

**PROCESSO** - A.I. Nº 088989.0802/03-6  
**RECORRENTE** - IBOTIRAMA COMÉRCIO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0494-01/03  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/SUL  
**INTERNET** - 12.03.04

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0029-11/04

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. (MEDICAMENTOS). O autuado não provou que o imposto foi antecipado com base nos preços de fábrica, acrescido das despesas e da margem de valor agregado. Refeitos os cálculos pelo autuante. Caracterizada parcialmente a infração. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 05/08/2003 exige imposto no valor de R\$ 4.825,90, pela falta de recolhimento do imposto devido por antecipação no primeiro posto fiscal de fronteira do Estado, Portaria nº 270/93. Mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, sem antecipação do imposto, proveniente de outra unidade da Federação, através das Notas Fiscais nºs 193795 e 193796. Termo de Apreensão nº 217362.0477/03-5, lavrado em 04/08/2003.

O autuado, às fls. 30 a 43, através de seu representante legalmente constituído, apresentou defesa alegando ser incorreta a utilização da base de cálculo. Que o Convênio nº 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 nº 76/94 do qual o Estado da Bahia é signatário, bem como o RICMS/BA.

Protestou dizendo que no caso de produtos farmacêuticos inexistente 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 principio, 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 JF nºs 0285-01/03, JF 0972/01, JF 1118/99 e JF 1241/99.

Que de conformidade com o Convênio ICMS nº 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 improcedência do lançamento tributário.

A autuante, às fls. 55 a 58, informou que consoante a cláusula segunda do Convênio nº 76/94, representando acordo celebrado entre o Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, confere legitimidade ao “valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo

*estabelecimento industrial*”. Que no tocante ao “aviso” mencionado pelo autuado como publicado em uma determinada revista que diz “Os anúncios divulgados produtos ou serviços nesta revista são de total responsabilidade do anunciante”, demonstra claramente que a responsabilidade pelo preço determinado é do fabricante que o forneceu, não havendo qualquer outra interferência por pesquisa de mercado.

Salientou, o autuante que a Resolução nº 2 de 8/11/02, publicada no DO de 13/121/02, estabelece a forma definição do Preço Máximo ao Consumidor – PMC dos medicamentos. Também, dispõe no seu art. 5º: *“As empresas produtoras deverão dar a ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, por meio de sua publicação em revistas especializadas de grande circulação.”*

Refazendo o valor do débito, através de novo levantamento considerando o PMC (preço máximo ao consumidor) de cada produto retificou o valor do débito de R\$ 4.825,90 para R\$ 4.484,01.

Opinou pela manutenção da autuação e pela correção do valor a recolher.

A 1ª JJF exarou o Acórdão recorrido pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Devidamente intimado a tomar ciência do resultado do julgamento, a empresa inconformada impetrou Recurso Voluntário, argüindo, mormente a inexistência de sugestão do autuado sobre a referência de seus preços no comércio.

O Parecer da PGE/PROFIS foi exarado à fl. 95 dos autos, com opinativo pelo Improvimento do Recurso de Voluntário.

## **VOTO**

Da análise das peças que compõem o presente processo, verifico que, em 04/08/2003, foi lavrado o Termo de Apreensão de Mercadorias nº 217362.0477/03-5 e, em 05/08/2003, o Auto de Infração sob nº 088989.0802/03-6, 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 nº 270/93), acompanhadas das Notas Fiscais de nºs 193795 e 193796.

O cerne da autuação imputada ao recorrente consiste na falta de recolhimento de ICMS, por antecipação tributária, referente às mercadorias (produtos farmacêuticos) adquiridas em operação interestadual.

Ao analisar os argumentos trazidos à lide, e notadamente o voto “em separado” exarado no acórdão recorrido, de lavra do Ilustre Julgador José Bezerra Lima Irmão, passo a adotá-lo como parte integrante desse Voto e, para dar maior visibilidade aos fundamentos ali esposados, transcrevo-o abaixo:

### **VOTO EM SEPARADO**

*“Este 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 Especializada.*

*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 nº 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 Especializada, 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 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. Coincidentemente, 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 PARCIAL do Auto de Infração.”*

No Parecer da PGE/PROFIS há também a expressa menção neste sentido: “*Poderia o recorrente demonstrar que o preço utilizado na composição da base de cálculo estava além dos efetivamente praticados pelo laboratório, o que tornaria incerta a ação fiscal em referência, mas preferiu não fazê-lo*”.

Isto posto, não tendo o recorrente feito prova do quanto alega, as razões expendidas no Recurso Voluntário por si só não possuem o condão de modificar a Decisão recorrida, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário mantendo a PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº **088989.0802/03-6**, lavrado contra **IBOTIRAMA COMÉRCIO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.484,01**, 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, 10 de fevereiro de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

ROSA MARIA DOS SANTOS GALVÃO – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS