

A. I. N°. - 282219.1101/08-0
AUTUADO - ATHOS FARMA S.A. DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS
AUTUANTE - RUBENS MINORU HONDA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 09.07.2009

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0209-01/09

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. Afastadas as preliminares de constitucionalidade e não acatada a arguição de decadência. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

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:

01 – procedeu à retenção a menos do ICMS e ao conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, 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;

02 – deixou de proceder à retenção e ao conseqüente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, 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.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 565 a 584, aduzindo que restará demonstrado 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.

Argumenta que no caso específico do ICMS, conforme determina o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), o prazo para que a Fazenda Pública se pronuncie sobre a homologação dos lançamentos efetuados pelo sujeito passivo é de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo sem que ocorra o pronunciamento, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Afiança que no caso da infração 01 os valores cobrados referem-se a fatos geradores ocorridos entre janeiro e julho de 2003, de modo que não poderia estar sendo exigido o imposto relativo a esse período, considerando que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 04/12/2008. Isto porque os valores relativos àqueles meses não poderiam ser exigidos, uma vez que já havia decaído o direito de a Fazenda constituir os respectivos créditos.

Nesse sentido, transcreve o entendimento de Aliomar Baleiro, sobre a inadmissibilidade da constituição do crédito tributário para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, após transcorridos cinco anos contados da ocorrência do fato jurídico-tributário, bem como o raciocínio de Fábio Fanuchi sobre o tema.

Observa que enquanto o art. 150 do CTN se aplica a tributos cujo lançamento se dá por homologação e cujo pagamento foi efetuado, o art. 173 é direcionado para os tributos que têm seu lançamento efetuado por declaração, uma vez que a lei considera como ocorrido o fato jurídico-tributário somente no encerramento do exercício, razão pela qual é inaplicável ao presente caso o prazo decadencial de que trata o artigo 173.

Mesmo porque, conforme descriminação dos fatos apontados na infração 01, houve retenção do ICMS e seu consequente recolhimento, porém tendo sido realizado em valor considerado inferior. Dessa forma, enquanto não formalizado o lançamento, consubstanciado no Auto de Infração, até o dia 08/07/2008, continuava a transcorrer o prazo decadencial.

Entende que com base no quanto aduzido, a decadência parcial requerida há de prosperar. Para tanto, transcreve as ementas relativas aos seguintes julgados, emanados de tribunais administrativos e judiciais: STJ – Primeira Turma RESP 720275/ES, CSRF/01-04.828, CSRF/01-05.273 e 1º Conselho de Contribuintes nº. 103-23.249.

Friza que os créditos tributários relativos ao ICMS exigidos através da infração 01, que se referem ao período de janeiro e julho de 2003 (inclusive) estão extintos, uma vez que decaiu o direito de a Fazenda exigir-los, nos termos previstos no artigo 150, §4º do CTN, de modo que essa exigência deve ser cancelada. Entende que a decadência é um fato controverso, que deve resultar na extinção de qualquer crédito tributário que se queira exigir por meio dessa infração.

Ressalta que isto não significa que a exigência dos valores relativos ao ICMS são devidas, porque, conforme demonstrará, o impugnante cumpriu pontualmente todas as suas obrigações.

Apesar de entender que os argumentos apresentados são suficientes para anular o Auto de Infração, invoca, apenas a título de argumentação, que não pode prosperar a cobrança dos juros moratórios mediante a utilização da Taxa Selic. Lembra 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).

Assim, foi criada para medir a variação nas operações do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, constituindo-se em uma taxa de juros remuneratórios, que visa premiar o capital investido pelo aplicador em títulos da dívida pública federal. Portanto, seu objetivo é remunerar o investidor, de uma forma competitiva, não devendo ser aplicada como sanção, por atraso no cumprimento de uma obrigação.

Neste sentido, utiliza-se de trabalhos da autoria de Maristela Miglioli Sabbag, de Ives Gandra da Silva Martins e de Gabriel Lacerda Troianelli, nos quais é defendido que a Taxa Selic se trata de uma remuneração de capital, por uso de dinheiro, o que lhe confere um caráter remuneratório e não indexatório do nível da inflação, de modo que o seu uso em decorrência de pagamento de tributo com atraso é inconstitucional, uma vez que não pode ser utilizada como taxa de juros moratórios, pois isto resultaria em afronta ao caput e ao § 1º do art. 161 do CTN. Ademais, como sua forma de cálculo não está prevista em lei, desrespeita-se a reserva absoluta de lei formal, ofendendo-se o art. 150, inciso I da Constituição Federal.

Salienta que essas alegações demonstram que a Taxa Selic jamais poderia ser utilizada como “juros moratórios”, por possuir natureza jurídica totalmente diferente da “mora” por parte do devedor. Ressalta que, além disso, a referida taxa não foi criada e definida em lei, mas por Resolução do BACEN, o que ofende o princípio constitucional da legalidade, bem como o disposto no art. 161, § 1º do CTN.

Transcreve o entendimento do Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Domingos Franciulli Netto, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, sobre a inconstitucionalidade da Taxa Selic para fins tributários.

Acrescenta que o art. 161, § 1º do CTN dispõe que “*se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês (...).*”. Como a Taxa Selic não foi criada por lei ordinária, os juros a serem aplicados ao presente caso estão limitados a 1% ao mês. Apesar desse artigo não vedar a utilização de percentual diferente, desde que fixado em lei, como não existe previsão legal para a Selic, deve-se aplicar aos juros de mora a taxa de 1% ao mês. Aduz que esse entendimento foi acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, no Acórdão concernente ao processo nº. 215.881, cuja ementa transcreveu.

Considerando-se a natureza remuneratória da taxa SELIC, a inconstitucionalidade de sua aplicação e a sua ilegalidade, entende que não se pode admitir a sua utilização com a natureza de juros de mora. Ressalta que não se trata da declaração de inconstitucionalidade da taxa SELIC, porém tão-somente de pedido para que, verificando-se a inadequação da sua utilização para a correção de tributos federais ao padrão estabelecido na CF/88, decida-se por aplicar os dispositivos contidos na Constituição, em detrimento à exigência contida na Lei nº. 9.250/95 e posteriores alterações, entendimento este já adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

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, entende que é nulo o Auto de Infração, dada a iliquidez de seus valores. Contudo, na remota hipótese da autuação ser mantida, argumenta que os valores deverão ser revistos, a fim de se apurar a eventual incidência dos juros de mora com base na legislação em vigor.

Alega 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.

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.

Frisa 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.

Argumenta 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 transcreve. Frisa 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 pólo 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.

Acrescenta 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. Lembra que no próprio Auto de Infração consta que os estabelecimentos envolvidos nas operações de transferência são atacadistas.

Argui 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.

Conclui 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, solicita 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.

Realça que de acordo com o art. 3º do CTN o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito, não podendo ser utilizado para punir, assim como as sanções não podem ser utilizadas como instrumento disfarçado de arrecadação. A severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular o pagamento de tributos devidos, entretanto deve haver proporcionalidade entre as penalidades e as infrações cometidas, de modo que a punição guarde relação direta entre a infração cometida e o mal causado.

Nesse sentido, menciona a decisão do extinto Tribunal Federal de Recursos, nos autos da Apelação Cível nº. 66.959/RJ, cuja ementa transcreveu, quando foi reconhecido o princípio da proporcionalidade entre as circunstâncias de fato e a multa imposta. Traz à colação, ainda, trechos

de decisão do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº. 81.550/75, que trata da rejeição da aplicação de multas com efeito confiscatório.

Requer o cancelamento da multa sugerida pelo autuante, haja vista que o valor que exigido é totalmente desproporcional ao montante do crédito tributário correspondente, revestindo-se de caráter evidentemente confiscatório.

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

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

Na informação fiscal, produzida às fls. 605 a 609, o autuante inicialmente se utiliza do 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.

Argúi 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, aduz 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.

Salienta 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, ressalta 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, redargüindo 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. Lembra 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.

Afirma 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, alega 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, ratifica a ação fiscal e sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente.

VOTO

Inicialmente, afasto a alegação defensiva de que a aplicação da taxa SELIC para atualizar o valor do imposto exigido é inconstitucional, pois sua utilização tornou-se prática reiterada da administração tributária em todas as esferas de competência e é prevista no art. 102, § 2º, inciso II da Lei Estadual nº. 3.956/81 (COTEB). Portanto, é legal sua utilização. No que diz respeito à proposição de inconstitucionalidade da aplicação da taxa SELIC, observo que este órgão julgador não tem competência para declarar a inconstitucionalidade da legislação do Estado (art. 167 do RPAF/BA).

Quanto à afirmação de que as multas aplicadas são desproporcionais, constituindo-se em confisco e de que contrariam o princípio da capacidade contributiva, esclareço que tanto as infrações imputadas como os percentuais das multas estipuladas se adéquam perfeitamente ao presente caso, estando previstas na Lei nº. 7.014/96. Além disso, considerando que a exigência fiscal constante dos itens da autuação está fundamentada em expressa disposição legal, não vislumbro qualquer violação aos princípios mencionados, não existindo tampouco o enriquecimento ilícito por parte do erário estadual.

O autuado argüiu a decadência do crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, alegando que os fatos geradores relativos ao período de janeiro a julho de 2003 estariam extintos, sob o entendimento de que teria decaído o direito de o fisco cobrar o tributo correspondente aos mencionados períodos.

Constatou que essa alegação se baseou no entendimento de que a contagem do prazo para constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública, nesse caso, deveria se iniciar na data de vencimento de cada parcela do valor devido. Entendo razão não assisti-lo. Em primeiro lugar, as regras do art. 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº. 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em segundo lugar, a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser a presente situação, conforme explicitado acima. No caso desta lide, o prazo para a contagem referente ao período objeto do questionamento se iniciou em 01/01/2004, com prazo final em 31/12/2008. Como o lançamento ocorreu em 26/11/2008, não há o que se falar em decadência. Na presente situação como o impugnante deixou de recolher o tributo, a fiscalização, de forma acertada, efetuou o lançamento correspondente.

Ressalto, ainda, que tem sido esse o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.

Observo que o presente lançamento trata da falta de retenção e recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária, na qualidade do autuado de sujeito passivo por substituição, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. A autuação refere-se a operações efetivadas no exercício de 2003, com medicamentos de uso humano e outras mercadorias enquadradas no Convênio ICMS 76/94.

Em sua defesa, o autuado alegou que tratando-se de transferências do estabelecimento filial para a sua unidade matriz situada neste Estado, estaria dispensado de efetuar a retenção do imposto, albergado, segundo seu entendimento, pelo disposto na Cláusula quinta, parágrafo único, do Convênio ICMS nº. 81/93, bem como na Cláusula primeira do Convênio ICMS nº. 76/94, que prevê que sendo o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS o estabelecimento “importador ou industrial fabricante”, o impugnante poderia realizar as citadas transferências sem proceder à retenção do imposto, por se constituir em estabelecimento atacadista.

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 subseqüentes, concluo que a presente autuação é improcedente.

Saliento que esta conclusão segue entendimento já manifestado por este Conselho, a exemplo de recente decisão proferida pela 1^a Câmara de Julgamento Fiscal. Assim, tendo em vista que os fatos correspondentes a estes autos guardam perfeita semelhança com aqueles contidos no processo que originou a mencionada decisão, me utilizarei de trechos do voto proferido pela ilustre relatora, a Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, no Acórdão CJF nº. 0047-11/09, com o qual alinho o meu entendimento.

“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 2^a 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 subsequentes.

(...)

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 transscrito:

(...)

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 transscrito.

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.

(...)

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 acombarcando 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:

(...)

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:

(...)

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.”

Portanto, com fulcro no entendimento deste CONSEF acima referido, voto pela improcedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº. 282219.1101/08-0, lavrado contra **ATHOS FARMA S.A. DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, 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. 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

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

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR