que os preços indicados nos documentos fiscais em relação aos publicados pelas revistas especializadas, em especial ABCFARMA, demonstram que os preços indicados naqueles documentos não correspondem a realidade do mercado, o que, por sua vez, demonstram que não atendeu ao que estabelece o Convênio ICMS 76/94, na sua Cláusula Segunda e a Portaria Ministerial nº 37/92.

Para reforçar o meu entendimento, transcrevo parte do voto prolatado pela ilustre relatora Sandra Urânia Silva Andrade, em Recurso de Revista, através do Acórdão CJF Nº 1.062/01, que versa sobre a mesma matéria em julgamento:

*"Por sua vez, 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".*

*"Por sua vez, a multicitada Portaria ainda determina que as unidades de comércio varejista deverão manter à disposição dos consumidores as listas de preços máximos ao consumidor, listas estas que serão elaboradas a partir das informações dos*

*laboratórios dos seus preços, preços estes que serão divididos pelo percentual de 0,7 (zero vírgula sete) acima mencionado, chegando-se ao preço máximo de venda."*

*"Ressalve-se, ainda, como explicitado no Parecer exarado pela GECEX, que o não envio dos preços dos fabricantes à estas publicações especializadas, tais como ABCFARMA, ABIFARMA, Guia de farmácia, e outras, por parte dos laboratórios, apenas inviabilizaria a publicação nas mesmas dos preços máximo de venda, entretanto, a sua fixação e aplicação como base de cálculo da substituição tributária independem desta publicação, visto que a Portaria nº 37/92 já define como se chegará a este preço."*

Também, a esse respeito este Colegiado apreciando em Embargo de Declaração, através da 1ª Câmara - Acórdão CJF nº 0559/01, tendo como Conselheira Relatora, Dra. Sandra Urânia Silva Andrade, discorrendo sobre a mesma matéria objeto do presente processo dizia o seguinte: "... que o órgão competente para estabelecer tais preços máximo de venda é o Ministério da Fazenda, através da Portaria nº 37/92, e que as tabelas a que se refere a Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94 são aquelas editadas por Revistas especializadas do ramo, conforme exigência da citada Portaria no seu art. 4º, a partir do preço fabrica informado pelos laboratórios a tais revistas por 0,7".

O órgão competente para definir os preços dos produtos farmacêuticos da linha humana é a Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, através da Portaria 37/92 que estabeleceu parâmetros para definição do preço máximo ao consumidor a ser adotado pelos fabricantes de medicamentos. (§1º do art. 2º e §3º)

*"Parágrafo 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."*

*"Parágrafo 3º. Nas unidades de comércio varejista esses produtos deverão estar etiquetados com, no máximo, o preço definido no Parágrafo 1º deste artigo."*

O art. 4º da citada Portaria, estabelece:

*"Art. 4º. As unidades de comércio varejista deverão manter à disposição dos consumidores e para verificação por parte da fiscalização, as listas de preços máximos ao consumidor para os produtos a que se refere o art. 2º desta Portaria".*

Assim, a Portaria Ministerial determina expressamente a obrigatoriedade de os laboratórios fabricantes de tais produtos apresentarem tabela de preço/fábrica, para que as Revistas do ramo possam publicar os seus preços máximo de venda ao consumidor.

Desta forma, o único elemento que poderia, se fosse o caso, modificar a base de cálculo apresentada pela fiscalização seria a comprovação, pelo sujeito passivo, através da tabela de preço fornecida pelo próprio fabricante provando haver divergência entre o por ele fornecido e o publicado nas revistas especializadas, o que não acredito, haja vista que tais preços são fornecidos pelo próprio fabricante e os cálculos foram adotados com base o previsto no Anexo 88 do RICMS/97, que estabelece a margem do valor adicionado – MVA, e no Anexo 86, através de suas Notas Explicativas, que orienta como se devem efetuar os cálculos do tributo a ser retido ou antecipado. Assim, a tabela publicada pela revista ABCFARMA é paradigma para restabelecer os reais preços dos medicamentos, uma vez que estas são elaboradas tomando-se por base as próprias informações dos laboratórios, dos seus preços, atendendo, assim as normas regulamentares.

Observo, inclusive, que para o produto em que não consta preço publicado, o autuante adotou o critério previsto no art. 61, II, "a", do RICMS/97.

Desta forma, entendo que procede a cobrança do imposto com base nos cálculos apurados pelo autuante, vez que foram adotados os critérios de apuração previstos no referido Convênio e concluo pela subsistência da autuação.

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 subsequentes, 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 subsequentes.

§ 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.

No tocante as decisões de 1ª instância citadas pelo impugnante, observo que em todas as citadas o Relator foi o eminentíssimo Julgador José Bezerra Lima Irmão, no entanto constato o seguinte:

A decisão mediante Acórdão JJF nº 0285-01/03, foi pela Procedência da autuação, por decisão unânime, tendo o eminentíssimo relator do processo, José Bezerra Lima Irmão, apesar de discorrido sobre os preços publicados nas revistas especializadas, concluiu o seu voto dizendo o seguinte: “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.”

No tocante a decisão através do Acórdão JJF nº 0972/01, que também foi julgado PROCEDENTE, por decisão unânime, o relator dentre outros esclarecimentos constou “Ocorre que, no presente caso, a diferença do imposto não foi apurada com base em preços de revistas. O levantamento fiscal baseou-se em listas de preços elaboradas pelo próprio fabricante, tanto assim que se encontram formalizadas em papel com o timbre ou logomarca do laboratório. Nas listas constam as colunas dos preços de fábrica e de venda a consumidor. Os preços a consumidor correspondem exatamente à divisão dos preços de fábrica por 0,7, conforme prevê a Portaria nº 37/92 do Ministério da Fazenda. Isso se ajusta ao preceito da legislação fiscal, que fixa a margem de lucro no varejo em 42,85%. Com efeito, dividindo-se o preço de fábrica por 0,7 obtém-se

exatamente o preço de varejo com a margem de lucro de 42,85% em relação ao preço de fábrica. Esqueça-se, portanto, tudo quanto foi dito sobre preços de revistas, pois disto não se trata nestes autos. 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. Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Já as decisões prolatadas pela 4<sup>a</sup> JJF, mediante os Acórdãos JJF 1118/99 e JJF nº 1241/99, foram pela improcedência da autuação. No entanto, os processos ao serem apreciados em 2<sup>a</sup> Instância foram reformados para “Procedente”, através dos Acórdãos CJF nº 0281/00 e CJF nº 0193/00, inclusive, ao serem submetidos à apreciação pela Câmara Superior deste Colegiado foi mantida a decisão da 2<sup>a</sup> Instância, mediante Acórdãos CS nº 0531/01 e CS nº 2088/00, ou seja, foram mantidas as procedências das autuações.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Este m Auto de Infração cuida de ICMS relativo a medicamentos que não foi antecipado na fronteira do Estado. O imposto foi calculado com base em tabela de preços 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 8.848/94 – 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 análogica. 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* devia 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 subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

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

§ 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.

Coincidemente, dentre os julgados tomados por paradigma há casos em que fui o relator. Por questão de coerência, continuo sustentando os pontos de vista manifestados nos acórdãos apontados.

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. 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), efetivamente praticados pelo laboratório, acrescidos das despesas e da margem de valor adicionado. A prova poderia ser feita mediante apresentação, por exemplo, de lista de preços do laboratório.

Por isso, e só por isso, 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 277993.0080/03-3, lavrado contra BAIANA MEDICAMENTOS LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 5.050,36, 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, 24 de novembro de 2003.

CLARICE ANÍZIA MAXIMO MOREIRA – PRESIDENTE-RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA