

PROCESSO - A. I. N° 282219.1101/08-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - ATHOS FARMA S.A. - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0209-01/09
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 19/11/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0333-12/09

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONTRIBUINTE LOCALIZADO 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, do 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 referida Cláusula, base da autuação, somente produziu efeitos a partir de 01/01/2004. Mantida a Decisão de Primeira Instância. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 1.ª Junta de Julgamento Fiscal contra a referida Decisão pela mesma proferida, que decidiu pela improcedência do Auto de Infração em epígrafe, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 26/11/2008, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$5.105.975,08, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

1. procedeu à retenção a menos do ICMS e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a julho de 2003, sendo exigido o imposto no valor de R\$341,02;
2. deixou de proceder à retenção e ao consequente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para

contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, exigindo o imposto no valor de R\$5.105.634,06. Consta que se refere às transferências de mercadorias de filial atacadista para outra filial atacadista em Feira de Santana-BA.

Em sua peça defensiva, aduziu o autuado que o Auto de Infração carece de fundamentação legal e fática, acarretando falta de tipicidade, além de ser indevido o tributo exigido, tendo em vista a falta de previsão legal que atribua a qualidade de sujeito passivo ao impugnante.

Invocou, também, a decadência do crédito tributário, à luz do art. 150, § 4º, do CTN, no que pertine à infração 1.

Argumentou, ainda, que não pode prosperar a cobrança dos juros moratórios mediante a utilização da Taxa SELIC. Lembrou que essa taxa foi criada pela Resolução nº. 1.124/96 do Conselho Monetário Nacional e definida pela Resolução nº. 2.868/99 e pela Circular nº. 2.900/99 do Banco Central do Brasil (BACEN), nos seguintes termos: “*Define-se Taxa Selic como taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais.*” (art. 2º, § 1º).

Deste modo, tendo em vista restar patente o erro, seja na aplicação, seja na quantificação dos valores exigidos a título da multa, seja a título de juros moratórios, entendeu que seria nulo o Auto de Infração, dada a iliquidez de seus valores. Contudo, na remota hipótese da autuação ser mantida, argumentou que os valores deverão ser revistos, a fim de se apurar a eventual incidência dos juros de mora com base na legislação em vigor.

Alegou que as operações que foram objeto da autuação consistem em transferências de mercadorias realizadas pelo impugnante, do estabelecimento distribuidor atacadista localizado em Alagoas, para a sua matriz, que igualmente se trata de um estabelecimento distribuidor atacadista, situada em Feira de Santana, no Estado da Bahia.

Salientou que está sendo exigido o recolhimento do ICMS/ST [ICMS correspondente à substituição tributária] do estabelecimento remetente a favor do Estado do estabelecimento destinatário, com base no disposto nas Cláusulas Primeira, Segunda, Terceira e Quarta do Convênio ICMS nº. 76/94, as quais transcreveu, ressaltando que a atribuição de sujeito passivo por substituição recai sobre o estabelecimento importador ou industrial fabricante.

Frisou que não se caracteriza como importador ou como indústria, por se tratar de um estabelecimento comercial atacadista, não podendo lhe ser atribuída a qualidade de “*sujeito passivo por substituição*” com base no citado Convênio. Desta forma, não se pode falar em falta de retenção do ICMS-ST pelo estabelecimento remetente por ocasião de remessa de medicamentos para o outro estabelecimento de mesma titularidade, localizado no Estado da Bahia.

Argumentou que, no entanto, o ICMS-ST que está sendo exigido foi devidamente recolhido para o Estado da Bahia pelo estabelecimento destinatário, situado em Feira de Santana, em conformidade com a Cláusula Quinta do Convênio ICMS 81/93, que transcreveu. Frisou que o parágrafo único da mencionada cláusula remete ao Convênio nº. 76/94, que dispõe especificamente sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, como é o caso em questão.

No entanto, a Cláusula Primeira do Conv. nº. 76/94 dispõe que o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS na qualidade de substituto é o estabelecimento importador ou industrial fabricante. Como o impugnante se refere a distribuidor atacadista, não pode figurar no polo passivo da relação jurídica, incorrendo, deste modo, na exceção contida no inciso II da Cláusula Quinta do Conv. nº. 81/93, passando a responsabilidade pela retenção e recolhimento ao estabelecimento que promover a saída, que neste caso é a matriz, em Feira de Santana.

Acrescentou que a dispensa do impugnante pela retenção também está expressamente prevista no inciso I do artigo 355 do RICMS/BA, que dispõe que não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas aquisições de outra unidade da Federação, quando a mercadoria se destinar a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado ou nas transferências de outras filiais

atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação. Lembrou que no próprio Auto de Infração consta que os estabelecimentos envolvidos nas operações de transferência são atacadistas.

Arguiu restar claro que o procedimento adotado pela filial situada no Estado da Bahia, que reteve ICMS-ST, está de acordo com a legislação sobre a matéria, haja vista que se refere a operações de transferência entre dois estabelecimentos comerciais atacadistas, pertencentes à mesma titularidade. Ainda assim, o que admite apenas para argumentar, não haveria prejuízo ao erário baiano, haja vista que o ICMS-ST foi totalmente recolhido a favor desse Estado.

Concluiu que a exigência do crédito tributário é totalmente infundada, tendo em vista que o impugnante é parte ilegítima para figurar na sujeição passiva da relação jurídico-tributária. Ademais, o ICMS-ST foi devidamente recolhido pelo sujeito passivo indicado na legislação respectiva, demonstrando que a pretensão fiscal é descabida.

No entanto, caso não seja esse o entendimento, solicitou a redução da multa aplicada, tendo em vista seu caráter confiscatório, considerando que o fundamento legal da penalidade demonstra a sua desproporcionalidade com a suposta infração cometida.

Por fim, sustentou que o lançamento carece de respaldo jurídico, sendo descabida a exigência, requerendo a anulação do Auto de Infração, seja pelas preliminares arguidas, seja pelo fundamento de mérito, tendo em vista a ilegitimidade passiva do impugnante, com o seu cancelamento e arquivamento.

Acrescentou que, caso não seja esse o entendimento, que o valor da multa seja reduzido, uma vez demonstrado seu caráter abusivo e confiscatório. Protestou, também, pela produção de provas, realização de diligência, bem como por sustentação oral, dentre outras provas em direito admitidas.

Em sede de informação fiscal, o autuante inicialmente invocou o art. 143 do RPAF/99, ressaltando que a simples negativa do cometimento da infração, não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Arguiu que na ação fiscal foram obedecidas as seguintes premissas: os Estados da Bahia e de Alagoas são signatários do Convênio ICMS 76/94; o autuado é contribuinte regularmente inscrito neste Estado, na condição de substituto tributário, estando, assim, subordinado às normas contidas no citado convênio, bem como naquelas constantes no Convênio ICMS 81/93, que estabelece as normas gerais da substituição tributária; os trabalhos transcorreram na mais estrita observância aos dispositivos contidos na legislação tributária vigente, particularmente onde se fundamenta a autuação.

Referindo-se às preliminares de nulidade, aduziu que o Auto de Infração foi lavrado em 26/11/2008, tendo o contribuinte sido cientificado em 04/12/2008, portanto no prazo regulamentar. Por outro lado, tanto a multa, como a Taxa SELIC decorrem da legislação pertinente.

Salientou que o impugnante, ao comercializar produtos contidos na substituição tributária, deve obediência à legislação correspondente, inclusive aos acordos existentes entre os estados, sendo prova disso ter buscado sua inscrição como substituto tributário junto ao Estado da Bahia.

Transcrevendo o art. 370, *caput*, do RICMS/97, ressaltou que a ação fiscal foi motivada pelo fato de o impugnante, que é uma empresa atacadista, ter deixado de efetuar a retenção do ICMS relativo à substituição tributária devido nas operações de transferências de mercadorias para sua filial, também atacadista, localizada na cidade de Feira de Santana, neste Estado.

Insurge-se contra a alegação do autuado de que não efetuara a retenção do imposto, com base no disposto na Cláusula Quinta do Convênio ICMS 81/93, redarguindo que a não aplicabilidade da substituição tributária ali prevista somente se aplica aos sujeitos passivos determinados nos respectivos convênios, conforme se depreende da leitura do parágrafo único daquela cláusula. Deste modo, o Convênio ICMS 76/94, que trata das mercadorias objeto da ação fiscal, estabelece

na transcrita Cláusula Primeira que os sujeitos passivos beneficiários da referida “não aplicabilidade” são exclusivamente os “importadores” e os “industriais fabricantes”.

Portanto, não resta dúvida de que ser importador ou fabricante é condição claramente determinante, fato inclusive reconhecido pelo autuado, quando atestou essa situação. Lembrou que sendo o impugnante uma empresa atacadista e não fabricante ou importador, fica afastada mais uma vez a possibilidade de se abrigar na condição explanada.

Afirmou que a obrigação do autuado de efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS da substituição tributária decorre exclusivamente do fato de as operações por ele promovidas se referirem a “mercadorias” objeto do convênio, conforme se verifica, de forma clara, na Cláusula Segunda do Convênio ICMS 81/93.

Em resumo, o autuado está obrigado a reter e recolher o ICMS, por comercializar mercadorias enquadradas em acordos interestaduais (cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93), porém não se enquadra na condição da “*não obrigatoriedade de retenção e recolhimento*”, por não desenvolver a atividade especificada no Convênio ICMS 76/94 (conforme parágrafo único, da cláusula quinta, do Convênio ICMS 81/93).

No que se refere à afirmativa de que todos os impostos em questão haviam sido pagos, alegou que o autuado se equivocou, pois ao optar por fazer os recolhimentos através da filial localizada no território baiano, o sujeito passivo passou a recolher o ICMS referente à substituição tributária a menos que o devido, considerando que ao invés de recolher o imposto integral, apenas com a redução de 10%, prevista no Convênio ICMS 76/94, o imposto pago recebeu indevidamente um segundo benefício cumulativo concedido exclusivamente a atacadistas baianos, através do Decreto 7.799/00, prejudicando o Estado. Assim, mesmo que fosse compensado o débito com o imposto pago pela unidade estabelecida na Bahia, ainda restaria saldo a recolher.

Por entender que estão devidamente caracterizados os elementos que ensejaram a pertinente ação fiscal, em face da evidente evasão de impostos devidos ao Estado da Bahia, ratificou a ação fiscal e sugeriu que o Auto de Infração fosse julgado procedente.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0209-01/09, decidiu pela improcedência do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

“(…)

Entendo estar evidenciado que a exigência tributária em lide não foi efetivada contra o real responsável pela obrigação de reter e recolher o ICMS em favor do Estado da Bahia, ou seja, a unidade da empresa destinatária das mercadorias, estabelecida neste Estado. Isto porque, de acordo com o disposto na Cláusula quinta, inciso II do Convênio ICMS nº. 81/93, vigente à época de ocorrência dos fatos, não se aplicava a substituição tributária em relação 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.’

Ressalto que a partir de 1º/01/2004 foi acrescentado à mencionada cláusula o parágrafo único, com a seguinte redação: ‘Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.’ Esta inovação significa que somente a partir dessa data e, portanto, após o período autuado, passou a ser correto se exigir do estabelecimento remetente localizado em unidade federativa signatária do Convênio ICMS nº. 76/94, a efetivação da retenção e recolhimento do tributo em favor do Estado da Bahia.

Em conformidade com o disposto nesse parágrafo, foi determinado expressamente que o sujeito passivo por substituição tributária para fins da regra de sua dispensa ou inaplicabilidade, seria aquele assim definido no acordo interestadual que trata do regime de substituição tributária aplicável especificamente a cada mercadoria. Assim, somente a partir de então, passou a se exigir que o remetente efetuasse a retenção e o recolhimento do ICMS/ST, uma vez que de acordo com a Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, ele está enquadrado na condição de contribuinte substituto, o que não se verifica no Convênio ICMS 76/94, que atribui esta condição apenas ao importador e ao industrial fabricante.

Esta situação decorre do fato de que apesar de se verificar na Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, que é conferida a condição de substituto tributário apenas ao estabelecimento importador e ao industrial fabricante, na Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem obedecidas por todos os estados e pelo Distrito Federal, essa condição é atribuída a qualquer contribuinte que realize operações

interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária derivada de acordos interestaduais.

Em suma, como no período compreendido pela ação fiscal, a disposição legal contida nos acordos atinentes à matéria previa que nos casos de transferência de medicamentos de uso humano para filial atacadista situada no Estado da Bahia, não deveria ser atribuído ao remetente a condição de substituto tributário, cabendo ao destinatário a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS concernente às saídas subsequentes, concluo que a presente autuação é improcedente”.

Impende observar que a Decisão proferida em primeira instância, como parte de fundamentação do seu voto, invocou e transcreveu outro *decisum*, da lavra da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0047-11/09, proferido na mesma diretiva, qual seja, pela improcedência da autuação.

VOTO

Reparo algum merece a Decisão recorrida.

Isso porque, de fato, o Auto de Infração não foi lavrado contra o verdadeiro responsável pela obrigação de efetuar a retenção e recolhimento do ICMS em favor do Estado da Bahia, qual seja, a unidade da empresa destinatária das mercadorias, estabelecida neste Estado.

Ora, a Cláusula quinta, inciso II, do Convênio ICMS 81/93, cujo teor vigia à época de ocorrência dos fatos, não se aplicava a substituição tributária em relação 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.*'

Somente a partir de 1º/01/2004, em razão do acréscimo do parágrafo único à Cláusula Quinta, é que passou a ser correta a exigência do imposto junto ao estabelecimento remetente.

Dest'arte, tendo em vista que no período compreendido pela ação fiscal, o inciso II, da Cláusula Quinta do Convênio ICMS 81/93, estatuiu que nos casos de transferência de medicamentos de uso humano para filial atacadista situada no Estado da Bahia, não deveria ser atribuída ao remetente a condição de substituto tributário, cabendo ao destinatário a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS concernente às saídas subsequentes, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo a Decisão recorrida em todos os seus termos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **282219.1101/08-0**, lavrado contra **ATHOS FARMA S.A. - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS**.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2009.

CARLOS FABIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS