

**PROCESSO** - A. I. Nº 298579.0040/08-2  
**RECORRENTE** - FARMÁCIA REMÉDIO BARATO LIMITADA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 165-04/09  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 07/07/2010

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0167-11/10

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS EFETUADAS POR FARMÁCIA, DROGARIA OU CASA DE PRODUTO NATURAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não se aplicando as regras relativas à retenção e recolhimento do imposto previstas no Convênio ICMS Nº 76/94 pelas empresas localizadas nos Estados de São Paulo e Minas Gerais, nas aquisições interestaduais de medicamentos sob o regime de substituição tributária o pagamento do ICMS é devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes. Rejeitada a preliminar suscitada. Indeferido o pedido de diligência. Infração caracterizada. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão proferida pela 4ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0165-04/09, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epígrafado, lavrado para imputar ao contribuinte a falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias (medicamentos) provenientes de outras unidades da Federação e / ou do exterior relacionadas nos Anexos 88 e 89 do RICMS/BA.

Em Primeira Instância, o julgamento proferido pela JJF pela Procedência do lançamento de ofício inicialmente rechaçou as preliminares invocadas pelo sujeito passivo, nos seguintes termos:

*“... não merecem amparo os argumentos trazidos pelo autuado ao requerer nulidade do Auto de Infração tendo em vista a existência de ilegitimidade passiva (mérito), além de erro do direito por ofensa aos princípios da legalidade motivação. Observo, no entanto, que foram evidenciados no presente processo os direitos do contribuinte no âmbito tributário consubstanciados na atenção aos princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, uma vez observado, no presente processo, o caráter processual da atividade tributária, disciplinada pelo art. 142, CTN, de forma que pode o contribuinte se beneficiar amplamente das garantias inerentes ao processo administrativo tributário, da forma como expressamente prevista no art. 5º, LV, CF/88. Na ocorrência da atual hipótese de conflito de interesse entre o fisco e contribuinte, está sendo oferecida a oportunidade de sua manifestação contraditar com liberdade acerca dos fatos que se reportam ao lançamento tributário, apresentar provas que darão suporte às suas alegações, contrapor argumentos, poder enfim, influenciar na Decisão e no acertamento do crédito tributário. Com relação às provas em matéria tributária, sabe-se que em se tratando da teoria geral das provas, insculpida nas disposições do Código de Processo Civil, naturalmente aplicada ao Poder Público, não apresenta nenhuma novidade. O ônus da prova no processo fiscal não cabe ao contribuinte, mas à Fazenda Pública. Não houve na presente lide qualquer inversão, uma vez carreados aos autos os documentos que objetivam provar a exigência fiscal. O PAF está revestido de todas as formalidades necessárias, não havendo violação ou mitigação de qualquer princípio que rege o Direito Administrativo, o Direito Tributário, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal. A autuação está plenamente fundada na Lei, em respeito ao princípio da Legalidade; a motivação, integrando de forma inarredável o devido processo legal, obriga ao agente público indicar as premissas fáticas e do direito desenvolvida como pressuposto de validade do procedimento fiscal. Expôs c e de direito, na medida em que descreveu a infração com a indicação de dem*

*motivação da autuação. Além do mais, o pedido não encontra amparo nas situações previstas no art. 18 do RPAF/BA.”*

Ainda em preliminar, o Relator da JJF indeferiu o pedido de diligência requerido pelo sujeito passivo, ao argumento de que: “.. não vislumbro tal necessidade, tendo em vista que a solução da matéria em questão independe de tal providência, comportando os autos elementos suficientes para seu deslinde. Indefiro, portanto, tal pedido, nos termos do art. 147, §2º, II, RPAF”

Após, passou a discorrer sobre o mérito da exigência fiscal, nos seguintes termos:

*“Quanto à ilegitimidade passiva, também invocada pelo autuado, será devidamente apreciada quando das discussões de mérito, pois que superadas as alegações adjetivas. Ficam, portanto, preliminarmente rejeitadas as nulidades argüidas direta ou indiretamente. No mérito, a alegação defensiva é no sentido de que a ITA DISTRIBUIDORA agiu com ardil, uma vez que as aquisições dos produtos ocorreram junto a distribuidor do fornecedor localizada em Salvador, levando a entender que os produtos já se encontravam substituídos. Tanto é assim que não existe nenhuma prova do trânsito das mercadorias de São Paulo até Feira de Santana. O autuante, por sua vez, afirma que o contribuinte adquiriu medicamentos em operações interestaduais de fornecedor localizado no Estado de São Paulo, ITA REPRESENTAÇÕES DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA; que obteve cópias das notas fiscais junto ao Fisco de São Paulo, juntadas ao processo, fls. 120/162, que não foram escrituradas no livro fiscal de registro de entradas, não recolhendo o ICMS antecipado por substituição tributária. Observe que os canhotos de recebimento anexos às fls. 17 a 42 indicam intensa movimentação comercial entre o autuado e a ITA REPRESENTAÇÕES, tendo sido identificado alguns dentre as notas citadas no demonstrativo de fl. 65, que balizou o respectivo Auto de Infração. Consoante o disposto na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 76/94, nas operações com os produtos relacionados no Anexo Único (medicamentos), fica atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário. No entanto, o estabelecimento autuado adquiriu os produtos descritos no presente Auto de Infração no Estado de São Paulo, este, não signatário do Convênio nº 76/94, conforme provam as notas fiscais de fls. 164/242. De fato, o Ato COTEPE-ICMS 15/97 de 06.11.97 definiu que não se aplica ao Estado de São Paulo as normas contidas no Convênio nº 76/94, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos. Ensina o art. 371, RICMS/BA, que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, nos prazos previstos no art. 125. Com base nas cópias das notas fiscais acostadas aos autos, fls. 120/162, verifico tratar-se de operações com medicamentos, sendo remetente a ITA REPRESENTAÇÕES DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA unidade localizada no Estado de São Paulo, não signatário do Convênio ICMS 76/94. Por isso, inexistindo convênio ou protocolo com os Estados remetentes, aplica-se dispositivo previsto no art. 125, II, “b” do RICMS/BA. Sem razão a alegação defensiva de que adquiriu os produtos na ITA localizada no Estado da Bahia, caso em que o imposto deveria ser exigido desse estabelecimento, tendo em vista que os documentos fiscais acostados aos autos comprovam que os produtos se originam da ITA SÃO PAULO – SP, visados, inclusive, por Auditores Fiscais encarregados de proceder às diligências em contribuintes substitutos tributários (fls. 15/16), restando caracterizada a exigência conforme contida na inicial. Igualmente, considerações de natureza subjetiva, a exemplo de ardil do fornecedor, não cabem na aplicação das normas impositivas de obrigações tributárias, que se movem por critérios de responsabilidade de ordem objetiva (Art. 136, CTN). No caso concreto, todas as notas fiscais objeto da autuação foram emitidas pelas unidades da ITA localizada no Estado de São Paulo, que, conforme foi dito anteriormente, denunciou o Convênio ICMS 76/94. Conforme disposto no art. 61, § 2º, inciso I, RICMS/BA, para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento, nas operações com os produtos farmacêuticos e demais mercadorias especificados no item 13, II, art. 353, RICMS/BA, a base de cálculo será calculada em consonância com o Convênio ICMS 76/94, inclusive quanto a redução de 10% para fins de substituição tributária. Por sua vez, a Cláusula Segunda do mencionado Convênio determina que a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial (PMC). Na falta deste, toma-se por base o montante formado pelo preço praticado pelo remetente incluído o valor IPI, frete e demais despesas e sobre este montante o percentual da margem de valor agregado – MVA. Compulsando-se os autos, verifica-se que a redução da base de cálculo em comento foi efetivamente operada pelo fisco estadual em conformidade com o que estabelece a legislação vigente, inclusive contemplando a redução de 10 demonstrativo de fls. 66 a 163. Posto isso, concluo dos exames realizados restou comprovado o cometimento, por parte do autuado na forma material, que lhe fora imputada, ou seja, deixou de recolher o ICMS substituto por*

*mácia referente a aquisição de medicamentos provenientes de outra unidade da Federação pelo fato dos Estados de Minas Gerais e São Paulo não manterem convênio ou protocolo com o Estado da Bahia.”*

Inconformado com o julgado de Primeira Instância, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário, através de advogados regularmente constituídos, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua Impugnação.

Assim, suscita em preliminar a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que houve erro de direito e ilegitimidade passiva, afirmando que o julgamento, assim como o autuante, assumiu que o artil utilizado pela empresa ITA REPRESENTAÇÕES DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS implicaria na sua responsabilidade, o que não procede, pois as aquisições se deram junto à distribuidora do citado fornecedor, localizada em Salvador, tendo o autuado subentendido que os produtos já se encontravam substituídos.

Registra que, inclusive, que nos documentos fiscais da empresa ITA REPRESENTAÇÕES, apesar de não existir menção a transbordo, não há prova do trânsito das mercadorias entre São Paulo e Feira de Santana; tais fatos, entende, demonstrariam que a operação ocorreu nos limites do Estado da Bahia.

Pondera que o lançamento não demonstra com certeza a ocorrência do fato gerador do imposto e carece de provas que indiquem a aquisição interestadual, pois não há aposição de carimbos de postos fiscais, o que torna o ato administrativo viciado, pois a lei impõe a necessidade de enunciar corretamente as razões da imputação.

Aduz que o critério jurídico utilizado pelo Fisco está viciado, uma vez que contém erro de direito, já que não observou a legislação aplicável e a real situação fática e que tal erro de direito também agride o princípio da legalidade e da motivação, pela inexistência de fundamento jurídico para dar embasamento legal ao procedimento e da descrição exata e precisa dos motivos de fato e de direito que lhe serviram de fundamento.

Requer, assim, a nulidade do Auto de Infração, alegando ofensa aos arts. 28, §4º, 41 e 18, IV, “a”, do RPAF/BA, entendendo que não há no lançamento as provas necessárias à demonstração do fato arguido e nem se demonstra com certeza a ocorrência dos fatos geradores, citando doutrinadores e julgados.

Requer diligência ou perícia fiscal a fim de que seja verificada junto à empresa Ita Representações, se a impressão nos documentos fiscais tidos como emitidos por São Paulo são semelhantes com os emitidos pela empresa neste Estado, para que se demonstre que as mercadorias foram adquiridas e enviadas já internalizadas no território baiano e quando já deveriam estar com a antecipação devidamente quitada.

Faz um extenso arrazoado sobre a demonstração da finalidade da perícia, diligências e poder discricionário, das perícias sob a égide da Administração Tributária no direito brasileiro, conceituação de perícia, a perícia e a prova, bem como o pedido de perícia e a nulidade da Decisão administrativa, para ao final requerer o acolhimento da preliminar de nulidade ou deferimento da diligência por fiscal estranho ao feito.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo, aduz que compulsando os autos, verifica-se à saciedade que tanto a imputação fiscal está absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual, como o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09.07.1999.

Afirma que preliminares de nulidades constantes da súplica recursal deverão ser rechaçadas de plano, posto que, nos presentes autos, foram rigorosamente respeitadas as garantias constitucionais inerentes ao contribuinte em um Estado de Direito, não havendo qualquer fragilização ou violação aos princípios constitucionais da legalidade, da moralidade administrativa, devido processo legal, ampla defesa, e dos atos administrativos.

Afirma, ainda, que os sucessivos atos administrativos que compõem o lançamento demonstram com robustez a caracterização dos aspectos essenciais (pessoal, material, temporal, quantificador e espacial) do fato gerador da obrigação tributária.

No mérito, aduz que o recorrente insiste em afirmar que os produtos foram adquiridos perante filiais do fornecedor Ita Representações, localizada em Salvador, haja vista a ausência de provas do trânsito das mercadorias de São Paulo para Feira de Santana, mas que as notas fiscais que lastreiam a presente autuação, são pertinentes a mercadorias (medicamentos) submetidas ao regime de substituição tributária e provenientes do Estado de São Paulo, não signatário do Convênio ICMS 76/94.

Ressalta que a alegação do recorrente de que adquiriu as mercadorias em Salvador não está respaldada em provas materiais, haja vista que as notas fiscais acostadas ao PAF comprovam que os produtos se originaram de outro Estado da Federação e que, assim, restando comprovado no presente processo administrativo fiscal a natureza das operações, vale dizer, que são operações relativas a aquisições interestaduais de medicamentos perante Estado não signatário do Convênio ICMS nº 76/94, e diante do fato de que a legislação tributária, no art. 371 do RICMS/BA, determina que o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, nos prazos estipulados no art. 125 do mesmo Regulamento, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Inicialmente, quanto ao pedido de diligência/perícia fiscal apresentado pelo recorrente, entendemos que não merece acolhimento, visto que as provas constantes dos autos, especificamente as cópias das notas fiscais emitidas pela empresa Ita Representações – fls. 164 a 242 - livros Registro de Entradas de Mercadorias do sujeito passivo – fls. 42 a 63 - demonstrativos analíticos e sintéticos do imposto devido, e canhotos de recebimentos – fls. 17 a 41 - são suficientes para embasar a exigência fiscal, dando efetivo suporte probatório hábeis a firmar a infração cometida pelo recorrente, além de ser desnecessária a perícia fiscal requerida, visto que a prova do fato imputado ao contribuinte não depende de conhecimento especializado e as provas trazidas aos autos pelo autuante são robustas.

Registre-se, ainda, que tal negativa encontra amparo na legislação processual administrativa baiana - RPAF/BA - mas especificamente no seu art. 147, abaixo reproduzido:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

.....

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;”*

Quanto à arguição de nulidade do Auto de Infração, de logo também devemos rechaçá-la, comungando com o opinativo da PGE/PROFIS, pois não vislumbramos qualquer macula que inquinasse de nulidade o presente lançamento de ofício.

E, de fato, não há ofensa ao princípio da legalidade ou ao princípio da motivação dos atos administrativos, pois a peça inicial da autuação traz especificamente os dispositivos legais infringidos pelo recorrente, bem como a multa prevista na lei para a infração ir

ção se fundamenta nos documentos fiscais e registros de entrada

autos – que comprovam, à saciedade, a ocorrência da infração cometida pelo sujeito passivo, por se caracterizarem em lastro material suficiente a tal imputação.

No mérito, melhor sorte não socorre o recorrente, pois da análise das razões do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, constato que as mesmas são incapazes de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra devidamente fundamentada, como consignou também a PGE/PROFIS.

Exige-se do sujeito passivo no presente lançamento de ofício o imposto devido por substituição tributária, na condição de contribuinte substituto, na aquisição interestadual de medicamentos e produtos farmacêuticos, junto a fornecedor localizado em unidade da Federação não signatária do Convênio ICMS 76/94, acordo interestadual que atribui ao remetente a responsabilidade pela retenção do imposto devido nas operações subsequentes.

Assim, como o Estado de São Paulo, estado de localização do emitente das notas fiscais objeto da autuação, não é signatário do referido acordo, cabe ao adquirente baiano a responsabilidade pela retenção do imposto devido na operação por ele realizada e nas operações subsequentes em território baiano.

Muito embora o recorrente alegue que as aquisições foram internas, ou seja, dentro do Estado da Bahia, as cópias das notas fiscais acostadas aos autos, às fls. 164 a 242, bem como os comprovantes de recebimento das mercadorias nelas constantes – fls. 17 a 41 - comprovam que se trata de operações interestaduais, cujo emitente é estabelecido no Estado de São Paulo, estado membro da Federação que não é signatário do Convênio ICMS 76/94.

Assim, não havendo acordo interestadual com o referido Estado, à época dos fatos geradores do presente lançamento, a responsabilidade pelo pagamento do imposto, por antecipação tributária, passa a ser do adquirente localizado no Estado da Bahia, em face do princípio da territorialidade da legislação estadual, consoante previsto no art. 371 do RICMS, o qual estabelece *in verbis*:

*“Art. 371. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125.”*

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298579.0040/08-2, lavrado contra **FARMÁCIA REMÉDIO BARATO LIMITADA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$82.338,58**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de maio de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA