

PROCESSO - A. I. Nº 299166.0378/08-8
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - CELLOFARM LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFICIO – Acórdão 4ª JJF nº 0031-04/09
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
INTERNET - 14/05/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0093-11/09

EMENTA: ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL COM MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR RETENÇÃO NA FONTE (PRODUTOS FARMACÊUTICOS) DERIVADA DE ACORDO INTERESTADUAL (CONVÊNIO ICMS 76/94) REALIZADA POR ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL/FABRICANTE LOCALIZADO EM ESTADO SIGNATÁRIO DO REFERIDO ACORDO (ESPÍRITO SANTO). ESTABELECIMENTO REMETENTE RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES NO ESTADO DA BAHIA. Sendo o estabelecimento industrial/fabricante de produtos farmacêuticos o responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes a serem realizadas no Estado de destino dos referidos produtos, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, conforme determinação da Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, descabe falar em ilegitimidade passiva do autuado. A regra do art. 3º A do Decreto nº 7.799/00, não atribui responsabilidade por substituição tributária, e sim determina redução de base de cálculo nas operações internas de antecipação do imposto, realizadas por atacadistas de produtos farmacêuticos. Inexistência de vícios que maculem de nulidade a autuação. Devolva-se o processo à Primeira Instância para atender ao quanto determinado pela Câmara de Julgamento Fiscal. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, interposto pela 4ª JJF após julgamento pela Nulidade do Auto de Infração acima epigrafado, através do Acórdão JJF nº 0031-04/09, lavrado pela Fiscalização do Trânsito de mercadorias, para imputar ao sujeito passivo a falta de retenção e recolhimento do imposto retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações subsequentes no Estado da Bahia de produtos farmacêuticos.

Em Primeira Instância, o julgamento pela nulidade da autuação utilizou os seguintes fundamentos, em síntese:

- I. que não consta dos autos quaisquer provas de que o autuado tenha sido cientificada da memória de cálculo do ICMS exigido na presente autuação, sendo que a forma como se chegou à base de cálculo do Auto de Infração é elemento indispensável para o esclarecimento dos fatos narrados no lançamento, para o exercício do contraditório e do amplo direito de defesa;
- II. que o teor do art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00, nas aquisições dos produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS/BA – produto objeto da autuação - por distribuidora

situada neste Estado, é esta a responsável pela antecipação do lançamento do tributo relativo às operações subsequentes, no caso a empresa Medisil Comercial Farmacêutica e Hospitalar Ltda., cuja atividade econômica é o comércio atacadista de medicamento e drogas de uso humano.

- III. que muito embora o autuante tenha arrimado a autuação no Convênio ICMS 81/93 (cláusulas primeira e segunda) discorda deste entendimento, por entender que no presente caso não são estes os dispositivos que devem reger a matéria, tendo em vista que norma de cunho especial, específico, derroga aquela de cunho genérico;
- IV. que, assim, como o art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00 trata especificamente dos produtos objetos da autuação, utilizando-se a regra de integração jurídica acima citada, este último deve prevalecer sobre as cláusulas citadas do referido Convênio, além do que o inciso I da cláusula quinta do multicitado Convênio, citado pelo próprio autuante, diz não se aplicar a substituição tributária às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria – o que também aponta o autuado como parte ilegítima para figurar neste Auto de Infração, já que a mesma é sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria;
- V. que, por conseguinte, a empresa destinatária Medisil Comercial Farmacêutica e Hospitalar Ltda. é o contribuinte responsável por substituição tributária da operação em tela, sendo que a presença da Cellofarm Ltda. no pólo passivo da presente relação processual tributária inquina de nulidade o Auto de Infração, por ilegitimidade passiva, o que reclama a declaração de sua nulidade.

VOTO

Da análise dos documentos que embasam a autuação, da Decisão recorrida e da legislação que rege a matéria, entendemos que mereça reparos o Julgado de Primeira Instância, posto que no presente Auto de Infração não se vislumbra qualquer mácula que o inquene de nulidade, estando, assim, ausentes, as hipóteses descritas no art. 18, e seus incisos do RPAF/99, como ensejadoras de nulidade do lançamento de ofício, mormente a ilegitimidade passiva argüida pelo sujeito passivo e acolhida pela JJF.

Inicialmente é necessário consignar que a operação objeto da autuação rege-se pela regra do Convênio ICMS 76/94, valendo ressaltar que o instituto da substituição tributária no âmbito do ICMS 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 signatários, dentre outros, o Estado da Bahia e o do Espírito Santo, este último estado de localização do estabelecimento autuado.

Ainda se aplicam as regras do 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, e de natureza impositiva para todos os entes envolvidos, que estabelecem 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.

Por sua vez, o referido Convênio ICMS 76/94, em sua Cláusula Primeira, determina 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 subsequentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário.”*

Assim, sendo o estabelecimento autuado industrial fabricante - como por ele mesmo afirmado na sua impugnação e consta nos cadastro da SEFAZ referente à inscrição estadual de contribuinte substituto de nº 55749587 (fls. 51 e 87, respectivamente) - nos termos da cláusula citada, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subseqüentes é a ele atribuída, determinação corroborada pela regra disposta nos arts. 370 e 373 do RICMS/BA, abaixo transcritos:

“Art. 370. 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 (Conv. ICMS 81/93).”

“Art. 373. Nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição (Conv. ICMS 81/93).” Grifos nossos.

A possibilidade de atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto não retido pelo autuado ao estabelecimento destinatário somente pode ser realizada dentro das determinações estatuídas pela legislação baiana, especificamente as previstas nos arts. 372, nos seus incisos II e III e no seu §3º, incisos I a III, que abaixo transcrevemos:

“Art. 372. Nas aquisições interestaduais efetuadas por contribuintes deste Estado, havendo convênio ou protocolo que preveja a substituição tributária entre a Bahia e a unidade federada de procedência das mercadorias, relativamente à espécie de mercadorias adquiridas:

I - o ICMS a ser retido será calculado com a aplicação do percentual da margem de valor adicionado (MVA) previsto no acordo interestadual, sendo que, se o percentual estabelecido no acordo interestadual for inferior ao previsto na legislação interna, o adquirente ficará obrigado a fazer a complementação do imposto;

II - o adquirente ficará obrigado a efetuar a complementação do imposto, caso o remetente tenha feito a retenção em valor inferior ao devido, na hipótese do parágrafo único do art. 357;

III - não tendo o remetente efetuado a retenção, será exigido o imposto nos termos do item 1 da alínea “i” do inciso II do art. 125.

§ 3º Nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas a substituição tributária por força de convênio ou protocolo, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, observado o seguinte:

I - se o imposto não for retido ou recolhido antecipadamente, o tributo será exigido na fronteira, atribuindo-se a responsabilidade ao remetente (art. 125, II, “b”);

II - quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas (art. 357, parágrafo único, e art. 125, I, “c”);

III - sempre que, esgotadas todas as possibilidades de exigência do imposto do sujeito passivo por substituição, essa cobrança se tornar impossível, adotar-se-ão as providências previstas no § 1º do art. 125.” Grifos nossos.

Extrai-se, assim, da leitura dos referidos dispositivos que a atribuição de responsabilidade ao adquirente pelo imposto **não retido** ou **retido em valor inferior ao estabelecido no acordo** - pelo estabelecimento remetente - a quem o acordo interestadual atribui à condição de sujeito passivo por substituição - somente ocorrerá de forma supletiva. Já se o imposto for recolhido a menos pelo sujeito passivo por substituição **pelo fato da MVA estipulada no acordo ser inferior à prevista na legislação interna ou pela não inclusão na base de cálculo dos valores relativos a frete ou seguros (parágrafo único do art. 357)** a exigência da diferença do imposto será feita diretamente ao adquirente, por antecipação, na entrada no território deste Estado, como determina o art. 125, II, alínea “i”, itens 2 e 3, do mesmo diploma regulamentar.

Do exposto, apenas é exigido o imposto do adquirente da mercadoria - não retido pelo remetente - através de atribuição de responsabilidade supletiva, o que somente se fará quando esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, no caso, o estabelecimento autuado, na forma do art. 125, inciso II, alínea “i”, item 1, combinado com o seu § 1º, do RICMS/BA, abaixo transcrito:

“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 efetuá-la em valor inferior ao estabelecido no acordo, observado o disposto no § 1º;

§ 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.**

Por outro lado, a regra do art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00, abaixo transcrita, que possibilita a redução de base de cálculo para fins de antecipação do ICMS nas operações de aquisição de produtos elencados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS (medicamentos e produtos farmacêuticos) por parte de empresas distribuidoras que exercem a atividade de comércio atacadista de produtos de medicamentos - ao contrário do alegado pelo autuado e ratificado pela JF - não tem nenhuma aplicabilidade à situação posta neste Auto de Infração.

“Art. 3º-A. Nas aquisições dos produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS, por distribuidora situada neste Estado e responsável pela antecipação do lançamento do imposto relativo às operações subsequentes, quando feitas diretamente a estabelecimentos industriais, a base de cálculo para fins de antecipação do ICMS poderá ser reduzida em 18,53% (dezoito inteiros e cinquenta e três centésimos por cento), sem prejuízo da redução prevista no § 2º, do art. 61, do Regulamento do ICMS, de tal forma que a carga de ICMS resultante da aplicação dos referidos benefícios corresponda a 12,15% (doze inteiros e quinze centésimos por cento).” Grifos nossos.

Ora, a regra citada não atribui sujeição passiva às distribuidoras em apreço, e sim concede benefício fiscal de redução da base de cálculo utilizada na operação de antecipação do ICMS na aquisição de produtos farmacêuticos.

Além disso, 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 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 de sujeito passivo por substituição, quer pela regra do Decreto nº 7799/00 ou pela regra do inciso I da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, também citada pela JJF como fundamento para a ilegitimidade passiva que equivocadamente vislumbrou. Repetimos que ao estabelecimento destinatário/atacadista de medicamentos **somente será atribuída responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária se o imposto não tiver sido retido anteriormente por quem é obrigado a fazê-lo pela legislação interna ou interestadual (acordos interestaduais), e ainda, assim, tal exigência somente poderá lhe ser feita supletivamente**, ou seja, nos termos do art. 125, II, alínea “i”, combinado com o §1º do RICMS/BA, que já citamos e transcrevemos acima.

Registre-se, ainda, em reforço ao acima colocado, que a regra do parágrafo único da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, e que abaixo também transcrevemos, restringe sua aplicabilidade ao definir que sujeito passivo por substituição é aquele assim definido pelo convênio ou protocolo que trata do regime de substituição tributária aplicável especificamente à mercadoria, ou seja, no caso em espécie, regido pelo Convênio ICMS 76/94, o sujeito passivo é o estabelecimento importador ou o industrial fabricante de produtos:

“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.

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.

Concluimos, portanto, diante da legislação acima posta, que não resta dúvida de que o estabelecimento autuado é de fato sujeito passivo por substituição tributária, a ele devendo ser atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subseqüentes no Estado da Bahia, o que afasta de pronto qualquer alegação de ilegitimidade passiva, como, *data venia*, equivocadamente entendeu a Decisão exarada pela 4ª JJF.

Ainda quanto ao fato suscitado pela JJF de que não consta nos autos prova de que o autuado teria sido cientificado do teor do documento de fls. 14, que trata da memória de cálculo do ICMS exigido no presente lançamento de ofício, inicialmente constatamos que no documento de fls. 15 - intimação ao sujeito passivo da lavratura do Auto de Infração enviada via postal – consta a informação de que segue anexa cópia do referido Auto de Infração – ainda constando dos autos, às fls. 17, o Aviso de Recebimento com a comprovação de recebimento da intimação citada pelo autuado. Assim, não há como de fato atestar que o sujeito passivo não recebeu o citado documento de fls. 14, que constitui os autos e foi elaborado, conforme se infere da data nele aposta, na mesma data da apreensão da mercadoria. Muito pelo contrário, o fato de na Impugnação não ter sido feita nenhuma alegação neste sentido pelo autuado reforça entendimento em sentido contrário ao consignado pela JJF.

Por outro lado, ainda que verídico tal fato, não induz à nulidade da autuação, posto que, nos termos do §1º do art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, “*in verbis*”, as eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais, são perfeitamente sanáveis:

“Art. 18. São nulos:

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo”. Grifos nossos.

Além do que, em se tratando de imposto devido a título de substituição tributária em operação interestadual, a regra de base de cálculo é a disposta no próprio acordo interestadual, como determina expressamente o §2º do art. 61 do RICMS/BA, portanto o sujeito passivo tem pleno conhecimento da forma de cálculo para se chegar ao elemento quantitativo do fato gerador, ainda mais que o mesmo teve como base os dados constantes na nota fiscal emitidas por este, e que foi objeto da autuação (Nota Fiscal nº 46375), citada expressamente no corpo do referido Auto de Infração.

“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 76/94 e suas alterações posteriores, especialmente a introduzida pelo Convênio ICMS 04/95, 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%;”. Grifos nossos.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para ser modificada a Decisão recorrida que julgou nulo o lançamento de ofício em epígrafe, devendo os autos retornar à 1ª Instância para que determine à INFAZ a entrega dos documentos de fls. 13 e 14 ao sujeito passivo, reabrindo-se o prazo de defesa de 30 dias, e, após, devolva os autos ao CONSEF para que a Primeira Instância profira Decisão de mérito.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e declarar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº299166.0378/08-8, lavrado contra **CELLOFARM LTDA.**, devendo os autos retornar à 1ª Instância para que determine à INFAZ a entrega dos documentos de fls. 13 e 14 ao sujeito passivo, reabrindo-se o prazo de defesa de 30 dias, e, após, devolva os autos ao CONSEF para que a Primeira Instância profira Decisão de mérito.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de abril de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

JOÃO REGO SAMPAIO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS