

PROCESSO - A. I. Nº 279694.1212/06-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ATHOS FARMA S.A. - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS
RECORRIDOS - ATHOS FARMA S.A. - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0231-01/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 17/12/2008

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0377-12/08

EMENTA: ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO REMETENTE. EXTRATERRITORIALIDADE. É nulo, por ilegitimidade passiva, o lançamento fiscal que exija o imposto do remetente da mercadoria, quando estabelecido em outra unidade da Federação, salvo norma expressa com determinação em contrário, a exemplo das operações sujeitas ao regime de substituição tributária por força de acordo interestadual e das importações submetidas ao princípio do destino físico. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PREJUDICADO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0032-02/08, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 22/12/2006, exigiu ICMS no valor de R\$3.852.454,90, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de retenção e do conseqüente recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de junho a dezembro de 2001. Na “Descrição dos Fatos” consta que o contribuinte, localizado no Estado de Alagoas, deixou de efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária, nas transferências de medicamentos humanos e outras mercadorias enquadradas no Convênio ICMS 76/94, para estabelecimento do mesmo grupo localizado na Bahia, em desobediência ao referido Convênio e ao de nº 81/93.

Após analisar todos os argumentos e provas apresentadas pela empresa quando de sua impugnação ao lançamento fiscal, ser ouvido o fiscal autuante, após duas diligências realizadas, sendo dada oportunidade à empresa de se manifestar, o que foi feito, a 1ª JF decidiu pela procedência parcial da autuação, por Decisão não unânime.

Não houve aceitação do argumento de defesa de que como as operações se tratavam de transferências do estabelecimento filial para a sua unidade matriz situada neste Estado, estaria dispensado de efetuar a retenção do imposto, tudo conforme determina a cláusula quinta, parágrafo único, do Convênio ICMS nº. 81/93, bem como, a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 76/94 e o inciso I do art. 355 RICMS/97.

As razões apresentadas pela JF para tomar esta Decisão foram as seguintes:

1. O estabelecimento do impugnante tem como atividade o mercado atacadista e não o industrial ou importador, *o que demonstra não estarem presentes as condições necessárias à utilização da dispensa pretendida.*

2. *Estando as mercadorias objeto da exigência tributária subordinadas a acordo interestadual, no caso o Convênio ICMS nº. 76/94, o contribuinte deve atender às normas previstas no referido acordo, que prevalecem inclusive em relação à legislação tributária das unidades federadas signatárias, sendo este entendimento corroborado pela orientação contida no art. 370, do RICMS/BA, que determina que nas operações interestaduais com mercadorias subordinadas à substituição tributária, deverão ser observadas as disposições contidas nos respectivos acordos interestaduais.*
3. As determinações do art. 355, inciso I do RICMS/97 atingem exclusivamente os contribuintes que recebam, por transferência, mercadorias originadas de estabelecimento industrial, o que não ocorreu no caso da lide, haja vista que os dois estabelecimentos envolvidos nas operações se referem a unidades comerciais atacadistas.
4. *A cláusula primeira do Conv. ICMS nº. 76/94 prevê que sendo o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS o estabelecimento “importador ou industrial fabricante”, este poderia realizar as citadas transferências sem proceder à retenção do imposto, o que não se verifica com o autuado. Ocorre, por outro, que no presente caso devemos nos ater ao que dispõe a cláusula segunda do Convênio ICMS nº 81/93, pois é justamente aí que se encontra a determinação para que a unidade do autuado situada no Estado de Alagoas seja considerada como responsável tributária.*

Depois de tais considerações, completou a Decisão dando as seguintes informações:

Ao passar a recolher o imposto devido por substituição tributária, que antes era efetivada pela filial de Maceió, a matriz, situada em Feira de Santana, utilizando-se dos benefícios previstos no Decreto Estadual nº 7.799/00, reduziu o montante do imposto a ser recolhido, procedimento este que representou prejuízo ao Erário, situação que não ocorreria se o ICMS fosse regulamente retido e repassado pelo estabelecimento autuado.

Em atendimento as alegações do autuado de que o ICMS exigido no lançamento fora recolhido pelo estabelecimento destinatário, o processo foi por duas vezes convertido em diligência para que revisor da ASTEC/CONSEF, e o próprio autuante, o sanasse. Esta diligência foi cumprida integralmente, sendo cuidadosamente efetuados todos os levantamentos e cálculos para apuração do imposto.

Quanto à alegação do autuado de que a diligência realizada havia provado de que os valores totais recolhidos representavam um montante superior àquele lançado no Auto de Infração, a JF ressaltou que ao realizar *uma comparação entre os demonstrativos que serviram de base à autuação (fls. 07 a 91) e as planilhas transmitidas pelo contribuinte ao diligente (fls. 92 a 181), deixa claro que o universo de operações arroladas na autuação se deu em uma quantidade inferior ao total das operações de transferência efetivadas no período, o que explica o alegado recolhimento do ICMS em valores superiores àqueles exigidos através do Auto de Infração.*

O julgador, Ângelo Mário de Araújo Pitombo, discordando de seus pares, emitiu voto discordante, entendendo ser nula a ação fiscal, justificando seu entendimento com as seguintes razões:

O Convênio ICMS 76/94 não especificou as operações que não devem ocorrer com substituição tributária, valendo-se, portanto, das disposições gerais sobre a matéria, já contempladas na Cláusula Quinta do Convênio 81/93.

Ainda que a interpretação do Parágrafo único da Cláusula quinta do referido Convênio seja no sentido de restringir a não aplicação da Substituição Tributária, prevista nos incisos I e II da mencionada Cláusula, às operações em que o sujeito passivo por substituição seja, no presente caso, aquele definido como tal no convênio 76/94 (Industrial e Importador), não caberia a reclamação ao autuado do imposto devido por substituição tributária nas transferências, por ele realizadas, alvo da presente exigência.

Entendeu que, *ao atribuir a condição de Substituto Tributário ao autuado, com base nos Convênios 81/93 e 76/94, e conceder-lhe, inclusive, a Inscrição em seu Cadastro de Contribuintes*

como tal, o Estado da Bahia o elegeu legalmente como Sujeito Passivo Responsável por Substituição Tributária, portanto, no pólo passivo indireto da relação jurídico-tributária, não cabendo ao Parágrafo único da citada Cláusula Quinta do Convênio 81/93, a faculdade de não considerá-lo nessa condição, para efeito da não aplicação do inciso II da Cláusula Quinta do aludido acordo (Conv. 81/93). É, no mínimo, uma crise de identidade atinente à natureza jurídico da sujeição passiva, na medida em que o autuado é o Responsável por Substituição Tributária, para a ele ser exigido o imposto devido através do Regime de Substituição Tributária Interestadual, com amparo nos aludidos acordos, mas, contudo, não o é para efeito da aplicação do inciso II da Cláusula Quinta do mesmo Convênio 81/93. Na melhor das hipóteses essa dualidade, da forma que está posta, induz o contribuinte a erro assim, nas transferências interestaduais efetuadas pelo autuado, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, alvo da exigência tributária em questão, amparado no que dispõe o inciso II da Cláusula Quinta do mencionado acordo (Conv. 81/93), caberia à filial atacadista - que recebeu as transferências no Estado da Bahia-, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, razão pela qual, concluo pela nulidade do Auto de Infração, tendo em vista não ser o autuado o legítimo sujeito passivo dessa relação jurídico-tributária.

Ao tomar conhecimento da Decisão da 1ª JJF (fls. 955/956), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 964/973). Preliminarmente informou que a partir de junho de 2001 não mais efetuou a retenção do ICMS, referente à substituição tributária, nas transferências de mercadorias de sua unidade em Maceió para a matriz, estabelecida em Feira de Santana – BA, por força da cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, já que ambos são estabelecimentos distribuidores atacadistas de medicamentos para utilização humana. Alegou que esse procedimento foi aceito pela DAT-NORTE, em anterior fiscalização e pelos próprios autuantes, em 2006, quando da fiscalização que terminou com a lavratura do Auto de Infração.

Atacando a Decisão guerreada, preliminarmente, indicou as razões em que se pautou a JJF para emitir sua Decisão. Em seguida, ressaltou que *o voto do E. relator, por ocasião da saída promovida do benefício da redução instituído pelo Decreto estadual nº. 7799/00 e, portanto, há uma diferença de ICMS-ST a recolher a favor do Estado da Bahia correspondente a R\$1.510.510,84*, Decisão esta que não foi acatada pelo julgador Ângelo Mário de Araújo Pitombo que acatou os argumentos do impugnante e entendeu que deveria ser cancelado o Auto de Infração.

No mérito, transcrevendo as determinações da Cláusula Primeira e seus incisos do Convênio ICMS 76/94, afirmou que suas determinações não poderiam ser ao recorrente aplicadas já que não se enquadram em quaisquer das hipóteses determinadas na referida Cláusula, uma vez ser ele distribuidor atacadista e não importador ou estabelecimento industrial.

Ademais, a Cláusula Quinta do Convênio ICMS 81/83 determina que não se aplica a substituição tributária às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria (inciso I) e nas transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição tributária (inciso II). Estas disposições, continuou, não foram aceitas pela 1ª Instância deste Colegiado com o entendimento de que como o Convênio ICMS 76/94 menciona apenas importadora e estabelecimento industrial, esta exclusão não poderia prevalecer e não esclareceram em que base o qualificaram como sujeito passivo da obrigação tributária na qualidade de substituto tributário.

Comentou ser óbvio que somente se exclui alguma coisa se ela anteriormente estava incluída e, no caso, *se o distribuidor atacadista não se incluía dentre os sujeitos ao regime de substituição tributária, jamais poderia realmente ter ocorrido a sua exclusão*. Neste raciocínio, trouxe trechos do voto discordante da Decisão da JJF o entendendo coerente e correto.

Finalizando suas argumentações, afirmou que *o procedimento adotado (recolhimento integral do ICMS ST pelo estabelecimento recebedor em Feira de Santana/BA), que já havia sido ratificado por outras autoridades fiscais está correto e, portanto, não causou qualquer prejuízo ao fisco baiano*. Protestando pela produção de todos os meios de provas, solicitou a nulidade do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS emitiu Parecer (fls. 978/980) Não dando Provimento ao Recurso Voluntário interposto. Após indicar a infração ora em lide, informou que em atenção ao questionado pelo recorrente, apresentava o regramento jurídico da matéria no âmbito regulamentar, derivados dos Convênios firmados em âmbito do CONFAZ.

Ressaltou que o primeiro dispositivo legal que merecia referência é o art. 373 do RICMS/BA que, ao transcrever, entendeu claro que caberia ao estabelecimento atacadista de Maceió a retenção e o recolhimento do imposto em favor do Estado da Bahia. Em socorro a esta disposição regulamentar, também o transcrevendo, trouxe as determinações do art. 353, II do supra citado Regulamento, que *deixam claro que nos casos ali previstos (que incluem os medicamentos) o estabelecimento baiano encerra a sua responsabilidade pela antecipação tributaria quando receber as mercadorias com imposto antecipado*. Nesta análise, observou que tais disposições abria a possibilidade para que um estabelecimento que possua as condições para ser enquadrado como responsável tributado por antecipação, portanto cadastrado como tal, possa também vir a ocupar a posição de substituído tributário, a depender da natureza da operação firmada com o seu fornecedor de mercadorias. Todos esses dispositivos, disse, dá suporte a exigência do imposto na forma do lançamento em discussão.

Em seguida comentou que *o contribuinte foi seduzido pelo benefício de redução de base de cálculo proporcionado pelo Decreto nº 7.799/00, previsto para recolhimentos ocorridos no Estado da Bahia em saídas internas. Visando a utilização deste benefício, mudou a sistemática que vinha adotando dos repasses de ICMS por conta da atacadista de Alagoas por recolhimentos diretos feito pela atacadista baiana, mesmo quando daquela adquiria os produtos para comércio*.

Quanto à informação do recorrente de que contou com a aprovação de auditores fiscais deste Estado para mudar a sistemática do recolhimento do ICMS-ST, como vinha realizando, observou que para a legitimação de um procedimento desta natureza, com tamanha repercussão financeira, ele deveria ter recorrido às prerrogativas da legislação baiana e formalizado o seu argumento sob a forma de consulta à SEFAZ para a obtenção da certeza administrativa quanto a este modo de operar. E, não havia localizado nos autos qualquer documento formal que pudesse substituir as garantias oferecidas pelo instituto da consulta formal.

Ressaltou, em seguida, ser inaplicável a regra da Cláusula Quinta do Convênio ICMS 81/93, visto que *esta busca o complemento interpretativo do seu conteúdo no Convênio ICMS 76/94, que trata exclusivamente do sujeito passivo definido como industrial ou importador*. Em assim sendo, não coadunava com o entendimento do ilustre julgador Dr. Ângelo Mário de Araújo Pitombo, que se utilizou de *uma interpretação para lá de analógica além de extensiva para alcançar o contribuinte atacadista aonde se especificou apenas o contribuinte exportador ou industrial*.

Finalizou seu opinativo observando que todos os ajustes necessários para a obtenção do montante devido foram realizados e o contribuinte apenas manteve suas alegações da impugnação inicial corroborando-as com os aspectos concernentes ao voto vencido na JJF, sem acrescentar nenhum documento ou produzir provas que pudessem elidir a infração,

VOTO

O presente processo trata de Recurso Voluntário e de Ofício.

Em primeiro lugar aprecio o Recurso Voluntário interposto pela empresa autuada.

O lançamento fiscal diz respeito a falta de retenção e recolhimento do ICMS relativo à substituição que deveria ser realizada pelo sujeito passivo por substituição, em vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. A autuação refere-se a operações de transferências com medicamentos de uso humano e outras mercadorias enquadradas no Convênio ICMS 76/94.

O argumento do recorrente, em síntese, é não ser sujeito passivo para recolhimento do ICMS-ST, pois as operações diziam respeito a transferências de mercadorias entre atacadistas distribuidores da mesma empresa, estando dispensado de efetuar a retenção do imposto, tendo em vista o

disposto na cláusula quinta, inciso II, do Convênio ICMS nº. 81/93, bem como, pelas disposições contidas na cláusula primeira do Convênio ICMS nº. 76/94, que prevê somente como responsável pela retenção e recolhimento do ICMS o estabelecimento “importador ou industrial fabricante”, o que não se aplica ao seu caso.

O Convênio ICMS 81/93 ao estabelecer normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos, determina na sua Cláusula segunda que *nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente*. Inclusive determina na sua Cláusula sétima que o sujeito passivo por substituição tributária deve se inscrever na Secretaria da Fazenda do Estado em que mantém relações comerciais e se submeter às normas da legislação do estado de destino da mercadoria (Cláusula oitava).

Indo adiante, estabelece na sua Cláusula quinta que a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria e nas transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, quando a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa (incisos I e II da referida cláusula). E no seu Parágrafo único define quem seja sujeito passivo por substituição, ou seja, *é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria*.

Como se denota, estas são regras gerais. Havendo regras específicas em Protocolos e Convênios aplicáveis a substituição tributária à determinada mercadoria é ela quem prevalece, pois a norma específica sobrepõe-se à norma geral.

O Convênio ICMS 76/94 dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos (caso das mercadorias autuadas), e o Estado de Alagoas é seu signatário, o que vale dizer que seus contribuintes devem seguir as suas determinações.

Sendo norma específica, deve ser ela analisada. Em sua Cláusula Primeira estabelece que: *nas operações com os produtos relacionados no Anexo Único com a respectiva classificação na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário*.

Fica claro nestas determinações que o supracitado convênio:

1. trata da substituição tributária com produtos farmacêuticos da linha humana;
2. estabelece quem é o responsável tributário pela retenção e recolhimento do ICMS-ST, ou seja, o importador ou o industrial fabricante. Não indica qualquer outro e, em todo o seu conteúdo somente a eles se referem.

Voltando para o caso em lide, o recorrente é distribuidor atacadista, estabelecido em outra unidade da Federação, que transferiu mercadorias a outro atacadista distribuidor, neste Estado. Em assim sendo, embora as mercadorias sejam medicamentos da linha humana indicados pelo referido convênio, não vislumbro como aplicar as suas determinações ao caso em análise. Entendo que nas operações de transferências autuadas não se podem aplicar suas determinações, como fez os autuantes ao indicar como dispositivos legais infringidos as Cláusulas segunda, terceira e quarta do mesmo, nem, tampouco, as determinações do art. 373 e 370, do RICMS/Ba. Não existe convênio, nem protocolo, para o caso em análise.

Em vista do exposto, não posso concordar com o argumento exposto pelo autuante, nem com a JJE, de que não são as determinações do Convênio ICMS 76/94 que devem ser aplicadas e sim o

disposto na Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93. Este convênio traça linhas gerais a serem obedecidas quando existem convênios e protocolos específicos. Esta situação resta clara e expressa na sua Cláusula segunda, pois assim se expressa: *nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, (grifo) a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido*. Embora os contribuintes do Estado de Alagoas estejam obrigados a seguir as determinações do Convênio ICMS 76/94, é o próprio convênio que não contempla a situação em exame, o que exclui o disposto na cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 à situação guerreada.

Também não posso comungar com o opinativo da PGE/Profis quando afirma que o art. 353, II, 13, 2, do RICMS/Ba corrobora sua conclusão de que é do recorrente a retenção e do recolhimento do ICMS-ST, conforme disposto no art. 373 do referido regulamento, já que este dispositivo encerra no território baiano o ciclo de tributação das referidas mercadorias. Observo que este dispositivo legal trata de operações internas e o caso em questão trata de operações interestaduais, não sendo a empresa contribuinte alienante neste Estado.

Por fim, quanto à discussão da aplicação inadequada, ou não, do Decreto nº 7.799/00 é matéria que aqui não está em discussão.

Por tudo aqui exposto e com base na Súmula nº 3 deste Conselho de Fazenda voto pela nulidade do Auto de Infração e, conseqüentemente, dou provimento ao Recurso Voluntário.

Em vista da Decisão quanto ao Recurso Voluntário, o Recurso de Ofício fica PREJUDICADO, pois não existe matéria de fato a ser apreciada.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº 279694.1212/06-8, lavrado contra **ATHOS FARMA S.A. - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS**.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOÃO SAMPAIO REGO NETO – REPR. DA PGE/PROFIS