

**A. I. N°** - 299166.0378/08-8  
**AUTUADO** - CELLOFARM LTDA.  
**AUTUANTE** - WALTER LUCIO CARDOSO DE FREITAS  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/METRO  
**INTERNET** 19.03.2010

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO JJF N° 0033-05/10

**EMENTA:** ICMS.. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL COM MERCADORIAS SUJEITAS À 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. 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. 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. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 07/08/2008, exige da empresa autuada ICMS no valor de R\$ 40.525,02, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, tendo em vista a falta de retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações subsequentes no Estado da Bahia de produtos farmacêuticos.

Constam dos autos: Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº. 145847 (fl. 03), originais do conhecimento de transporte e de nota fiscal relativos à operação autuada (fls. 05 e 06), memória de cálculo (fl. 14), intimação do Auto de Infração e respectivo “AR” (fls. 15 e 16).

Em peça de impugnação (fls. 49 a 62), o autuado inicialmente aponta a tempestividade da mesma.

Citando dispositivos de normas que regem o instituto da substituição tributária, juntamente com decisões deste Conselho de Fazenda, aduz a sua ilegitimidade passiva, por entender que a responsável por substituição da operação objeto do Auto de Infração é a sociedade empresária destinatária dos produtos designados na nota fiscal de fl. 06: MEDISIL COMERCIAL FARMAC. E HOSP. LTDA., inscrita neste Estado sob o número 37.712.866.

Alega que a precitada sociedade goza de benefícios concedidos pelo Estado da Bahia, cujo principal dispositivo é o art. 3º - A do Decreto 7.799/00, que lhe caracteriza como responsável

operações semelhantes à em comento, com redução da base de cálculo em 18,53%, de tal forma que a carga do imposto resulte em 12,15%.

Cita, inclusive, a cláusula 5ª, inciso I do Convênio ICMS 81/93, que estabelece que “a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria”.

Finaliza requerendo a improcedência do auto de infração.

O autuante informa que as mercadorias apreendidas são medicamentos procedentes do Estado do Espírito Santo, que é signatário do Convênio ICMS 76/94. A cláusula primeira desse Convênio estipula que cabe ao estabelecimento importador ou ao fabricante industrial, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS.

Argumenta que o Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas no regime de substituição tributária, diz que o sujeito passivo é aquele definido no protocolo ou convênio que trata da mercadoria. Não aceita a MEDISIL COMERCIAL FARMAC. E HOSP. LTDA. como sujeito passivo por substituição, já que não é importadora nem industrial. Alega que não cabe o benefício da redução da carga tributária – acima aludido – pelo fato de o cálculo da base de tributação do presente lançamento ter sido efetuado nos termos do Convênio ICMS 76/94.

Conclui requerendo a procedência do auto de infração.

A 4ª JJF, em decisão de fls. 96 a 98, julgou nulo o presente Auto de Infração por ilegitimidade passiva, por entender que:

- O Convênio ICMS 81/93 – inclusive a sua cláusula segunda – estabelece normas gerais que regulam o regime de substituição tributária. Por outro lado, o art. 3º - A do Decreto 7.799/2000 trata especificamente dos produtos relacionados no art. 353, II, item 13 do RICMS/BA: produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, exatamente os constantes da nota fiscal número 145847 (fl. 03), apreendida para efeito de autuação. Em face da regra de integração jurídica de que a norma especial prevalece sobre a geral, o art. 3º - A do Decreto 7.799/2000 deve prevalecer, na situação sob exame, sobre a cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93;
- A cláusula 5ª, inciso I do Convênio ICMS 81/93 diz não se aplicar a substituição tributária às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.

Em sede de recurso de ofício (fls. 109 a 114), a 1ª CJF concluiu pela nulidade da decisão de 1ª instância (ACÓRDÃO CJF NÚMERO 0093-11/09) e conseqüente provimento daquele, por entender que somente se confere responsabilidade ao adquirente pelo imposto não retido ou retido em valor inferior ao estabelecido em acordo - pelo estabelecimento remetente - a quem o acordo interestadual atribui a condição de sujeito passivo por substituição - de forma supletiva. Já se o imposto for recolhido a menos pelo sujeito passivo por substituição, pelo fato de a 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, decidiu a 1ª CJF que 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. Do mencionado Acórdão também constou a decisão de que se “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”.

Em atendimento à decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Julgamento Fiscal -, à fl. 127, decidiu converter o processo em diligência ao sujeito passivo dos documentos de fls. 13 e 14, reabre conseqüente informação fiscal.

Intimado do teor da diligência (fl. 129), o contribuinte apresenta nova impugnação às fls. 138 a 165.

Citando doutrina, jurisprudência, dispositivos regulamentares, legais e constitucionais, preliminarmente, pugna pela nulidade do ato preparatório do lançamento tributário, por ausência de subsunção do fato à norma, cerceamento de direito de defesa, ofensa ao princípio da legalidade e por ilegitimidade passiva. Entende que não foi mencionado sequer um único dispositivo da legislação baiana, havendo mera referência a norma de Convênio, que não pode criar direitos e obrigações, por não ser esta a sua destinação. Afirma que o que obriga o contribuinte é a legislação que decorra de convênios ou protocolos referendados pelo Poder Legislativo de cada unidade federada. Reitera as argumentações expendidas inicialmente na peça de defesa, no tocante à questão da sua ilegitimidade passiva.

No mérito, alega que sempre recolheu suas obrigações relativas ao imposto devido por substituição utilizando margem de valor agregado, de acordo com a legislação em vigor, o que afasta a utilização de pauta fiscal. Transcreve jurisprudência nesse sentido. Diz que a base de cálculo utilizada pelo Fisco é relativa à venda para consumidor final, que não é o caso, pois comercializa quase que exclusivamente com hospitais e distribuidores. Assevera que os preços finais nas vendas para atividades hospitalares – para efeito de substituição tributária –, não poderiam ser outros além daqueles praticados na ocasião. Pondera que os produtos não são destinados ao consumo, que não podem ser ministrados sem a supervisão de profissional da área médica e que no fornecimento dos mesmos a pacientes não incide o imposto, fatos que demonstram ter o Fisco utilizado a técnica de arbitramento, admitido apenas em casos especialíssimos. Alega não restar dúvida de que a base de cálculo eleita pela Fiscalização diz respeito à etapa posterior do tráfego negocial, ou seja, à pulverização para venda no varejo.

Requer a nulidade do lançamento de ofício.

Na informação fiscal de fls. 122 e 123, o autuante alega que a exigência encontra fundamento em dispositivos regulamentares e legais do Estado da Bahia, bem como no CTN e na CF/88, o que afasta as teses de ofensa ao princípio da legalidade e de ilegitimidade passiva, nos termos do acórdão CJF 0093-11/09.

Aduz que o sujeito passivo – até o presente momento –, não apresentou qualquer comprovante de recolhimento do imposto exigido, assim como não destacou o ICMS por substituição tributária no corpo do documento fiscal objeto da autuação. Sendo assim, não cabe falar em cobrança de diferenças por suposto pagamento a menor, pois o que houve foi falta de pagamento.

A metodologia de cálculo tomou por base a norma da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, utilizando os preços máximos a consumidor (PMC), constantes da tabela ABC-FARMA vigente à época. Se existe um PMC indicado, no seu entender, é porque o produto pode ser vendido a consumidor final, seja ele pessoa física ou jurídica. Ressalta que entre os produtos apreendidos existem alguns com embalagens 10, 20 e 16, que não se configuram como embalagem hospitalar. Não houve uso de pauta fiscal ou arbitramento para determinação da base de cálculo, mas utilização de preços informados para venda a consumidor final, seja ele hospital ou não (PMC).

Requer a procedência da autuação.

## VOTO

Fica rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado. Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios do Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente ii

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS em decorrência de a autuada ter deixado de proceder à retenção e ao recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição nas vendas realizadas a contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Peço vênia para transcrever alguns trechos do acórdão CJF 0093-11/09, que muito bem esclarece as questões levantadas na presente lição.

*Inicialmente, é necessário consignar que a operação objeto da autuação rege-se pelas regras do Convênio ICMS 76/94, valendo ressaltar que o instituto da substituição tributária, no âmbito do ICMS, é regido nas operações interestaduais pelos convênios e protocolos firmados pelas unidades federativas para tal fim, o que se faz com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional. No caso específico dos autos, trata-se de operações interestaduais com medicamentos de uso humano, sujeitas à substituição tributária por força do Convênio ICMS 76/94, fazendo parte das unidades federadas signatárias, dentre outros, o Estado da Bahia e 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.*

Sem olvidar os arts. 10 e 11 da Lei 7.014/96, tendo-se em vista o acima exposto, concluo que não assiste razão ao sujeito passivo quando alega não existirem normas legais a fundamentar o presente ato administrativo, pois os convênios acima citados, ratificados na forma da Lei, obrigam sim os contribuintes, em estrita obediência ao quanto disposto nos arts. 102 e 199 do CTN.

*Lei 7.014/96.*

*Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.  
(...)*

*Art. 11. Quando for celebrado entre a Bahia e outras unidades da Federação acordo para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinada mercadoria, ficará esta automaticamente enquadrada no regime, na forma prevista em regulamento.*

*CTN*

*Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.  
(...)*

*Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.  
(...)*

No tocante à determinação da base de tributação, também carecem de fundamento as alegações defensivas, pois a mesma não foi constituída mediante arbitramento, mas de acordo com o que determina a cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94. 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. Também não houve cobrança de imposto pago a menos, mas lançamento de ofício do valor total do ICMS devido por substituição tributária não destacado no documento fiscal de fl. 06.

Com referência à suposta ilegitimidade de parte, percebo que a cláusula primeira do precitado Convênio estabelece que nas operações com os produtos relacionados no seu 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 pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação subsequentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário.

estabelecimento autuado, que é industrial fabricante, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, determinação explicitada pela regra disposta nos arts. 370 e 373 do RICMS/BA. Em revisão do entendimento esposado na primeira decisão, concluo que o estabelecimento autuado é sujeito passivo por substituição tributária, a ele devendo ser atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes no Estado da Bahia.

Nessa senda, o Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas no regime de substituição tributária, diz que o sujeito passivo é aquele definido no protocolo ou convênio que trata da mercadoria.

A atribuição de responsabilidade supletiva (do adquirente) 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.

Sendo o estabelecimento industrial/fabricante de produtos farmacêuticos, configura-se como 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, 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/BA, não tem nenhuma aplicabilidade à situação posta neste Auto de Infração. Isso porque é referente às operações internas realizadas por atacadistas localizados na Bahia, e o autuado é industrial situado no Estado do Espírito Santo. Tendo-se em vista todos os fundamentos de fato e de direito acima esposados, concluo que também é inaplicável a cláusula 5ª, inciso I do Convênio ICMS 81/93, que estabelece que “*a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria*”.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299166.0378/08-8**, lavrado contra **CELLOFARM LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$40.525,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de março de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA