

<b>PROCESSO</b>	- A. I. Nº 279694.1202/07-0
<b>RECORRENTE</b>	- ATHOS FARMA S.A. - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0222-02/08
<b>ORIGEM</b>	- IFEP COMÉRCIO
<b>INTERNET</b>	- 24/03/2009

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0047-11/09

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. ESTABELECIMENTOS ATACADISTAS. SUJEIÇÃO PASSIVA COM BASE NA CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO ICMS 81/93. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Conforme previsto na Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 – que disciplina as normas gerais de substituição tributária nas operações realizadas com base em acordos interestaduais - cabe ao remetente das mercadorias sujeitas à substituição tributária por força de convênios ou protocolos, efetuar a retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente. No entanto, a previsão vigente à época da ocorrência dos fatos – exercício de 2002 – inciso II da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, determina a não aplicabilidade da substituição tributária nas transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição tributária, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento fica atribuída ao estabelecimento destinatário que promover a saída da mercadoria, ressaltando que a regra do Parágrafo único da Cláusula quinta em referência, base da autuação, somente produziu efeitos a partir de 01/01/2004. Modificada a Decisão recorrida. Afastadas as preliminares de decadência e de inconstitucionalidade. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão proferida pela 2ª JF, através do Acórdão nº 0222-02/08, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafoado, lavrado para imputar ao sujeito passivo a 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, no exercício de 2002.

Consta ainda do campo “Descrição dos Fatos” que o autuado é contribuinte localizado no Estado de Alagoas, deixou de efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS ST [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 Convênio ICMS 81/93.

Em Primeira Instância, inicialmente a JJF afastou as preliminares de decadência, nulidades e inconstitucionalidades suscitadas, com as seguintes fundamentações, em síntese, ao tempo que indeferiu o pedido de diligência apresentado pela defesa, com fulcro no art. 147, I, “a” do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para decidir com relação à lide:

- I. que não merece acolhida a arguição de decadência, uma vez que o art. 107-A, inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia - Lei nº 3.956/81 - estabelece que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo que a ocorrência dos fatos geradores da autuação se deu no exercício de 2002, com prazo para a contagem iniciada em 01/01/03 e cujo prazo final se daria em 31/12/2007. Assim, como o lançamento ocorreu em 26/12/2007, tendo sido inclusive registrado nos sistemas informatizados da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia no dia 27/12/2007, obedeceu-se o prazo decadencial;
- II. que no tocante a arguição de inconstitucionalidade da multa aplicada e da utilização da taxa SELIC, o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, constituindo-se jurisprudência consolidada deste Órgão Julgador de que a mesma é devida, pois a atualização dos débitos tributários pela taxa SELIC encontra-se prevista no art. 102, § 2º, II, da Lei nº 3.956/81 (COTEB);
- III. que em relação ao argumento de que a multa aplicada é confiscatória e ilegal, também não pode ser acolhido, pois a multa aplicada encontra-se prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96;
- IV. que se afasta, ainda, a arguição de nulidade suscitada pelo sujeito passivo no final de sua peça defensiva, tendo em vista que o mesmo foi requerido de forma genérica, sem apontar fato que motivasse a nulidade da autuação, além do que não se observa qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, que possibilite sua decretação.

No mérito, assim se posicionou a JJF:

- I. que o artigo 355 do RICMS/97, que transcreve, prevê a possibilidade da dispensa da retenção do imposto, entre outras hipóteses, nas aquisições em outra unidade da Federação, sendo estabelecidas limitações à referida dispensa, nos termos do inciso I do citado artigo, não sendo qualquer aquisição de outra unidade da federação que é dispensada a retenção do ICMS por substituição tributária;
- II. que a dispensa da retenção requer que seja *no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas*, o que não ocorreu na presente lide, pois os estabelecimentos são atacadistas, ponto no qual não há discórdia entre o sujeito passivo, o qual reconhece essa situação em sua defesa, e o fisco, na informação fiscal;
- III. que a Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, estabelece 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;
- IV. que em relação ao argumento defensivo de que o ICMS teria sido recolhido por outro estabelecimento o qual já teria sido fiscalizado, o mesmo não é capaz de elidir a autuação, pois apesar de se localizar em outra unidade da Federação, Estado de Alagoas, o autuado requereu sua inscrição do Cadastro de Contribuinte do Estado da Bahia, na condição de Substituto Tributário, devendo, como contribuinte inscrito neste Estado, cumprir a legislação do Estado da Bahia, não podendo criar sua própria legislação tributária, uma vez que essa

competência é privativa do sujeito ativo da relação tributária, no caso em questão, o Estado da Bahia, a qual determina que o ICMS fosse retido e recolhido pelo autuado.

- V. que o artigo 370 do RICMS/97 do Estado da Bahia estabelece que nas operações interestaduais, a substituição tributária rege-se conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (Convênio ICMS 81/93);
- VI. que uma auditoria tributária realizada em um estabelecimento não dispensa a fiscalização dos demais estabelecimentos da mesma empresa, pois mesmo não havendo imposto a reclamar num determinado estabelecimento, como alegou a defesa, no estabelecimento autuado os auditores encontraram ICMS devido ao Estado da Bahia;
- VII. que como frisaram os autuantes, ao passar a recolher o imposto devido por substituição tributária, que antes era efetivado pela filial de Maceió, a matriz situada em Feira de Santana, utilizando-se dos benefícios previstos no Decreto Estadual nº 7.799/00, reduziu de forma indevida o montante do imposto a ser recolhido, causando prejuízo ao Estado da Bahia;
- VIII. que o estabelecimento citado pela defesa, localizado na cidade de Feira de Santana, não faz parte da relação processual em questão, portanto o mesmo ou qualquer outro estabelecimento que realize recolhimento indevido, tem o direito de requer a restituição do indébito, observando os procedimentos processuais prevista na legislação estadual, em hipótese alguma podendo se admitir que o contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, defina quando e como quer recolher o ICMS devido ao Estado da Bahia.

Irresignado com o julgamento de Primeira Instância, o sujeito passivo, através de advogado regularmente constituído, interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 222 a 233 – onde inicialmente reitera apenas duas das preliminares apresentadas na Impugnação, quais sejam o efeito confiscatório da multa e a ilegalidade e inconstitucionalidade da utilização da Taxa SELIC como juros de mora, asseverando que o efeito confiscatório da multa se apresenta, ao contrário do entendido pela JJF, pois não possui razoabilidade com a suposta infração cometida, devendo ser proporcional com a infração, guardando relação direta entre esta e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger, ao tempo que cita decisões dos Tribunais superiores que entende respaldar sua tese, requerendo, ao final, o seu cancelamento.

No que toca à utilização da Taxa SELIC, repete ensinamentos de doutrinadores sobre a referida taxa, questionando a Decisão da JJF ao entender que a mesma é legal, pois sequer teria sido criada e definida em lei, mas por resolução do Banco Central, violando assim, o princípio constitucional da legalidade e o disposto no artigo 161, § 1º do CTN, que transcreve, ao tempo que também cita e transcreve decisões sobre o tema, e requer ao final a sua não utilização no lançamento, por falta de amparo legal.

No mérito, requer que a autuação seja cancelada, argumentando que a autuação baseou-se na Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, que atribui ao importador e ao industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária, quando no presente caso as empresas remetente e destinatária são estabelecimentos atacadistas, não podendo, assim, ser a aludida legislação utilizada no caso concreto, ao tempo que citando trecho do voto discordante exarado por um dos membros da JJF, onde o mesmo se posiciona contrário à exigência por entender que ambos sendo sujeitos passivos por substituição, não há que se falar em aplicação da substituição tributária.

Alega que com base na Cláusula quinta, inciso II do Convênio ICMS 81/93, na hipótese dos autos não há a aplicação do regime da substituição tributária, por se tratar de transferência entre estabelecimentos atacadistas. Alega, ainda, que a Decisão da JF afronta o quanto disposto no inciso I do art. 355 do RICMS/BA, que transcreve, o qual determina que a presente operação não deverá ser regida com base na substituição tributária.

Aduz, ainda, que a filial atacadista situada na Bahia, reteve e recolheu o ICMS-ST, de acordo com o dispositivo citado, entendimento seguido no voto discordante acima nominado, deste modo não havendo que se falar em prejuízo ao erário baiano, uma vez que o ICMS-ST foi recolhido pela filial a favor do Estado da Bahia, o que se pode comprovar por meio de diligência, requerida e negada pela JJF, não tendo sido cometido nenhum ilícito pelo recorrente.

Assevera que a alegação de que o recorrente possui inscrição estadual e por isso deveria recolher o ICMS-ST não possui fundamento, pois o simples fato de possuir tal inscrição não a torna contribuinte, sendo necessário que tenha ocorrido na operação o fato impositivo do tributo em questão.

A PGE/PROFIS, em Parecer de fls. 251 a 253, aduz que deve ser verificada preliminarmente a legitimidade passiva do autuado, vez que prejudica as demais questões suscitadas em sede recursal. Assim que, entende que as regras dos arts. 355, I e 375 do RICMS/BA, assim como a Cláusula quinta, inciso I do Convênio ICMS 81/93, que transcreve, afastam de forma expressa a aplicação do instituto da substituição tributária em operações interestaduais das mesmas mercadorias, atribuindo ao destinatário, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, além do que o recorrente afirma já ter o destinatário procedido à retenção e recolhimento do imposto relativo aos fatos geradores objeto do presente lançamento. Cita, ainda, que julgado recente da 2ª CJF julgou nulo Auto de Infração lavrado contra a mesma empresa, com idêntico fato gerador, com fundamento na ilegitimidade passiva do autuado, concluindo que o Auto de Infração epígrafado deve ser julgado nulo, nos termos do art. 18, IV, “b” do RPAF/BA.

## VOTO

Inicialmente, no que pertine às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade da multa aplicada, que teria efeito confiscatório, e da Taxa SELIC, correta a Decisão recorrida ao asseverar que não cabe na seara administrativa a discussão ou Decisão sobre o tema, nos termos do art. 167 do RPAF, além do que a multa aplicada, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente no Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no Art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB), com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Quanto à taxa SELIC, ao contrário do quanto alega o recorrente, já é entendimento firmado na jurisprudência dos Tribunais Superiores que ela pode ser utilizada como índice para o cálculo dos juros dos débitos tributários apontados a partir de 1º de janeiro de 1996, a exemplo da Decisão do STF no AgRgno Resp. nº 722595/PR, além do que a norma do Art. 161, § 1º, do CTN, referenciado pelo recorrente, tem natureza supletiva, aplicando-se apenas quando não haja lei dispondo de modo diverso, não sendo esta a hipótese dos autos, já que a legislação estadual prevê a aplicação da taxa SELIC no cálculo dos acréscimos moratórios, como citado acima, e sobre tal ato normativo não há qualquer pecha de inconstitucionalidade declarada pelo Poder Judiciário.

No mérito, entendemos que a matéria posta em discussão neste lançamento de ofício merece análise acurada dos diplomas legais aplicáveis, o que passamos a fazer abaixo:

O instituto da substituição tributária rege-se nas operações interestaduais pelos convênios e protocolos firmados pelas unidades federativas para tal fim, o que se faz com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional. No caso específico dos autos, trata-se de operações interestaduais com medicamentos de uso humano, sujeitas à substituição tributária por força do Convênio ICMS 76/94, fazendo parte das unidades federadas signatárias, dentre outros, o Estado da Bahia e de Alagoas, este último estado de localização do estabelecimento do recorrente, inscrito no Cadastro de Contribuintes da Bahia como contribuinte substituto.

Por sua vez, o Convênio ICMS 81/93, firmado por todos os Estados da Federação e pelo Distrito Federal, também com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional, de natureza

impositiva para todos os entes envolvidos, estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos a serem firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Estabelece, assim, o convênio em referência, as normas gerais aplicáveis à substituição tributária a serem aplicáveis obrigatoriamente pelos acordos interestaduais (convênios e protocolos) firmados a partir da sua publicação, como se vê da redação da sua cláusula primeira, abaixo transcrita:

***“Cláusula primeira Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.”. Grifos nossos.***

A referida Cláusula, por sua vez, permite que os convênios ou protocolos firmados entre as unidades da Federação possam estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio – nos termos da sua cláusula décima quarta - o que somente reforça a natureza de interdependência, complementaridade, entre tais normas.

E, aqui, de logo devemos asseverar que estas interdependência e complementaridade afastam qualquer pecha de antinomia entre as regras do Convênio ICMS 81/93 e as regras dos acordos interestaduais que estabelecem a substituição tributária, posto que não existe conflito entre elas, nem real e muito menos aparente, a requerer aplicação de regras de solução de antinomias jurídicas, como o critério de especialidade.

Colocadas tais premissas, vê-se que muito embora a Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, atribua a condição de substituto tributário apenas ao estabelecimento importador e ao industrial fabricante, a regra da cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 atribui tal condição a qualquer contribuinte que realize operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária derivada de acordos interestaduais, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Eis a regra em apreço:

***“Cláusula segunda 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.”.***

Neste passo, no âmbito da legislação interna do Estado da Bahia, o art. 370 do RICMS expressamente determina a aplicabilidade das regras dos acordos interestaduais que tratam de substituição tributária, fazendo menção expressa ao Convênio ICMS 81/93, *in verbis*: “Art. 370. Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (**Conv. ICMS 81/93**)”. Grifos nossos

Assim, não resta dúvida de que o requerente é de fato sujeito passivo por substituição tributária - e assume esta condição qualquer contribuinte que destine em operação interestadual produto sujeito à substituição tributária por força de acordo específico para tal - nos termos da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 retromencionado, o que afasta de pronto qualquer alegação de ilegitimidade passiva, como, “*data venia*”, equivocadamente entendeu a Decisão exarada pela 2ª CJF em outro Auto de Infração lavrado contra o mesmo estabelecimento do recorrente e sobre a mesma matéria, citada por esta em sua peça recursal, e a PGE/PROFIS em seu opinativo de fls. 251 a 253.

No entanto, muito embora ao recorrente seja atribuída a condição de sujeito passivo por substituição nas operações interestaduais com medicamentos da linha humana, a regra do inciso II da Cláusula quinta do próprio Convênio ICMS 81/93 expressamente dispensa a aplicabilidade da substituição tributária nas operações de transferência, entre estabelecimentos da mesma empresa

do sujeito passivo por substituição, exceto varejistas, atribuindo ao estabelecimento destinatário a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST na saída subsequente com destino a empresa diversa.

Tal regramento apenas foi modificado em 01/01/04, quando foi acrescentado à Cláusula quinta o parágrafo único – por força do Convênio ICMS 114/93 - determinando expressamente que sujeito passivo por substituição tributária para fins da regra de sua dispensa ou inaplicabilidade, seria aquele assim definido pelo convênio ou protocolo que trata do regime de substituição tributária aplicável especificamente à mercadoria.

Assim, como cristalino, somente a partir da produção dos efeitos da alteração da multicitada Cláusula quinta, com a inserção do seu parágrafo único, passou-se a exigir do recorrente a retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações objeto da autuação em tela, já que sua condição de contribuinte substituto tem como base não o Convênio ICMS 76/94 - acordo específico para o produto medicamentos da linha humana, que atribui esta condição apenas ao importador e ao industrial fabricante, sendo o recorrente estabelecimento atacadista - mas a regra geral do Convênio ICMS 81/93.

Em conclusão, apenas a partir de 01/01/2004 poder-se-ia exigir do recorrente – sujeito passivo por força da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 - a retenção e recolhimento do ICMS nas transferências para seu estabelecimento atacadista situado no nosso Estado. Como a autuação refere-se ao exercício de 2002, revela-se improcedente a exigência fiscal, pois dispensado estava o recorrente, por força do inciso II da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, na sua redação então vigente, da aplicabilidade da substituição tributária na operação de transferência a sua matriz – também estabelecimento atacadista – situado no Estado da Bahia, cabendo, portanto, a este estabelecimento destinatário a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST nas suas saídas subseqüentes.

Abaixo transcrevemos os dispositivos referenciados do Convênio ICMS 81/93, com a devida menção à vigência e alteração de redação sofrida por estes:

***“Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:***

***I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.***

***II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.***

Acrescido o Parágrafo único a cláusula quinta pelo Conv. ICMS 114/03, efeitos a partir de 01.01.04.

***Parágrafo único Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria. ”. Grifos nossos.***

Não podemos, ainda, deixar de nos pronunciar sobre outra alegação do recorrente – baseada no voto divergente proferido por um dos membros da JJF – de que não lhe seria atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST na operação autuada pelo fato de que a mesma abrangia dois sujeitos passivos por substituição – já que tanto o remetente como o destinatário teriam tal condição.

Inicialmente é também necessário aqui ressaltar que a legislação baiana não elegeu especificamente o substituto tributário nas operações internas com medicamentos levando em consideração sua atividade econômica – se industrial, fabricante, atacadista ou varejista – portanto não elegeu, como afirmado no voto divergente, o estabelecimento atacadista como sujeito passivo por substituição tributária. O inciso II do Art.353 do RICMS/BA atribui tal condição a qualquer contribuinte aqui estabelecido alienante de medicamentos, ***a menos que o imposto já tenha sido retido anteriormente***. Portanto, a atribuição de substituto tributário nas operações internas com tal produto ***não está vinculada à atividade exercida pelo contribuinte***, pois somente será exigida a retenção e recolhimento do ICMS/ST ***se o mesmo não foi recolhido***

**anteriormente.** Este foi o critério eleito pelo legislador baiano para atribuição da condição de sujeito passivo aos contribuintes que comercializem com os produtos elencados nos itens e subitens do inciso II do referido dispositivo – dentre eles o item 13, que trata especificamente de medicamentos, conforme abaixo transcrito:

**“Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:**

**II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:**

**13 - os produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário a seguir especificados (Conv. ICMS 76/94):”** Grifos nossos.

Assim, é falsa a premissa de que não seria exigida a substituição tributária na operação autuada por se tratar o estabelecimento destinatário de um atacadista de medicamentos, sujeito passivo por substituição. **Este somente o será se o imposto não tiver sido retido anteriormente por quem é obrigado a fazê-lo pela legislação interna ou interestadual (acordos interestaduais), mas apenas, e somente, lhe será atribuída esta responsabilidade supletivamente,** ou seja, nos termos do art. 125, II, alínea “i”, combinado com o §1º do RICMS/BA, abaixo transcrito.

A manter-se o entendimento exarado no voto divergente citado, se o recorrente ou qualquer outro remetente estabelecido em Estado signatário do Convênio ICMS 76/94, remetesse medicamentos, por exemplo, a um varejista aqui estabelecido – farmácia – não faria a retenção e recolhimento do imposto, ao argumento de que esta é considerada como sujeito passivo pelo Estado da Bahia, na condição de contribuinte alienante, pois o imposto não foi retido pelo remetente. Obviamente que esta não é a determinação da legislação e nem esta leva à interpretação neste sentido.

*Art. 125. O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:*

**II - na entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 7º e 8º:**

**i) tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem, quando:**

**1 - o contribuinte substituto não fizer a retenção do imposto ou efetuar-la em valor inferior ao estabelecido no acordo, observado o disposto no § 1º;**

**2 - os valores referentes ao frete ou seguro não forem conhecidos pelo sujeito passivo por substituição tributária;**

**3 - nos casos em que a MVA estabelecida pelo acordo interestadual seja inferior à prevista para as operações internas;**

**4 - houver previsão de pauta fiscal, para as operações relativas à substituição tributária, se esta for superior à base de cálculo estabelecida no acordo interestadual.**

**§ 1º Nas aquisições, de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente e não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma do item 1 da alínea “i” do inciso II, poderá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, sendo que:**

**I - só deverá ser adotado este procedimento após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deverá ser declarada ou demonstrada formalmente:**

**a) pela Procuradoria da Fazenda, no processo originário, quando se tratar de matéria afeta ao Poder Judiciário;**

**b) pelo Auditor Fiscal, nos demais casos;**

*II - a atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído, de que cuida este parágrafo, implica a desistência, por parte da fazenda pública estadual, da cobrança do imposto do sujeito passivo por substituição;*

*III - iniciado o procedimento fiscal, o Auditor Fiscal anexará o processo originário à Notificação Fiscal, a menos que o mesmo tenha sido incorporado fisicamente ao processo judicial ou requisitado por autoridade do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo.”. Grifos nossos.*

O que acabamos de explicitar reforça o já aduzido exaustivamente no início do nosso voto, no sentido de que a controvérsia deste lançamento dirime-se com a simples apreciação da regra da Cláusula segunda e do inciso II da Cláusula quinta, ambas do Convênio ICMS 81/93, em cotejo com a data de produção dos efeitos do Parágrafo único inserido na última Cláusula citada, tão-somente.

Por último, a regra do art. 355, I do RICMS, também citada pelo recorrente como norma que a desobrigaria da retenção e recolhimento do imposto, é inaplicável à operação autuada, inicialmente pelo fato de que a redação originária do inciso I do referido dispositivo, que produziu efeitos até 03/02/03, portanto açambarcando os fatos geradores desta autuação (exercício de 2002), ***não determinava especificamente a inaplicabilidade da retenção nas aquisições de outra unidade da Federação na hipótese de transferência entre estabelecimentos atacadistas, mas tão-somente na hipótese de transferência de estabelecimento industrial para estabelecimento filial atacadista situado neste Estado***, hipótese diversa dos autos. Abaixo transcrevemos o referido dispositivo em sua redação originária:

*“Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:*

*Redação originária, efeitos até 03/02/03:*

*“I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, na hipótese de transferência de estabelecimento industrial localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subseqüentes, equiparando-se nestas operações à própria indústria, devendo ser observado pelo estabelecimento filial atacadista destinatário o disposto no § 2º do artigo seguinte;” Grifos nossos.*

Ressaltamos, por oportuno e por fim, que ainda é inaplicável a regra citada, já em sua redação atual, posto que a determinação de não retenção ou antecipação nas transferências de outra unidade da Federação com destino a estabelecimento filial atacadista, somente se aplica se a transferência ocorrer do seu estabelecimento industrial ***ou outra filial atacadista deste estabelecimento industrial com destino a filial atacadista neste Estado***. Esta é a dicção e a única interpretação possível ao dispositivo em comento, o que é inclusive corroborado adiante quando na parte final do dispositivo exige-se a retenção do imposto aplicando-se a MVA do estabelecimento industrial. Aliás, foi esta a interpretação dada pelo relator da Decisão recorrida em seu voto, muito embora não tenha verificado que a redação deste inciso na forma que explicitou somente teve efeitos a partir de 04/02/2003, portanto não alcançando os fatos geradores do presente lançamento. Abaixo transcrevemos o referido dispositivo em sua redação vigente:

*“Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:*

*I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subseqüentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial, observado o disposto no § 2º do artigo seguinte;*

***Nota: A redação atual do inciso I do art. 355 foi dada pela Alteração nº 39 (Decreto nº 8435, de 03/02/03, DOE de 04/02/03).*** Grifos nossos.



Do exposto, diante das razões aqui exaustivamente aduzidas, somos pelo PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado, visto que à época da ocorrência dos fatos geradores do presente lançamento de ofício – exercício de 2002 - o Convênio ICMS 81/93 – em sua cláusula quinta, inciso II - determinava a não aplicabilidade da substituição tributária pelo sujeito passivo por substituição, nas transferências interestaduais para outro estabelecimento, exceto varejista, hipótese em que o estabelecimento destinatário é que assumiria a condição de responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279694.1202/07-0, lavrado contra **ATHOS FARMA S.A. - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS**.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de março de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS