

**A. I. N°** - 279000.0405/03-6  
**AUTUADO** - MS FARMA COMERCIAL LTDA.  
**AUTUANTE** - PAULO ROBERTO NEVES AZEVEDO  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 06.02.04

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0016/01-04**

**EMENTA.** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A discussão resume-se unicamente à determinação da base de cálculo aplicável. O autuante anexou aos autos a tabela de preço sugerido pelo fabricante. Infração confirmada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 12/04/03, exige imposto no valor de R\$4.521,07, acrescido da multa de 60%, em razão de retenção a menos do ICMS, por antecipação tributária, sobre mercadorias enquadradas na Portaria 270/93 (medicamentos) por empresa situada neste Estado.

O autuado (fls. 33/43) apresentou defesa, por advogado legalmente habilitado, afirmando como preliminar que esta Junta de Julgamento Fiscal deve atentar aos princípios de direito existentes na Constituição Federal, na Lei Complementar à Constituição e CTN (art. 112) quanto a utilização da expressão “in dúvida, pro contribuinte”. Assim, não poderia resolver sem questionamento mais acurado qual a base de cálculo do imposto.

Neste sentido passou a dissertar. Disse que o Convênio 76/94, que regula o instituto da substituição tributária sobre medicamentos, estabelece, por exclusão, três hipóteses de incidência do ICMS, que transcreveu, para afirmar que a fiscalização baiana viola o Convênio ICMS 76/94, sendo a Bahia sua signatária, e o RICMS/BA, utilizando como base de cálculo do imposto o preço sugerido nas revistas como a ABC FARMA, Kairos e outras. Ocorre, porém, que a base de cálculo a ser utilizada como o preço máximo fixado por órgão oficial competente, a exemplo dos combustíveis, que tinham seu preço máximo fixado pelo DNCC, não se aplica aos produtos farmacêuticos, vez que inexistente tal órgão.

Continuando, afirmou que como não existe órgão competente para fixar preço máximo, poderia se utilizar o preço sugerido pela industrial, entretanto como aqueles publicados em revistas possuem caráter informativo, não são dotados de segurança. Transcreveu os Acórdãos nº 0972/01, da 1ª JJF e nº 1118/99 da 4ª JJF para corroborar este argumento. Assim, para fixação da base de cálculo, deve ser usado o percentual de 60,07%, conforme Parecer da DITRI, que transcreveu em parte.

Requeru a improcedência da autuação.

Auditora fiscal convocada para prestar informação (fls. 58/60) ratificou o procedimento fiscal, vez que, sendo adquiridas mercadorias enquadradas na Portaria 270/93, de Estado não signatário de

acordo interestadual (medicamentos), é do destinatário a obrigação de antecipar o ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria. Assim não fazendo, o imposto é exigível através de Auto de Infração.

Observou que a defesa limitou-se a questionar a apuração da base de cálculo do imposto. Entendeu que a mesma foi corretamente apurada em conformidade com o artigo 61, I, do RICMS/BA, que transcreveu.

Prosseguindo, afirmou que o inciso II somente poderá ser utilizado, se, e somente se, não houver preço fixado pela ou sugerido pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente. Entendeu que o texto legal é claríssimo, igualando em importância a fixação de preço pela autoridade competente à fixação ou sugestão deste pelo fabricante ou importador e estabelece uma nítida hierarquia entre as hipóteses contidas nos dois incisos. Realçou que o texto legal contém tal objetividade que qualquer entendimento diverso fere totalmente o espírito da lei, sendo absolutamente justo, pois não se pode calcular o imposto com base em valores nitidamente muito aquém dos realmente praticados no varejo.

No caso em discussão, o autuante anexou aos autos (fls. 13/29) documentos que indicavam os preços de venda ao consumidor, fixado ou sugerido pelo próprio laboratório remetente das mercadorias, Medquímica Indústria Farmacêutica Ltda.

Os autos foram baixados em diligência para que o autuado apresentasse a tabela de preço do fabricante dos medicamentos objeto da autuação (Medquímica Indústria Farmacêutica Ltda), onde constassem os preços dos produtos, levando-se em conta o período da ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja, a data da emissão dos documentos fiscais (fl. 62).

O impugnante manifestando-se quanto ao que foi solicitado (fls. 67/69), informou que não dispunha de lista de preços praticados pelos laboratórios com os quais transaciona, visto que tais listas sequer são disponibilizadas ou mesmo confeccionadas pelos fabricantes.

Em seguida, insistiu no argumento de que a base de cálculo no imposto deve seguir a norma determinada no art. 23, II, da Lei nº 7.014/96. Também transcreveu o § 3º do citado artigo e Lei para comprovar que na falta de preço fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, poderá ser o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador, desde que comprovadamente seja o preço de venda utilizado pelo contribuinte substituído.

Prosseguindo, ressaltou que o fisco equivoca-se ao admitir como base de cálculo preço estipulado pela Revista ABCFarma, já que esta publicação não tem qualquer relação com a empresa autuada ou com os fabricantes dos medicamentos.

Requeru a improcedência da autuação.

Considerando que os preços dos medicamentos foram calculados através de pesquisa feita pela Internet, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente PAF em diligência (fl. 73) para que o autuante anexasse aos autos cópia da Revista ABCFarma ou outra do mesmo gênero, onde constassem os preços dos produtos, levando-se em conta o período da ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja, a data da emissão dos documentos fiscais – 28/03/03 (Nota Fiscal nº 447 e 448 – fls. 07/08).

O autuante cumpriu o solicitado (fls. 76/90).

## VOTO

A acusação fiscal foi em razão do recolhimento a menor do ICMS nas aquisições de medicamentos por contribuinte deste Estado, conforme Portaria nº 270/93, em virtude de não terem sido adotados os preços máximos de venda ao consumidor.

Observo, inicialmente, que não havendo Convênio ou Protocolo entre os Estados Federados que indique como responsável tributário o remetente das mercadorias e estando elas enquadradas no regime da substituição tributária, cabe ao seu adquirente, no território do Estado da Bahia, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto (art. 371 do RICMS/97) pela operação comercial realizada. O prazo do seu recolhimento consta determinado em regulamento. No caso é aquele determinado no art. 125, II, “c” do citado Regulamento, ou seja, a mercadoria foi eleita pelo Secretário da Fazenda no rol daquelas que devem ter o imposto recolhido antecipadamente quando entrarem no território baiano, com exceção se houver Regime Especial, caso que não se aplica ao autuado. É por isto que o art. 1º da Portaria nº 270/93, de forma clara, expressa que o contribuinte “fica obrigado a antecipar o recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria, no território deste Estado”.

No presente, a matéria se prende a determinação da base de cálculo do imposto. O impugnante entende que a fiscalização do Estado da Bahia viola o Convênio ICMS 76/94, ao utilizar como base de cálculo do imposto o preço sugerido nas revistas como a ABCFarma, Kairos e outras, uma vez que ao contrário dos combustíveis, os medicamentos não têm seus preços fixados por Órgão competente, já que inexistente. Que poderia até ser utilizado o preço sugerido pelo industrial, mas nunca aqueles publicados em revistas, que somente possuem caráter informativo, sem qualquer segurança. Assim, para fixação da base de cálculo, deve ser usado o percentual de 60,07%, em conformidade com o art. 23, II, da Lei nº 7.014/96 ou mesmo o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador, desde que comprovadamente seja o preço de venda utilizado pelo contribuinte substituído, em acordo ao § 3º do referido artigo e Lei.

Para deslinde da matéria em discussão, é necessário observar as determinações do art. 61, do RICMS/97, que transcrevo:

*Art 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subseqüentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:*

*I - o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente;*

*II - na falta da fixação de preço referida no inciso anterior, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subseqüentes, de acordo com o percentual previsto:*

*a) no Anexo 88 a ser determinado em função de ser industrial, atacadista ou importador o estabelecimento fornecedor ou remetente, tratando-se das mercadorias de que cuidam os incisos II e IV do art. 353;*

*b) no Anexo 89 em se tratando de quaisquer outras mercadorias não contempladas no Anexo 88:*

*1 - sendo o adquirente pessoa não inscrita no cadastro estadual*

*2 - nos demais casos que a legislação preveja o pagamento do imposto por antecipação, nos termos do § 2º do art. 352;*

Da leitura das determinações acima transcritas, é necessário, primeiramente, observar se as mercadorias possuem preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente. As mercadorias apreendidas foram medicamentos da linha humana. Estas possuem. Como o autuado insurgiu-se contra o preço unitário utilizado e como aqueles foram apurados através de site da Internet, esta Junta de Julgamento Fiscal saneou a questão. Foi solicitado que o sujeito passivo apresentasse a lista de preço do laboratório fornecedor dos medicamentos, vez que único elemento que poderia, se fosse o caso, modificar a base de cálculo apresentada pela fiscalização. O impugnante afirmou não possuí-lo. Diante deste fato, foi solicitado, por esta JJF, que o autuante anexasse aos autos cópia da Revista ABCFarma ou outra do mesmo gênero, onde constassem os preços dos produtos, levando-se em conta o período da ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja, abril de 2003. Esta solicitação foi cumprida. Foi anexada cópia da Revista ABCFarma, da época do fato gerador do imposto, onde estão estabelecidos os preços sugeridos pelo fabricante, dentro das normas do art. 61, I, do RICMS/97. Ressalto que a tabela publicada pela revista especializada é paradigma para estabelecer os reais preços dos medicamentos, uma vez que é elaborada tomando-se por base as próprias informações dos laboratórios (preços sugeridos pelo industrial, conforme admite o impugnante), atendendo desta forma as normas regulamentares.

Neste contexto, não prevalece à alegação de defesa e a base de cálculo imputada não poderia ser outra que não a apurada pela fiscalização, já que não existiu qualquer afronta ao Convênio ICMS 76/94, nem, tampouco, a legislação tributária estadual.

Observo, ainda:

1. os preços indicados no documento fiscal, em relação aos publicados pelas revistas especializadas, demonstram estarem muito aquém de mercado, o que prova que não atenderam ao que estabelece o Convênio ICMS 76/94, na sua Cláusula Segunda.
2. os preços dos medicamentos indicados pelo autuante, igualmente, estão um pouco abaixo daqueles sugeridos pelos fabricantes, porém no caso em questão não se pode modificar o valor do débito apurado.
3. Quanto aos Acórdãos deste Colegiado trazidos pela defesa para lhe dar sustentação informo: o de nº 0972/01 desta 1ª JJF foi julgado procedente e aqueles da 4ª JJF (nº 1118/99 e 1241/99) foram reformados pela 2ª Instância e pela Câmara Superior deste Conselho de Fazenda. Em relação ao parecer emitido pela DITRI, e na defesa parte do mesmo transcrito, não existem maiores informações no processo sobre o assunto que determinou aquele posicionamento que modificava o Regime Especial concedido a uma empresa, não se sabe de que atividade.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, ressaltando que o valor do imposto recolhido através da GNER foi abatido pelo autuante quando calculou o imposto devido.

## VOTO EM SEPARADO

Este Auto de Infração cuida de ICMS relativo a medicamentos que foi antecipado a menos. O imposto foi calculado com base em tabela de preços de revista.

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 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 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, 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, acompanho o voto da nobre Relatora.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 279000.0405/03-6** lavrado contra **MS FARMA COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.521,79** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II "e", da Lei 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 2 de fevereiro de 2004.

CLARICE ANÍZIA MAXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR