

**PROCESSO** - A. I. N° 269353.0001/08-9  
**RECORRENTE** - COMERCIAL DE MEDICAMENTOS AQUÁRIOS LTDA. (AQUÁRIOS  
REPRESENTAÇÃO E COMERCIAL)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0088-01/09  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**INTERNET** - 28/10/2009

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0293-11/09

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (MEDICAMENTOS). RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Existência de preço sugerido ao consumidor pelo fabricante em valor superior à base de cálculo utilizada, consoante determina a cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94 ou inexistindo o valor de que trata o referido dispositivo a base de cálculo será obtida, tomando-se por base o montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do IPI, o frete e/ou carroto até o estabelecimento varejista e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, de um dos percentuais indicados nas tabelas apresentadas no próprio Convênio ICMS 76/94, consoante § 1º da referida cláusula segunda, conforme procedeu o autuante. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra a Decisão da 1ª JJF – Acórdão JJF nº 0088-01/09, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o valor de R\$ 414.724,98, em razão de três infrações, sendo objeto deste Recurso apenas a infração 03, no montante de R\$ 402.575,05, relativa ao exercício de 2003, conforme a seguir:

### INFRAÇÃO 3 – 07.01.02

*“Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Recolheu a menor o ICMS devido por Antecipação Tributária devido nas aquisições interestaduais de produtos farmacêuticos e demais produtos constantes do Art. 353-II-13 do RICMS/Ba, aprovado pelo Decreto 6.284/97. Na determinação da base de cálculo da Antecipação Tributária foi utilizado o Preço Máximo de Venda a consumidor da ABCFarma para as mercadorias nela relacionadas. Para as demais mercadorias como Margem de Valor Agregado o percentual constante do Convênio ICMS 76/94. Tudo conforme planilhas e cópias das Notas Fiscais constantes do Anexo II.”*

A Decisão recorrida, inicialmente, ressaltou que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas no art. 39 do RPAF/99, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal, à ampla defesa do contribuinte e ao contraditório, os quais foram exercidos plenamente, uma vez que o sujeito passivo demonstrou total conhecimento da infração, a qual está fundamentada em demonstrativos analíticos e documentos fiscais. Assim, rechaçou as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado.

No mérito, constatou a JJF que, de forma acertada, a fiscalização apurou a base de cálculo a partir do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial (PMC), no caso das mercadorias relacionadas na revista publicada pela ABCFARMA. Quanto às demais mercadorias, foram aplicados como MVA (margem de valor adicionado) os percentuais constantes no Convênio ICMS 76/94.

Ressalta, ainda, o órgão julgador que, nas planilhas, anexas aos autos, encontram-se detalhados todos os dados do levantamento em relação a cada nota fiscal objeto da apuração fiscal, sendo indicado, em cada caso, qual o método utilizado, isto é, se calculado com base no PMC ou de acordo com a MVA, tendo sido observada a redução de 10% na base de cálculo, além das deduções do ICMS referentes aos valores destacados nas notas fiscais e àqueles recolhidos pelo autuado.

Registra a JJF que a impugnante se insurgiu contra a utilização dos valores constantes na revista da ABCFARMA, sob o argumento de que a base de cálculo deve corresponder aos valores de venda estabelecidos pelos fornecedores e constantes nas notas fiscais. A JJF, entretanto, observa que os procedimentos adotados pelo fisco estão em conformidade com as disposições contidas no inciso I do § 2º do artigo 61 do RICMS/97, bem como na cláusula 2ª, §§ 1º e 4º do Convênio ICMS 76/94. Desta forma, aduziu a JJF que, o valor das diferenças exigidas do imposto, ora sob análise, foi calculado em estrita obediência à legislação tributária atinente à matéria, assim como seguindo a jurisprudência deste Conselho Administrativo, do que transcreve trecho do voto proferido através do Acórdão CJF nº. 103/12-07.

Por fim, concluiu a JJF que, tendo em vista que as mercadorias se encontram enquadradas no regime de substituição tributária interna no Estado da Bahia (art. 353, II, item 13, do RICMS-BA) e procediam de unidades da Federação não signatárias do Convênio ICMS 76/94, por força do art. 371 do RICMS/97, o contribuinte está obrigado a recolher o ICMS por antecipação tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, seguindo o disposto nos textos legais. Porém, como os recolhimentos haviam sido efetuados com imperfeição, estão corretos os cálculos efetivados pelo autuante, o que torna a infração totalmente subsistente.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o recorrente apresentou no prazo legal o Recurso Voluntário, de fls. 313 a 333 dos autos, onde apresenta as seguintes alegações:

1. Que, no caso concreto, o que se está a discutir não é a apuração do ICMS quando da substituição tributária, caso em que a suplicante adquire medicamentos de laboratórios sediados em Estados participantes do Convênio ICMS 76/94, mas sim a apuração do gravame estadual através da antecipação tributária, quando os medicamentos são adquiridos de laboratórios localizados em Estados não participantes do citado Convênio. Tece diferenças entre antecipação tributária e substituição tributária, contudo, concluindo que, em ambas as situações, por se tratar de pagamento do imposto antecipado das saídas que o próprio contribuinte irá promover no futuro, terá como base de cálculo o valor constante das notas fiscais de aquisição. Assim, aduz que a questão em controvérsia está centrada na determinação da base de cálculo para se apurar o valor do ICMS a ser antecipado, ou seja, o valor do medicamento constante da revista ABCFARMA, na coluna Preço do Fabricante, utilizada como Pauta Fiscal, como afirma o autuante, ou a base de cálculo correspondente ao valor pelo qual o industrial efetivamente vende seus produtos e consta nas notas fiscais que emite, como entende o recorrente.
2. Assevera o recorrente que a revista ABCFARMA não registra uma informação rigorosamente oficial, e sim informações ligadas a interesses publicitários, visto que nada impede a indústria de efetuar vendas por valor inferior ao exarado na revista, logo, sustenta que a ABCFARMA obtém dos estabelecimentos industriais, por informações não oficiais, os preços que poderão, e não obrigatoriamente deverão ser praticados, o que não impossibilita vendas por preços inferiores, a título de desconto incondicional. Afirma que o preço de fabricante é apenas um referencial e não uma determinação oficial, devendo prevalecer, para efeito de base de cálculo, o valor da nota fiscal.

3. Aduz o recorrente que a Lei Complementar nº. 87/96, que fixa os elementos que constituem a base de cálculo para fins de apuração do ICMS, tanto na modalidade Substituição Tributária, no art. 8º, como na forma ordinária, ou seja, o ICMS Normal, no art. 13, em nenhum caso autoriza a utilização de pautas fiscais, na qualidade de base de cálculo, como método para apuração do gravame estadual, o que redundaria em desprezo ao valor constante das notas fiscais, as quais refletem o valor da operação.
4. Ressalta que existem medicamentos com preço igual ao relacionado em uma das revistas especializadas (embora não oficiais); existem medicamentos com preço superior ao das revistas; existem medicamentos com preço inferior ao das revistas e existem medicamentos que não constam em nenhuma das revistas. Assim, indaga qual a base de cálculo a ser utilizada? Entende o recorrente ser o preço do fabricante qualquer um dos citados, desde que praticados e conste na nota fiscal da respectiva operação. Cita doutrina e jurisprudência que entende tratar-se da impossibilidade de utilização de pautas fiscais na constituição da base de cálculo do ICMS.
5. Invoca o princípio da legalidade ou reserva legal, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, no qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Em seguida, o recorrente se reportando ao art. 8º, § 3º, da Lei Complementar nº. 87/96 aduz que: “*Se a Lei Complementar 87/96, ao tratar da substituição tributária, a delegou ao legislador estadual, cometeu grave erro, porém um erro não pode justificar outro. Noutra forma de dizer a mesma coisa: se a LC nº. 87/96, em desobediência ao artigo 155, § 2º, XII, “b” da Carta Magna, delegou ao legislador estadual a competência que por ela deveria ser exercida, isso não justifica que a Fazenda Pública do Estado de Sergipe, queira ou possa suprir esta lacuna, através de leis, decretos e portarias Estaduais, e assim queira fixar Pautas Fiscais como base de cálculo na apuração do ICMS. Repita-se: a Fazenda Pública de Sergipe não possui competência.*” (sic). Assim, sustenta o recorrente que, o procedimento perpetrado pela fiscalização fere mortalmente o texto constitucional, porquanto não se pode através de atos administrativos estaduais fixar as regras acerca da substituição tributária, base de cálculo e obrigação tributária, visto que essas regras deverão ser estabelecidas por Lei Complementar Federal. Cita doutrina e transcreve o art. 61, I, do RICMS-BA, cuja norma entende padecer do vício de ilegalidade, na medida em que, de forma autônoma, busca não apenas regulamentar, mas disciplinar determinada matéria, de forma desvincilhada de uma lei específica, como também por transferir a determinação da base de cálculo para uma autoridade competente.

Diante do exposto, em razão da real impossibilidade jurídica de se exigir o recolhimento do ICMS antecipado na primeira repartição fazendária por onde transitaram as mercadorias, espera o recorrente que esse colegiado aceite as razões de seu Recurso julgando improcedente o Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, às fls. 343 a 353 dos autos, opina pelo improvimento do Recurso Voluntário, sob os seguintes argumentos:

1. Muito embora a sistemática de formação da base de cálculo adotada no Auto de Infração esteja, de fato, também prevista no RICMS/BA, as determinações deste assentam, inequivocamente, em regra original inserida na própria Lei Complementar (art. 8º, §§ 2º e 3º), diploma que expressamente estatui, a respeito da base de cálculo da substituição tributária, dever ser considerado, se houver, o preço máximo das mercadorias fixado por órgão público, tal como se fez na autuação. Ressalta que a lista publicada pela Revista ABCFARMA traz os preços máximos de venda ao consumidor (PMC) estabelecidos pelo órgão competente para a regulação do mercado de medicamentos, os quais, em cumprimento à prescrição legal de sua ampla publicidade, são divulgados em veículos de notória penetração no setor, como o são, por exemplo, o site da ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária e a publicação especializada acima referida. Assim, sustenta a PGE/PROFIS que, embora não sejam publicados diretamente pelo órgão público regulador, estes informativos veiculam os preços máximos dos medicamentos obtidos através das regras estabelecidas pela CMED - Câmara de Regulação

do Mercado de Medicamento (Lei 10.742/03), logo, a ABCFARMA, portanto, não divulga o preço sugerido pelo fabricante para ser adotado nas farmácias, mas sim o preço máximo oficial permitido pelo Governo Federal, qualidade que habilita na composição da base de cálculo em questão, nos exatos termos prescritos pela LC 87/96, conforme manifestação do STF (RMS 20381/SE).

2. Vê-se, portanto, segundo a PGE/PROFIS, que a utilização, na autuação, de valores da lista ABCFARMA como base de cálculo da substituição tributária é procedimento absolutamente regular, em consonância com o previsto no RICMS/BA acerca da adoção dos preços máximos oficialmente estabelecidos, em regra que apenas ressoa o quanto já determinado pela LC 87/96, não havendo falar, por isso, em constitucionalidade por violação ao princípio da reserva legal qualificada. Todavia, ainda que assim não fosse, ou seja, ainda que as listas da revista ABCFARMA não refletissem os PMCs estabelecidos pelo órgão público regulador, ainda assim, aduz a PGE/PROFIS que não haveria qualquer irregularidade na determinação da base de cálculo por meio de tais valores, pois, nesta hipótese, estes se enquadrariam no quanto previsto no § 3º do art. 8º da LC 87/96, sendo considerados “*preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador*”, que a lei estadual ficou autorizada a adotar como base de cálculo da substituição tributária. Assim, tendo a lei baiana do ICMS contemplado hipótese em referência (art. 23 da Lei nº. 7.014/96), bem assim, em regra de repetição, o RICMS/BA, tudo em consonância com o quanto já previamente autorizado pela LC 87/96, nenhuma objeção haveria a opor quanto à adoção de tal mecanismo na imputação fiscal.
3. Registra o opinativo que faz parte da natureza do regime de substituição tributária do ICMS a estimativa do lucro dos contribuintes substituídos, de forma a se alcançar um preço de venda o mais compatível possível com a realidade. Com vistas a tal finalidade, a lei se vale de uma ficção jurídica na determinação da base de cálculo, seja ao estabelecer a aplicação de um percentual de margem de valor agregado (MVA) e a inclusão de despesas acessórias, seja ao prescrever a adoção, como no presente caso, de um preço máximo de venda a consumidor, fixado pelo órgão competente ou sugerido pelo fabricante, cuja estimativa é óbvio que o valor encontrado pode vir a não corresponder exatamente ao preço praticado no mercado, sendo-lhe inferior ou superior, porém o ente tributante, em qualquer hipótese, satisfaz-se com ele, determinando o encerramento da fase de tributação daquela mercadoria. Por fim, objetivando tornar o regime o menos gravoso possível para os contribuintes, e chegar ao mais próximo do preço real, o art. 61, § 2º, I, do RICMS/BA, reduz a base de cálculo da substituição tributária em 10% (dez por cento), com vistas a contemplar eventuais descontos que venham a ser conferidos sobre o preço máximo permitido pelo Governo Federal, visto que os valores consignados nas notas fiscais abarcam e quantificam apenas a operação original realizada, mas não contemplam as operações subsequentes. Contudo, segundo a PGE/PROFIS, tal mecanismo não se identifica, em absoluto, com a instituição de pauta fiscal, como alega o recorrente, pois não se trata de uma operação presente, mas sim diante de operações futuras, cujos elementos quantitativos são desconhecidos, tendo, assim, que ser estimados por presunção, o que é inerente à própria sistemática da substituição tributária, pois indispensável à sua viabilização.

Em face do exposto, às fls. 368 e 369 dos autos, o procurador assistente da PGE/PROFIS opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, anuindo ao Parecer da ilustre Procuradora Drª. Leila Von Söhsten Ramalho, acima relatado.

## VOTO

As razões do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, inerentes apenas à terceira infração, em síntese consistem em aduzir que é ilegal a base de cálculo utilizada para apuração do imposto exigido, formada a partir dos Preços Máximos de Venda ao Consumidor (PMC), divulgados pela Revista ABCFARMA, por constituir em pauta fiscal disfarçada, devendo ser considerado o valor da operação.

A referida infração 03 exige o ICMS por antecipação tributária efetuado a menor pelo recorrente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de medicamentos provenientes de São Paulo, Ceará e Brasília, por se tratarem de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária interna no Estado da Bahia e procederem de unidades da Federação não signatárias do Convênio ICMS 76/94, conforme previsto no art. 353, II, item 13, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97.

Da análise das razões do Recurso Voluntário, constato que as mesmas são incapazes de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra devidamente fundamentada, uma vez que:

1. O art. 11 da Lei nº. 7.014/96 dispõe que “*Quando for celebrado entre a Bahia e outras unidades da Federação acordo para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinada mercadoria, ficará esta automaticamente enquadrada no regime, na forma prevista em regulamento*”. Por sua vez, o art. 353, II, item 13, do RICMS/BA, prevê a substituição tributária por antecipação nas saídas internas para os produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário.
2. Já o art. 371 do RICMS prevê que “*Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125*”. (grifo nosso)
3. Em harmonia com tais dispositivos, o art. 61, § 2º do RICMS/97 explicita que a determinação da base de cálculo para fins de antecipação tributária de produtos farmacêuticos especificados no item 13 do inc. II do art. 353 será feita em consonância com o Convênio ICMS 76/94 e suas alterações posteriores.
4. Já o Convênio ICMS 76/94, em sua cláusula segunda, prevê que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial. Por outro lado, o § 1º da cláusula segunda determina que inexistindo o valor de que trata o “caput” a base de cálculo será obtida, tomndo-se por base o montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do IPI, o frete e/ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, de um dos percentuais indicados nas tabelas apresentadas.
5. É notório que os medicamentos de uso humano possuem preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, conforme revista da ABCFARMA, por exigência da CMED (Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos), consoante Lei 10.742/2003, os quais equivalem ao preço máximo oficial permitido pelo Governo Federal, fixado por conduto de resoluções, nas quais são indicados os divisores variáveis vigentes para cada período, qualidade que habilita na composição da base de cálculo em questão, nos exatos termos prescritos pela LC 87/96, cujo valor máximo fixado para comercialização pode vir a não corresponder exatamente ao preço praticado no mercado, sendo-lhe inferior ou superior, porém, em qualquer hipótese, encerra-se a fase de tributação da mercadoria, nos termos do art. 9º, parágrafo único, da Lei nº. 7.014/96, como bem pontuou a PGE/PROFIS, sendo assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, se o fato gerador presumido não chegar a se realizar, consoante art. 12 do citado diploma legal.

6. Todavia, ainda que as listas da revista ABCFARMA não refletissem os PMC estabelecidos pelo órgão público regulador, conforme bem salientou o opinativo da PGE/PROFIS, não haveria qualquer irregularidade na determinação da base de cálculo por meio de tais valores, pois, nesta hipótese, estes se enquadrariam no quanto previsto no § 3º do art. 8º da LC 87/96, sendo considerados “*preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador*”, que a lei estadual ficou autorizada a adotar como base de cálculo da substituição tributária.
7. Por fim, corroboramos também com o entendimento da PGE/PROFIS de que, tal mecanismo não se identifica, em absoluto, com a instituição de pauta fiscal, como alega o recorrente, pois não se trata de uma operação presente, mas sim diante de operações futuras, cujos elementos quantitativos são desconhecidos, tendo, assim, que ser estimados por presunção, o que é inerente à própria sistemática da substituição tributária, pois indispensável à sua viabilização.

Assim, diante do exposto, conclui-se que a base de cálculo para medicamentos é o valor oficial do preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial e divulgado ao público, que, no caso concreto, é superior ao utilizado pelo autuado, ou inexistindo o valor de que trata o referido dispositivo a base de cálculo será obtida, tomando-se por base o montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do IPI, o frete e/ou carroto até o estabelecimento varejista e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, de um dos percentuais indicados nas tabelas apresentadas no próprio Convênio ICMS 76/94, consoante § 1º da referida cláusula segunda, conforme procedeu o autuante às fls. 20 a 55 dos autos, do que entendo caracterizado o recolhimento a menos do imposto relativo à antecipação tributária, conforme documentos apensados aos autos, cujos demonstrativos consignam de forma analítica, por nota fiscal e por medicamento, a diferença a recolher do imposto. Portanto, o levantamento fiscal está correto, descabendo qualquer correção da Decisão recorrida.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE.

## 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 o Auto de Infração nº 269353.0001/08-9, lavrado contra **COMERCIAL DE MEDICAMENTOS AQUÁRIOS LTDA. (AQUÁRIOS REPRESENTAÇÃO COMERCIAL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$402.575,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$12.149,93**, previstas nos incisos XIII-A, alíneas “i” e XX, “a”, do art. 42, da citada lei, e dos acréscimos moratórios, na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2009.

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

FERNANDO ANTONIIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS