

A. I. N° - 271351.0301/12-3  
AUTUADO - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS SANT'ANA LTDA.  
AUTUANTE - LAUDIONOR BRASIL PEDRAL SAMPAIO  
ORIGEM - INFRAZ V CONQUISTA  
INTERNET - 24.10.2012

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF N° 0248-02/12**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS (MEDICAMENTOS) ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **a)** ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. A lei atribui ao adquirente a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações com mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no inciso II do art. 353 do RICMS/97. A base de cálculo para fins de retenção do imposto deve ser o preço único ou máximo de venda sugerido pelo fabricante ou, na falta deste, o valor da mercadoria, acrescido da MVA prevista na legislação, nos termos do § 1º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94. Infrações comprovadas. Não apreciada a alegação de constitucionalidade Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/03/2012, para constituir o crédito tributário no valor de R\$1.324.964,23, em razão de:

INFRAÇÃO 01 – 07.01.04 - Efetuou o recolhimento do ICMS a menos por antecipação, em caso de erro na determinação da base de cálculo, 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 69 e 88, nas entradas por TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa (distribuidor atacadista) de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, hipótese em que NÃO se aplicam as reduções da base de cálculo previstas no art. 3º - A do Decreto 7.799/2000 e nos §§ 1º e 2º do Decreto 11.872/2009, com ICMS devido no valor de R\$1.145.979,23.

INFRAÇÃO 02 – 07.01.04 - Efetuou o recolhimento do ICMS a menos por antecipação, em caso de erro na determinação da base de cálculo, 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 69 e 88, nas entradas por AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, com ICMS devido no valor de R\$178.985,00. Consta ainda da acusação: EXERCÍCIO DE 2009 – Contribuinte habilitado ao Regime Especial de Tributação (Termo de Acordo) previsto no Decreto N° 7.799/2000 a partir de 20/08/2009 até 31/12/2009, conforme Parecer SAT/DAT SUL N° 014.486/2009, cópia anexada aos autos. EXERCÍCIO DE 2010 – Contribuinte habilitado ao Regime Especial de Tributação (Termo de Acordo) previsto no Decreto N° 11.872/2009 a partir de 01/06/2010, conforme Parecer SAT/GERSU N° 9.356/2010, cópia anexada aos autos.

O autuado às folhas 782 a 790, impugnou o lançamento tributário, mediante advogado habilitado nos autos, inicialmente esclarecendo que o autuado, na qualidade de Distribuidora de

Medicamentos e Produtos Farmacêuticos, é uma empresa que tem como finalidade vender, aos farmacistas, suas mercadorias, remédios e produtos do ramo, adquiridos dos Laboratórios (estabelecimentos industriais).

Friza que em alguns casos, ao efetuar a aquisição dessas mercadorias para revenda, sujeita-se, por força dos CONVÊNIOS de n.º 76/94, 99/94 e 04/95, à Substituição Tributária, pagando, na qualidade de contribuinte substituído, o ICMS que somente deveria ser recolhido no momento da real saída destas mercadorias, quando efetivamente ocorreria o fato gerador do tributo.

Tece comentários sobre Substituição Tributária.

Diz que a Revista ABCFARMA não registra uma informação rigorosamente oficial, mas sim informações oficiais, ligadas a interesses publicitários. Nota ainda que, mesmo constando na Revista ABCFARMA o preço do fabricante para determinado produto, nada impede a indústria que produz tal medicamento de efetuar vendas por valor inferior ao exarado na referida revista, desde quando lhe seja vantajoso oferecer desconto incondicional para efetivação de um maior volume de vendas, o que não constitui ato ilícito.

Entende a autuado ser necessário fazer a seguinte observação: o preço do fabricante, ou em outras palavras, o preço pelo qual o estabelecimento industrial vende os seus produtos, tem como fato determinante o preço do custo da produção. E o que é custo de produção? *“Custo de produção é o preço pelo qual se obtém um bem ou serviço, ou seja, é o preço de custo acrescido da margem de lucro que lhe permita competir com o preço de outros estabelecimentos da mesma espécie.”*

Sustenta que a Revista ABCFARMA obtém dos estabelecimentos industriais, por informações não oficiais, os preços que poderão, e não obrigatoriamente deverão, ser praticados, o que não impossibilita o industrial de efetuar vendas por preços inferiores para determinados produtos, isto porque, como é óbvio, o preço da venda, partindo do custo de produção, pode sofrer uma agregação de uma margem de lucro a critério do fabricante, desde de que lhe seja conveniente. Em verdade o que não se pode é praticar preços sempre crescentes, por proibição imposta pelo Governo Federal, no intuito de manter a estabilidade da política monetária da nação. Ademais levado a efeito tal procedimento, inibido restaria o exercício da livre iniciativa constitucionalmente garantido, conforme assegura o inciso IV do art. 1.º da Carta de Outubro.

Lembra que, com raras exceções, o preço de fabricante, constante das revistas publicitárias, é o mesmo constante das Notas Fiscais.

Nota, neste sentido, que o autuante elaborou demonstrativos de apuração do ICMS Antecipado nos quais constam como base de cálculo os valores da Revista ABCFARMA, mas não constam os valores das Notas Fiscais, sendo uma “pequena falha” que acarreta sérios equívocos, porque em uma ou mais Notas Fiscais, relacionadas para determinação da base de cálculo de um mesmo item, existem medicamentos com preços totalmente diferentes da Revista ABCFARMA.

Assegura que existem medicamentos que não constam em nenhuma revista publicitária, as quais são utilizadas como Pauta Fiscal, o que é razão inequívoca para se reafirmar que a base de cálculo parte do valor constante da Nota Fiscal e não do valor referido na revista, que serve tão-somente como uma ilustração, uma pesquisa de mercado, não possuindo o crivo da obrigatoriedade.

Ressalta, por fim, que os fabricantes (laboratórios) oferecem, e assim deve ser, descontos nas vendas efetuadas aos Distribuidores, por entenderem salutar como regra de mercado. Tal desconto tem parte repassada pelos Distribuidores nas vendas aos varejistas (farmácias), que por sua vez, podem assim oferecer, também, descontos aos seus clientes, *sem que isto implique em nenhum ato ilícito ou infração à Legislação do ICMS, sendo, ao contrário, uma prática comum no mercado, não só de produtos farmacêuticos como também de quaisquer outras mercadorias.* Conclui que aquele preço chamado de Preço/Fabricante, referido nas revistas, é apenas um referencial e, em hipótese alguma, uma determinação oficial.

Entende que a base de cálculo a ser utilizada será o valor constante das notas fiscais, as quais retratam a realidade da efetiva operação realizada. Não havendo descontos comerciais, é até possível que o valor das notas fiscais tenham correspondência com os valores das revistas, porém se ocorreram descontos incondicionais, os quais são inerentes ao exercício da atividade comercial, deverá prevalecer o valor da nota fiscal.

Argumenta que em nenhum caso está autorizada 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, não há dúvida, o valor da operação.

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, razão pela qual entende ser o preço praticados e constante na Nota fiscal da respectiva operação, o que deve prevalecer.

Alega que a jurisprudência é maciça no sentido da impossibilidade de utilização de Pautas Fiscais como base de cálculo da apuração do gravame a ser recolhido. Tendo sido o assunto alvo de diversas manifestações por parte das mais altas cortes do nosso país.

Ao finalizar, requer o julgamento pela improcedência do Auto de Infração.

O autuante ao prestar a informação fiscal, fls. 795 a 797 assevera que ambas as infrações a base de cálculo utilizada foi o Preço Máximo de Venda a Consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial (PMC), sendo utilizada como fontes no cálculo da referida base de cálculo Tabela ABCFARMA fornecida pela SEFAZ/SAT/DPF/GERSU que é o que determina o inciso I do parágrafo 2º do artigo 61 do Dec. 6.284/97 (RICMS), abaixo transcrito.

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

*§ 2º Para efeitos de substituição ou antecipação tributária, nas operações com os produtos a seguir indicados, a determinação da base de cálculo será feita segundo os seguintes critérios:*

*I - produtos farmacêuticos e demais mercadorias especificados no item 13 do inciso II do art. 353, em consonância com o Convênio ICMS 76/94;*

Destaca que o referido Convênio, em sua cláusula segunda, abaixo transcrita, determina:

*Cláusula segunda 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.*

Frisa que, com relação ao ICMS devido por substituição tributária nas entradas por transferências interestaduais realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa - distribuidor atacadista (**Infração 01**), não se aplicam as reduções da base de cálculo previstas nos referidos decretos, por não se enquadrarem em aquisições diretas do industrial fabricante ou importador, em desacordo com o art. 3º-A do Dec. 7.799/00 e por infringir o § 3º do art. 1º do Dec. 11.872/09, o qual aduz que a redução de base de cálculo prevista nos §§ 1º e 2º deste artigo não se aplica nas operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa.

Salienta que nas planilhas de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, nas entradas por aquisições interestaduais (**Infração 02**), foram concedidos os tratamentos tributários especiais constantes no artigo 3º-A do Dec. 7.799/00, nas aquisições interestaduais junto a estabelecimentos industriais e importadores, em relação às mercadorias por eles produzidas ou importadas, bem como o regime especial de tributação constante nos §§ 1º e 2º do art. 1º do Dec. 11.872/09, nos períodos em que o contribuinte estava habilitado aos referidos Termos de Acordo.

Ao final, requer que o Auto de Infração em tela seja julgado totalmente procedente.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS em decorrência de 02 duas infrações, em razão de o contribuinte ter recolhido ICMS a menos por antecipação, em caso de erro na determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, referente às aquisições de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, nas entradas por transferências interestaduais (infração 01) e nas entradas por aquisições interestaduais (infração 02).

Em sua defesa o autuado alega que o valor para apuração da base de cálculo para determinação do ICMS devido é aquele pelo qual o industrial vende seus produtos e consta nas notas fiscais que emite e não o valor do medicamento constante da revista ABCFARMA, utilizada pelo autuante como Pauta Fiscal. Salienta que em nenhum caso está autorizada a utilização de Pautas Fiscais, na determinação da base de cálculo, como método para apuração do imposto debitado. Frisa que nada impede o fabricante de conceder desconto incondicional, aquele que reduz a base de cálculo.

Entendo que os argumentos defensivos não podem ser acolhidos, uma vez que, examinando o procedimento adotado pelo autuante, conforme as planilhas constantes dos autos, verifico que a fiscalização utilizou a fórmula prevista no *caput* da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94, adotando os preços dos produtos elencados em revista especializada, aplicando o redutor de 10% determinado em seu § 4º, portanto, o levantamento fiscal foi realizado de acordo com a legislação tributária atinente à matéria em questão, conforme os dispositivos citados e abaixo transcritos:

*Cláusula segunda. 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.*

*§ 1º - Inexistindo o valor de que trata o "caput", 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 Imposto sobre Produtos Industrializados, 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, do percentual de (...):*

...

*§ 4º - A base de cálculo prevista nesta cláusula será reduzida em 10% (dez por cento), não podendo resultar em carga de ICMS inferior a 7% (sete por cento).*

No mesmo sentido o inciso I do § 2º do art. 61 do RICMS/97, estabelece que:

*Art. 61. ...*

*§ 2º Para efeitos de substituição ou antecipação tributária, nas operações com os produtos a seguir indicados, a determinação da base de cálculo será feita segundo os seguintes critérios:*

*I - produtos farmacêuticos e demais mercadorias especificados no item 13 do inciso II do art. 353, em consonância com o Convênio ICMS nº 76/94 e suas alterações posteriores, especialmente a introduzida pelo Convênio ICMS nº 4/95, inclusive quanto à redução da base de cálculo para fins de substituição tributária, em 10%, não podendo resultar em carga de ICMS inferior a 7%."*

Logo, não tem nenhum fundamento a alegação defensiva relativa à ilegalidade do procedimento fiscal, sob a arguição de que teria sido sustentada com base em pauta fiscal. Conforme visto acima, a apuração da base de cálculo ocorreu em conformidade com as disposições contidas na Cláusula 2ª, §§ 1º e 4º do Conv. ICMS nº 76/94 e no inciso I do § 2º do art. 61 do RICMS/97.

Cabe registrar que o procedimento atendeu, ainda, à jurisprudência deste Conselho Administrativo, que a título de exemplo, transcrevo trecho do voto prolatado pela 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, mediante Acórdão CJF nº 103/12-07, abaixo transscrito:

*Quanto ao mérito da autuação, de igual modo, não merece qualquer reparo a Decisão de 1º grau. O lançamento em discussão, quanto à base de cálculo, tomou por fundamento as disposições da legislação tributária que regem a matéria, mas especificadamente o art. 23, § 3º, da Lei nº 7.014/96, com disposição correspondente no art. 61, § 2º, I, do RICMS/97. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, em conformidade com as disposições*

*normativas citadas, é 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.*

*A primeira hipótese prevista no dispositivo transcrita acima não se aplica ao caso em tela, pois não temos mais preço de medicamento fixado por órgão competente. Aplica-se, então a norma que estabelece que a base de cálculo da substituição tributária deve ser apurada com base nos preços sugeridos pelo fabricante, como acertadamente fez o autuante, não havendo o que se falar em pauta fiscal e nem em descontos incondicionais.*

*Destaco, ainda, que a legislação acima indicada, concede, em função dos eventuais descontos que podem ocorrer nas fases posteriores de revenda das mercadorias, a redução de 10% da base de cálculo do ICMS devido por substituição, prevista, também, no art. 61, § 2º, I, do RICMS/97, norma que tem por fundamento de validade as disposições dos Convênios ICMS 76/94 e 4/95. Improcedem, portanto, as alegações recursais quanto à invalidade da base de cálculo utilizada no lançamento em discussão. Importante ressaltar que o plenário do STJ, no RMS 21844-SE, assentou entendimento no sentido da legalidade da base de cálculo apurada através dos preços divulgados pela revista "ABCFARMA", conforme abaixo transcrita:*

**"TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇOS DIVULGADOS PELA REVISTA "ABCFARMA". PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR. LEGALIDADE.**

*I - Assentou o Plenário do Colendo Supremo Tribunal Federal a legitimidade constitucional, referente ao ICMS, da substituição tributária para frente. (SS-AgR 1307/PE, Tribunal Pleno, Min. Carlos Velloso, DJ de 11.10.2001).*

*II - O artigo 8º, § 2º, da LC 87/96, preceitua que, em se cuidando "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".*

*III - "Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esse valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária. " (RMS nº 20.381/SE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 03/08/2006)*

*IV - Recurso ordinário improvido.*

#### **Acórdão**

*Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros LUIZ FUX, TEORI ALBINO ZAVASCKI, DENISE ARRUDA e JOSÉ DELGADO votaram com o Sr. Ministro Relator."*

*Destaco, por fim, que se não houvesse preço sugerido pelo fabricante, caberia a utilização do critério sugerido pelo contribuinte/recorrente, ou seja, a base de cálculo da ST corresponderia ao valor da mercadoria, acrescido do IPI, frete e/ou carreto e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionando-se a esse montante a MVA prevista na legislação, tudo nos termos do § 1º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94. Considerando que no caso em lide há o preço sugerido, não se pode acatar a tese defensiva.*

Saliento que a lista publicada pela ABCFARMA é composta pelos preços sugeridos pelos laboratórios fabricantes, que têm a liberdade de escolher a empresa que deverá editar a publicação.

Quanto a jurisprudência citada pela defesa, entendo que a mesma não é capaz de elidir as infrações, considerando os textos legais acima citados, bem como a jurisprudência deste Conselho Administrativo.

Logo, entendo que as infrações restaram caracterizadas.

Pelo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 271351.0301/12-3, lavrado contra

ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

**DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS SANT'ANA TLDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.324.964,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR