

**A. I. Nº** - 279804.0009/09-9  
**AUTUADO** - MECFARMA DISTRIBUIDORA LTDA.  
**AUTUANTE** - AUGUSTO JORGE LIMA MOREIRA  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO

Retificação da Resolução relativa ao Acórdão nº 0310-02/10, de 21 de outubro de 2010, exarado pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, conforme solicitação à fl. 1.187 dos autos, para exclusão do Recurso de Ofício em face de não cabimento.

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 310-02/10-A**

**EMENTA:** ICMS. 1. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. LUVAS. MÁSCARAS, TERMÔMETROS. SAÍDAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NORMAL. Infração reconhecida. 2. LIVROS FISCAIS. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO NO PRAZO REGULAMENTAR. Infração reconhecida. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Excluídas as notas fiscais oriundas de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94, resultando na diminuição do débito. Quanto às aquisições de medicamentos destinados a hospitais, casas de saúde, clínicas e órgãos públicos, o autuado deve adequar-se à sistemática prevista no § 6º do art. 359 do RICMS. Infração parcialmente subsistente. 4. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. Infração reconhecida. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/06/2009, para exigência de ICMS e MULTA no valor de R\$409.951,83, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$26.904,07, nos meses de fevereiro a maio, agosto a dezembro de 2006, janeiro a novembro de 2007, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, conforme demonstrativos às fls.15/31, 155/.....Em complemento consta: *“A empresa deu tratamento de não tributadas as mercadorias como: luvas, máscaras, termômetros, conforme consta na planilha AUDIF 202, em anexo, e que são tributadas normalmente. A empresa utilizou a prática nos anos de 2006 a 2007, sendo que no ano de 2006, a empresa também não lançou os créditos referentes às aquisições destas*

*mercadorias.”*

2. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 107.312,68, nos prazos regulamentares, referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, relativo ao mês de março a novembro de 2008, conforme documentos às fls.190/191.
3. Recolhimento a menor do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 243.291,55, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, nos meses de outubro a dezembro de 2005, fevereiro a junho, setembro a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008, conforme demonstrativos e documentos às fls.31 a 113. Em complemento consta: “A empresa efetuou o recolhimento a menor a substituição do ICMS na aquisição de medicamentos e produtos constantes no art. 353, II, “13”, do RICMS/BA.”
4. Multa percentual, no valor de R\$ 32.443,53, sobre o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de novembro e dezembro de 2005, março a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008, conforme documentos às fls.113/154.

O autuado, através de seu representante legal, inicialmente, salientou a tempestividade de sua defesa constante às fls.784 a 805, e reproduziu todas as infrações, destacando sobre as infrações 01, 02, e 04, o seu acatamento quanto aos débitos que foram lançados no demonstrativo de débito, se insurgindo quanto à infração 03, pelas razões de fato e de direito a seguir alinhadas.

Como preliminar de nulidade, argüiu que a legislação do ICMS não exige a obrigação de proceder a antecipação do ICMS em suas aquisições, por ter sua atividade amparo no inciso VII do art. 355 e por sido eleito pelo Regulamento do ICMS como sujeito passivo por substituição, *ex vi* do item 13 do inciso II do art. 353, todos do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia - Decreto n.º 6.284/97, que o exime de tal recolhimento do ICMS por antecipação propriamente dita sendo obrigado apenas a proceder a substituição tributária através da retenção do ICMS em suas operações de saídas.

Como segunda preliminar diz que a descrição do fato não permite determinar com segurança a natureza da infração, e que a tipificação da infração está redigida de forma confusa, pois acusa a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e por isso, houve uma incontestável antinomia, porquanto se o contribuinte é sujeito passivo por substituição estará tão só, por esta condição, obrigado a proceder a retenção do ICMS no momento que realizar operações de saídas, não podendo jamais lhes ser exigido por este fundamento condicional a obrigação pela antecipação do ICMS nas operações de entrada. Para fundamentar sua alegação transcreveu o art. 40 combinado com o art. 352 e o item 13 inciso II do art. 353 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97.

Além disso, argüiu que a imputação fragiliza ainda a respectiva tipificação da multa que foi enquadrada no dispositivo de multa prevista na *alínea “d” do inciso II do art. 42, da Lei n.º 7014/96*, que além de gerar insegurança quanto o que acusação fiscal, ainda excetua ao contribuinte da possibilidade da redução de multa com fulcro no art. 45 da Lei nº 7.014/96.

Por conta dessas preliminares, com supedâneo no princípio da tipicidade cerrada aduz que se faz necessário que o presente lançamento tributário seja anulado, conforme disposto no parágrafo primeiro combinado com a alínea “a” do inciso IV do art. 18 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999.

No mérito, pede a aplicação do disposto no § 2º do art.249 do CPC e no artigo 180 do RPAF/99, e argui a improcedência da autuação, passando a analisar os artigos 371 e 125, II, “b”, do RICMS/97, para mostrar que não foi observada pela fiscalização a disposição contida no artigo 355 do

mesmo Regulamento, que prevê, in verbis: Art. 355. *Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar: ..VII - a consumidor final.*

Prosseguindo, aduz que a antecipação a que também se refere o art. 355 do RICMS é aquela que se dá pela entrada da mercadoria no estabelecimento comercial e é efetivada pelo próprio contribuinte adquirente, existindo, neste caso, apenas uma figura, a do contribuinte, ele próprio se encarregando de proceder ao cálculo da antecipação e posterior recolhimento do tributo, sendo neste caso responsável pela antecipação e nunca substituição, a teor do que determina o artigo 352, do RICMS/97.

Ressalta que a interpretação sistemática dos arts. 371 c/c com o art. 355, VII ambos do RICMS, ao mencionar o signo retenção, diz: “*não se fará a retenção quando a mercadoria se destinar a consumidor final*” está se referindo ao responsável por substituição tributária, ou seja, o atacadista/distribuidor e/ou fabricante/importador, tornando-os dispensados da retenção fiscal no caso de fornecimento para consumidor final.

Com esses argumentos, diz que a despeito de empresa operar no atacado, todos os produtos adquiridos pelo seu comércio destinam-se a vendas a serem promovidas ao consumidor final, os destinatários são órgãos da administração pública federal, estadual ou municipal ou hospitais e clínicas, por isso, se exime do recolhimento do imposto, nos termos do dispositivo citado. Daí, argumenta que a conclusão é a de que o *mandamus* normativo talhado pelo inciso VII do art. 355 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia - Decreto n.º 6.284/97 a exime de tal recolhimento exigido pela infração 03.

Relaciona a título exemplificativo alguns dos clientes que se enquadram como consumidor final: quais sejam: ASSOCIAÇÃO DE PROTE A MATERLIDA E A INFAN VERA CRUZ; BRIDGESTONE FIRESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA; CASA DE SAUDE DR RENATO GONCALVES LTDA; CIPLAST CLINICA DE CIRURGIA PLASTICA LTDA; CLINICA DE ACIDENTADOS TRAUM ORT LTDA; CLINICA DE ORTOPIEDIA E FISIOTERAPIA DE LAURO DE FREITAS LTDA; CLINNAZA CLINICA NAZARE S/C; CLIVALE PROSAUDE LTDA; FUNDACAO BAHIANA DE CARDIOLOGIA; FUNDACAO JOSE SILVEIRA; HOSPITAL & MATERNIDADE BARTOLOMEU CHAVES S/C LTDA; HOSPITAL JAAR ANDRADE LTDA; KENNEL VETERINARIA LTDA-ME; LIGA BAHIANA CONTRA O CONCAER HOSPITAL ARISTIDES MALTEZ; POLICLINICA SANTA CLARA MÉDICOS ESPECIALIZADOS S/C LTDA; SERVICO DE EMERGENCIAS MÉDICO CIRURGICAS LTDA; SERVICOS PEDIATRICOS DA BAHIA LTDA; SERVIR SERVICOS MÉDICOS ESPECIALIZADOS S/C LTDA; SOMED SOCORROS MÉDICOS SOCIEDADE SIMPLES LTDA.

Mais adiante, frisa que a sujeição passiva por substituição afasta a exigência de antecipação pela entrada, pois o Regulamento do ICMS exclui da obrigação quanto a antecipação tributária as empresas que realizam operações de saídas de mercadorias diretamente a consumidor final, restando comprovado pela defesa tratar-se de contribuinte empreendedor que opera realizando vendas de medicamentos para hospitais, clínicas e órgãos da administração pública, todos consumidores finais posto que adquirem os medicamentos com o fim de os retirar do ciclo econômico, pois serão utilizados em suas atividades fins, sem a intenção de comércio. Além disso, que não é apenas este motivo que o desobriga de proceder à antecipação tributária, ocorre que em função de sua atividade econômica CNAE/FISCAL 4644301 - COMÉRCIO ATACADISTA DE MEDICAMENTOS, está enquadrado como sujeito passivo por substituição, cabendo apenas a retenção do ICMS nas operações de saídas de mercadorias para antecipar o ICMS devido nas operações subsequentes. Transcreveu os artigos 353, II, 13, o §1º do art. 372 e o art.375, todos do RICMS/97.

Feitas estas ponderações, o defendente, considerando o princípio da eventualidade, diz que se ultrapassada a preliminar de nulidade e os argumentos de improcedência total, discorre quanto a imprecisão do levantamento fiscal, frisando que foram incluídas notas fiscais de aquisições junto a empresas sediadas em unidades da federação signatárias do Convênio 76/94, que erroneamente

foram computadas para efeito do cálculo da malfadada antecipação tributária. Elaborou uma tabela da situação de cada UF em relação ao Convênio ICMS nº 76/94 – Medicamentos, ou seja as que denunciaram ao citado Convênio e as que aderiram.

Com base na citada tabela, aduz que não é possível exigir antecipação tributária, nos casos de aquisições junto a empresas sediadas nos estados do ESPÍRITO SANTO, PERNAMBUCO, PIAUÍ, PARANA, RIO DE JANEIRO, RIO GRANDE DO NORTE, SANTA CATARINA, SERGIPE E RIO GRANDE DO SUL, vez que estes estados são signatários do CONV. 76/94, estando, portanto as respectivas empresas que nestes estados possuem domicílio fiscal em relação ao ICMS elevadas à categoria de responsáveis tributários, em suas operações interestaduais com medicamentos, por força da Cláusula Primeira do citado convênio.

Elaborou uma planilha expurgando do levantamento fiscal efetuado pelo autuante, as aquisições realizadas nos estados do ESPÍRITO SANTO, PERNAMBUCO, PIAUÍ, PARANA, RIO DE JANEIRO, RIO GRANDE DO NORTE, SANTA CATARINA, SERGIPE E RIO GRANDE DO SUL, ao tempo em que refez o cálculo respectivo resultando na reformulação do lançamento pretendido para reduzir o valor de R\$ 293.291,53 para R\$ 169.447,39, conforme Tabela 002 sintética a seguir e demais demonstrativos analíticos afins (por mês e por NF) anexo à defesa composto de 124 peças.

ANO	V A L O R	BC SUBST	ICMS AUDITADO	ICMS APUR. DEFESA	ICMS RECOL	AUTUADO	APUR. PELA DEFESA
2005						478,01	478,01
2006	466.839,97	533.595,84	50.844,26	43.288,43	16.325,67	33.358,47	26.092,85
2007	1.346.321,21	1.457.244,20	133.236,77	110.099,38	24.826,38	108.404,89	78.496,12
2008	1.774.386,53	1.942.223,91	172.802,24	133.121,68	70.427,65	101.050,16	64.380,40
				TOTAIS		243.291,53	169.447,39

Além disso, o autuado argumenta que, além dos impeditivos jurídicos e as correções apontadas no levantamento fiscal, haveria ainda de ser considerado naquele cálculo, a título de estorno proporcional (§6º do art. 359 do RICMS/97), as saídas realizadas pela empresa relativas a fornecimento de medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e às suas fundações públicas, uma vez que preconiza o inciso VIII do art. 17 do RICMS/97 que estas operações são isentas do ICMS.

Informou que figuram entre os clientes da empresa diversas instituições que se enquadram na condição precípua (conforme cópias de algumas notas fiscais a título ilustrativo) requerida para o benefício em tela, como exemplo: SECRETARIA DE SAÚDE DO ESTADO DA BAHIA; PREFEITURA MUNICIPAL DE MATA DE SÃO JOÃO; PREFEITURA MUNICIPAL DE MARACAS; SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DA BAHIA; PREFEITURA MUNICIPAL DE MANOEL VITORINA; PREFEITURA MUNICIPAL DE JEQUIÉ; PREFEITURA MUNICIPAL DE DOM MACEDO COSTA; PREFEITURA MUNICIPAL DE AMARGOSA; PREFEITURA MUNICIPAL DE ITANAGRA; CENTRO FEDERAL DE EDUCAÇÃO E TECNOLOGIA; FASI FUNDO DE ATENÇÃO A SAÚDE DE ITABUNA; FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DO ESTADO DA BAHIA; HOSPITAL ANA NERY – SESAB; HOSPITAL CENTRAL ROBERTO SANTOS – SESAB; HOSPITAL COLÔNIA DOM RODRIGUES DE MENESES; HOSPITAL COLÔNIA LOPES RODRIGUES – SESAB; HOSPITAL ERNESTO SIMÕES FILHO – SESAB; HOSPITAL GERAL DE CAMAÇARI – SESAB; HOSPITAL GERAL DO ESTADO – SESAB; HOSPITAL JOÃO BATISTA CARIBE – SESAB; HOSPITAL MANOEL VITORINO – SESAB; HOSPITAL MARIO LEAL – SESAB; HOSPITAL MENANDRO DE FARIAS – SESAB; HOSPITAL OCTÁVIO MANGABEIRA – SESAB; HOSPITAL PRADO VALADARES; HOSPITAL REGIONAL CLERISTON ANDRADE – SESAB; HOSPITAL REGIONAL DE VITÓRIA DA CONQUISTA; HOSPITAL REGIONAL LUIZ VIANA FILHO; HOSPITAL SÃO JORGE – SESAB; INSTITUTO DE PERINATOLOGIA DA BAHIA – SESAB; MATERNIDADE ALBERT SABIN DE

CAJAZEIRA – SESAB; MATERNIDADE TSYLLA BALBINO – SESAB; SERVIÇO ESTADO DE ONCOLOGIA CICAN – SESAB; SESAB – SUP. DE ACOMP. E AVALIAÇÃO DA REDE PÚBLICA; UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA.

Pugna pela correção quanto a tipificação da multa, por entender que a infração foi tipificada no dispositivo de multa prevista na alínea “d” do inciso II do art. 42, da Lei nº 7014/96, estando, por isso, excetuada da possibilidade da redução de multa com fulcro no art. 45 da Lei 7014/96.

Por fim, requer a improcedência ou a nulidade da infração 03, sob os seguintes fundamentos de que:

- a) a empresa está acobertada por norma de não incidência quanto à antecipação tributária visto suas saídas para consumidor final;
- b) por se tratar de contribuinte enquadrado como sujeito passivo por substituição tributária só lhe pode ser exigida a retenção do imposto por ocasião da saída;
- c) as saídas para órgãos da administração pública realizadas pela contribuinte são isentas e não foram objeto de estorno no levantamento fiscal;
- d) o levantamento fiscal está maculado por computo de aquisições junto a estados signatários do Conv. 76/94 em seu cálculo;
- e) a nulidade da infração 01, diante do que reza a alínea “a” do inciso IV do art. 18 do Dec. nº 7.629/99, considerando a antinomia da descrição da infração 03, posto que ambígua, obscura não encerrando portanto uma acusação lógica por compor-se de variáveis contraditórias;
- f) com supedâneo no parágrafo primeiro combinado com a alínea “a” do inciso IV do art. 18 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999, em vista na insegurança quanto a determinação da infração, vez que a multa é aplicada em vista da falta de recolhimento do imposto devido por antecipação, enquanto a acusação fiscal acusa o recolhimentos a menos da antecipação tributária, deve ser considerada nula.

Juntou à peça defensiva os seguintes documentos: Contrato Social; planilhas da empresa referente ao ano de 2008, composto de 49 peças;

Na informação fiscal às fls.954 a 956, o autuante destaca que as infrações: 01- 02.01.03,2; 02 - 02.01. 01; e 04 - 07.15.03, foram reconhecidas pelo autuado.

Quanto a infração 03, salienta que o autuado tenta confundir o órgão julgador ao alegar que não é o sujeito passivo por substituição, e que a substituição é devido na saída, depois que a mercadoria destina-se a consumidor final, e por último, a partir da fl. 797 solicita a improcedência parcial deste item, por entender que alguns Estados possuem convênio com a Bahia, ou seja, que os valores dos medicamentos vindos de empresas sediadas nestes estados não deveriam estar incluídos no cálculo da antecipação. Apesar disso, apresentou uma planilha sintética com débito apurado no valor de R\$169.447,39 (fl.800).

Rebate tais alegações dizendo que o autuado deixou de fazer a retenção do ICMS na entrada de medicamentos oriundos de outros Estados, conforme determinam os artigos 371 e 125, do RICMS/97.

Observa que a alegação do contribuinte não encontra amparo na legislação, tanto assim que na sua defesa solicitou a redução do valor da exigência fiscal.

Quanto a outra alegação, no caso dos remetentes serem de um dos estados signatários de convênio com a Bahia, e que estes é que seriam os responsáveis pelo tributo e assim estes valores deveriam ser excluídos do calculo da antecipação, o autuante considerou sem fundamento, dizendo que todas as notas fiscais de mercadorias sujeitas a substituição originadas destes estados, os quais o contribuinte colocou no seu demonstrativo, estavam com o DAE em anexo, conforme bem demonstrado nas planilhas das fls. 32 à 113, e assim não entraram no cálculo da antecipação total cobrada no auto de infração.

Conclui que as alegações do autuado não têm amparo legal, posto que a infração à legislação fiscal estadual está bem demonstrada no corpo do PAF, e o autuado não apresentou nenhum argumento contraditório à sua autuação.

Consta às fls.959 a 962 documentos extraídos do SIDAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, referente ao pagamento, através de parcelamento, no total de R\$ 166.660,29, correspondente aos débitos das infrações 01 (R\$ 26.904,07); 02 (R\$107.312,68); e 04 (R\$32.443,53).

Na Pauta Suplementar do dia 17/12/2009, o processo foi baixado em diligência à ASTEC/CONSEF para o cumprimento do despacho constante à fl.965, no sentido de que fosse feita a revisão fiscal do item 03, objetivando as seguintes providências:

- 1- fossem excluídas do levantamento fiscal, constante às fls.31 a 112, as notas fiscais originárias dos estados que mantinham, à época dos fatos geradores, acordo interestadual, atribuindo ao remetente a condição de substituto tributário;
- 2 – fosse elaborado um demonstrativo das notas fiscais excluídas;
- 3- fosse elaborado novo demonstrativo de débito indicando o valor remanescente a ser exigido para análise e decisão por este órgão julgador.

Às fls.966, a ASTEC/CONSEF, informa que o setor encontrava-se com uma equipe extremamente reduzida em face do deslocamento de diversos diligentes para atuarem como julgadores suplentes das Juntas de Julgamento Fiscal; que o valor deste PAF é muito relevante; e é perfeitamente possível que a diligência solicitada seja efetivada por um fiscal estranho ao feito lotado na Inspetoria de origem, e por isso, sugeriu o encaminhamento do presente processo à repartição de origem para que o Inspetor Fazendário indicasse um auditor fiscal estranho ao feito para cumprir a diligência determinada pelo órgão julgador, no que foi acolhida pela Presidente do CONSEF.

A diligência foi devidamente cumprida, por fiscal estranho ao feito, conforme documentos às fls.967 a 968, sendo informado que:

- a) primeiramente, foi elaborado demonstrativo relacionando os Estados sedes das empresas fornecedoras da Mecfarma Distribuidora Ltda., indicando sua situação perante o Convênio ICMS 76/94 (fls. 969), tendo observado que somente com relação aos Estados do Paraná, Rio de Janeiro e Rio Grande do Norte houve discordância entre seu levantamento e a posição do contribuinte autuado;
- b) no caso do Paraná, diz que o contribuinte entendeu que a nova adesão ao Convênio daquele Estado, através do Convênio ICMS 19/08, teve vigência a partir de 30/06/2008, contudo o Convênio ICMS 65/08 adiou essa inclusão para 01/10/2008;
- c) com relação ao Rio de Janeiro, frisa que o autuado considerou que em todo o período esse Estado não havia denunciado o Convênio ICMS 76/94. Explica que a situação do Rio de Janeiro durante o período da autuação foi: em 30/09/2004 o Estado publicou Decreto denunciando unilateralmente o citado Convênio (ver Despacho Cotepe 19/03); em 10/12/2004, através do Convênio ICMS 145/04, ficou estendido àquele Estado as disposições contidas no Convênio ICMS 144/03 (alterado pelo Convênio ICMS 14/05), que aplicou as disposições do Convênio ICMS 76/94 ao Estado do Paraná; em 05/07/2005 (publicação no DOU) o Convênio ICMS 144/03 foi revogado pelo Convênio ICMS 81/05 (documentos anexados). Salienta que nenhum ato foi identificado que fizesse referência à nova adesão do Rio de Janeiro ao Convênio ICMS 76/94;
- e) outra diferença de entendimento foi com relação aos créditos oriundos da substituição tributária. Informa que o contribuinte autuado excluiu as notas fiscais dos Estados que entendeu ter aderido ao convênio, mas manteve o valor do crédito do ICMS substituído oriundo destas notas fiscais. Entende incorreto o procedimento do autuado, argüindo que, neste caso, a fase de tributação foi esgotada, não havendo o que se falar em crédito a favor do adquirente.

Anexou à sua informação, além do demonstrativo contendo a situação dos Estados com relação ao Convênio 76/94, as seguintes planilhas:

1. Demonstrativo de débito após as exclusões (fls. 981);
2. AUDIF 205 - AUDITORIA DE ANTECIPAÇÃO TOTAL - EXCLUSÕES, contendo as notas fiscais a serem excluídas do cálculo do auto de infração (fls. 982 a 991);
3. AUDIF 205 - AUDITORIA DE ANTECIPAÇÃO TOTAL - NOVO, com as notas fiscais de deverão permanecer no cálculo do valor do imposto a ser cobrado (fls. 992 a 1065).

Concluindo, informou que os arquivos correspondentes às duas últimas planilhas foram incluídos no CD original do AI, à fl. 779.

Conforme intimação e AR dos Correios, fls.1.067 e 1.068, o sujeito passivo foi cientificado da conclusão da diligência, sendo entregues cópias das folhas 965 e 967 a 1.065, vindo o mesmo a se manifestar às fls.1.069 a 1.088, com base nas seguintes razões defensivas.

Concordou que está correta a conclusão constante nas planilhas resultantes da diligência fiscal, ressaltando, no entanto, que devem ser abatidos do valor do débito eventual os valores recolhidos pela empresa, relativamente às notas fiscais originárias dos Estados que mantinham à época dos fatos geradores, acordo interestadual, cujos remetentes se enquadram na condição de substituto tributário.

Informa que os valores objeto de recolhimentos indevidos são: em 2006 - R\$ 1.014,83; em 2007 R\$259,61; 2008 R\$ 10.221,51, pois, se referem às notas fiscais objeto das exclusões solicitadas pela 2º Junta de Julgamento do CONSEF.

Reiterou as preliminares de nulidades com fulcro na alínea “a” do inciso IV do art. 18 do RPAF/99, e suas alegações argüidas na defesa anterior no sentido de que:

- a) nos termos do art.355 do RICMS/97, não está obrigado a proceder a antecipação do ICMS em suas aquisições interestaduais;
- b) não é sujeito passivo por substituição, só estando obrigado a efetuar a retenção do imposto no momento que realizar operações de saídas das mercadorias, conforme disposto no art.40 combinado com o art.352 e o item 13, inciso II, do art.353, do RICMS/97;
- c) não há segurança na infração imputada, e portanto, a aplicação da multa prevista na alínea “d” do inciso II do art. 42, da Lei n.º 7014/96, bem assim, lhe excetua da possibilidade da redução de multa com fulcro no art. 45 da Lei 7014/96.

No mérito, reafirma seu pedido para que seja aplicado o disposto no § 2º do art.249 do CPC e no artigo 180 do RPAF/99, e os artigos 371 e 125, II, “b”, do RICMS/97, para mostrar que não foi observada pela fiscalização a disposição contida no artigo 355 do mesmo Regulamento, no que se refere a não obrigatoriedade de retenção nas vendas a consumidor final.

Repete que, a despeito de operar no atacado, todos os produtos adquiridos pelo seu estabelecimento destinam-se a vendas a serem promovidas ao consumidor final, ou seja, que os destinatários são órgãos da administração pública federal, estadual ou municipal ou hospitais e clínicas, entendendo que não é devida exigência fiscal nos termos do inciso VII do art. 355 do RICMS/97.

Relacionou os mesmo clientes citados na defesa, que diz se enquadrarem como consumidor final.

Além disso, argumenta que também está desobrigado de proceder à antecipação tributária em função de sua atividade econômica CNAE/FISCAL 4644301 – COMÉRCIO ATACADISTA DE MEDICAMENTOS, estar enquadrada como sujeito passivo por substituição apenas para efetuar a retenção do ICMS nas operações de saídas de mercadorias.

Transcreveu mais uma vez os artigos 353, II, 13, o §1º do art. 372 e o art.375, todos do RICMS/97, para argüir a improcedência da autuação.

Relembra que, além dos impeditivos jurídicos e as correções apontadas no levantamento fiscal, haveria ainda de ser considerado naquele cálculo, a título de estorno proporcional (§6º do art. 359 do RICMS/97), as saídas realizadas pela empresa relativas a fornecimento de medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e às suas fundações públicas, uma vez que preconiza o inciso VIII do art. 17 do RICMS/97 que estas operações são isentas do ICMS, tendo apresentado a mesma relação dos clientes que afirma se enquadrar no aludido benefício.

Pugnou mais uma vez pela correção quanto à tipificação da multa, por considerar que foi incorreta, com fundamento no fato de que a infração foi tipificada no dispositivo de multa prevista na alínea “d” do inciso II do art. 42, da Lei n.º 7014/96, estando, por isso, excetuada da possibilidade da redução de multa com fulcro no art. 45 da Lei 7014/96.

Por fim, requer:

- a) *“IMPROCEDÊNCIA da Infração 03 em vista de estar a empresa acobertada por norma de não incidência quanto à antecipação tributária visto suas saídas para consumidor final; e/ou*
- b) *IMPROCEDÊNCIA da Infração 03 por tratar-se de contribuinte enquadrada como passivo por substituição tributária só lhe podendo ser exigida a retenção pela saída; ou*
- c) *IMPROCEDÊNCIA da Infração 03 em vista de que as saídas para órgãos da administração pública realizadas pela contribuinte são isentas e não foram objeto de estorno no levantamento fiscal;*
- d) *IMPROCEDÊNCIA da Infração 03 considerando estar o levantamento fiscal maculado por compute de aquisições junto a estados signatários do Conv. 76/94 em seu cálculo;*
- e) *Ad argumentandum tantum, pela exceção, pela NULIDADE da Infração 01, diante do que reza a alínea “a” do inciso IV do art. 18 do Dec. N.º 7.629, considerando a antinomia da descrição da infração 03, posto que ambígua, obscura não encerrando, portanto uma acusação lógica por compor-se de variáveis contraditórias;*
- f) *PELA NULIDADE com supedâneo no parágrafo primeiro combinado com a alínea “a” do inciso IV do art. 18 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999, em vista na insegurança quanto a determinação da infração, vez que a multa é aplicada em vista da pretensa falta de recolhimento do imposto devido por antecipação, enquanto a acusação fiscal calca-se na tentativa de inculpação de haver a contribuinte recolhido a menos a antecipação tributária.”*

#### VOTO

Depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art.39 do RPAF/997, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos efetuados pelo autuante às fls.31 a 113-A.

Os citados documentos, representados por demonstrativos, levantamentos, documentos e esclarecimentos, constantes nos autos são suficientemente esclarecedores e servem como elemento de prova das infrações imputadas ao autuado, e permitiram ao sujeito passivo exercer com plenitude o seu direito de defesa apontando eventuais erros no trabalho fiscal.

O Auto de Infração acusa o cometimento de 04 (quatro) infrações, sendo que, o sujeito passivo na peça defensiva se insurgiu apenas quanto ao débito no valor de R\$243.291,55, lançado no item 03, declarando seu acatamento quanto aos demais itens, inclusive, conforme documentos extraídos do SIDAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária constantes às fls.959 a 962, após a defesa, efetuou o pagamento, através de parcelamento, no total de R\$



166.660,29, correspondente aos débitos das infrações 01 (R\$ 26.904,07); 02 (R\$107.312,68); e 04 (R\$32.443,53), referentes a: falta de recolhimento nas vendas de luvas, máscaras, termômetro; falta de recolhimento do imposto apurado no RAICMS; e multa pela falta de antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, respectivamente.

Portanto, o autuado ao efetuar o pagamento das infrações citadas, reconheceu o lançamento tributário a elas inerentes indicados no presente Auto de Infração, o que torna subsistentes tais infrações.

Quanto ao item 03, a infração imputada ao contribuinte diz respeito a recolhimento a menos do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 243.291,55, no período de outubro de 2005 a dezembro de 2008, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referentes às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97.

O cálculo do débito encontra-se demonstrado às fls.31-A a 113, através do Demonstrativo da Substituição Total a Menor, cujas diferenças apuradas dizem respeito a recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na aquisição de medicamentos e produtos especificados no art. 353, II, “13”, do RICMS/Ba.

Passo a analisar as preliminares de nulidade juntamente com o mérito da acusação fiscal deste item, uma vez que se confundem entre si.

Quanto a alegação de que a legislação tributária do ICMS não exige a obrigação de proceder a antecipação tributária em suas aquisições, verifico, pelo que consta no complemento constante na descrição dos fatos, que o fundamento da autuação reside no fato de que o contribuinte efetuou recolhimentos a menos do imposto a título de substituição tributária por antecipação, nas aquisições interestaduais de medicamentos relacionados no artigo 353, II, “13”, do RICMS/97.

Além disso, no presente caso, tratam-se de mercadorias relacionadas no Anexo Único da Portaria 114/04, precisamente no item 07, que tem a seguinte redação: “07 produtos farmacêuticos medicinais, de uso não veterinário, especificados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS”.

A exigência de antecipação do ICMS tem previsão no artigo 371 do RICMS/97, que determina 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, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subseqüentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, nos prazos previstos no art. 125 do mesmo Diploma regulamentar, ou seja, na entrada no território deste Estado, salvo se existir regime especial para o recolhimento até o dia 25 do mês subseqüente à entrada da mercadoria no estabelecimento.

Ora, sendo a imputação referente a recolhimento efetuado a menos, não existe nenhuma irregularidade na acusação fiscal, qual seja, de recolhimento a menos do ICMS por antecipação, e portanto, reflete a realidade dos fatos, não existindo qualquer imprecisão entre a situação fática e a imputação, cuja legislação acima citada não exime o contribuinte autuado de efetuar o recolhimento por antecipação tributária.

Desta forma, não assiste razão ao defendente de que a descrição do fato não permite determinar com segurança a natureza da infração, pois o autuado exerceu com plenitude a ampla defesa e contraditório, sendo correta a exigência fiscal, haja vista que se trata de lançamento de valores recolhimentos a menos pelo autuado nas aquisições interestaduais de medicamentos, inclusive foi comprovado na defesa a existência de operações incluídas indevidamente no levantamento fiscal como veremos mais adiante.

Portanto, diante a obrigatoriedade no recolhimento antecipado nas operações objeto da lide, e restando apuradas diferenças a recolher, a tipificação da multa foi enquadrada corretamente na alínea “d” do inciso II do art. 42, da Lei n.º 7014/96, pois recolher a menos é a mesma coisa que deixar de recolher para fins de descumprimento de obrigação principal.

Quanto a alegação do autuado de que suas operações estariam acobertadas por norma de não incidência quanto à antecipação tributária em razão das saídas para consumidor final. Sobre esta questão, repito que, a partir do momento que o fulcro da exigência fiscal neste processo é de que o autuado efetuou o recolhimento da antecipação tributária, caberia ao autuado demonstrar quais as vendas com a destinação para consumidor final e comprovar que o imposto foi pago nas saídas, conforme alegado.

No que tange a alegação de aquisições de medicamentos destinados a hospitais, casas de saúde, clínicas e órgãos públicos, o autuado não está dispensado de efetuar a antecipação tributária, inclusive a operação está regulamentada pelo inciso XV do artigo 61, do RICMS/97, que disciplina como deve ser apurada a base de cálculo neste caso.

Assim, em relação às saídas para consumidores finais e órgãos da administração pública, o autuado deve adequar-se à sistemática prevista no § 6º do art. 359 do RICMS, que reza *in verbis*:

*Art. 359. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterà, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: "ICMS pago por substituição tributária" (Ajuste SINIEF 4/93).*

*§ 6º Nas operações com produtos farmacêuticos e demais produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353, realizadas por estabelecimento atacadista ou distribuidor com destino a hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros, casas de saúde e congêneres, assim como para órgãos da administração pública federal, estadual ou municipal, tendo o imposto a eles relativo sido retido ou antecipado na operação imediatamente anterior, o contribuinte poderá requerer da Gerência de Substituição Tributária autorização visando a recuperar a parcela do imposto retido correspondente à diferença entre a base de cálculo que serviu para a retenção na operação mais recente e o valor da operação que tiver realizado, proporcionalmente às quantidades saídas, devendo essa recuperação ser documentada em Nota Fiscal emitida especialmente nesse sentido.*

Analisando agora a alegação de que o levantamento fiscal está maculado por computo de aquisições junto a estados signatários do Conv. 76/94, verifico que consoante o artigo 10 da Lei nº 7.014/96, “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.”

Diante de tal alegação defensiva, e para dirimir esta questão, o processo foi submetido a Pauta Suplementar do dia 17/12/2009, sendo baixado em diligência, conforme despacho constante à fl.965, no sentido de que fosse feita a revisão fiscal do item em comento, objetivando:

- 1- a exclusão do levantamento fiscal, constante às fls.31 a 112, as notas fiscais originárias dos estados que mantinham, à época dos fatos geradores, acordo interestadual, atribuindo ao remetente a condição de substituto tributário;
- 2 – a elaboração de demonstrativo das notas fiscais excluídas;
- 3- a elaboração de novo demonstrativo de débito indicando o valor remanescente a ser exigido.

Conforme informação às fls.967 a 968, a diligência foi devidamente cumprida, nos termos solicitados pelo órgão julgador, por fiscal estranho ao feito, sendo informado que:

a) foi elaborado demonstrativo relacionando os Estados sedes das empresas fornecedoras da Mecfarma Distribuidora Ltda., indicando sua situação perante o Convênio ICMS 76/94 (fls. 969), tendo observado que somente com relação aos Estados do Paraná, Rio de Janeiro e Rio Grande do Norte houve discordância entre seu levantamento e a posição do contribuinte autuado;

b) no caso do Paraná, o contribuinte entendeu que a nova adesão ao Convênio daquele Estado, através do Convênio ICMS 19/08, teve vigência a partir de 30/06/2008, contudo o Convênio ICMS 65/08 adiou essa inclusão para 01/10/2008;

c) com relação ao Rio de Janeiro, o autuado considerou que em todo o período esse Estado não havia denunciado o Convênio ICMS 76/94, porém, a situação do Rio de Janeiro durante o período da autuação foi: em 30/09/2004 o Estado publicou Decreto denunciando unilateralmente o citado Convênio (ver Despacho Cotepe 19/03); em 10/12/2004, através do Convênio ICMS 145/04, ficou estendido àquele Estado as disposições contidas no Convênio ICMS 144/03 (alterado pelo Convênio ICMS 14/05), que aplicou as disposições do Convênio ICMS 76/94 ao Estado do Paraná; em 05/07/2005 (publicação no DOU) o Convênio ICMS 144/03 foi revogado pelo Convênio ICMS 81/05 (documentos anexados), não identificou qualquer ato que fizesse referência à nova adesão do Rio de Janeiro ao Convênio ICMS 76/94;

e) outra diferença de entendimento foi com relação aos créditos oriundos da substituição tributária, pois o autuado excluiu as notas fiscais dos Estados que entendeu ter aderido ao convênio, mas manteve o valor do crédito do ICMS substituído oriundo destas notas fiscais. Está incorreto o procedimento do autuado, argüindo que, neste caso, a fase de tributação foi esgotada, não havendo o que se falar em crédito a favor do adquirente.

f) foram anexados os seguintes demonstrativos contendo a situação dos Estados com relação ao Convênio 76/94: Demonstrativo de Débito após as exclusões (fls. 981); AUDIF 205 - AUDITORIA DE ANTECIPAÇÃO TOTAL - EXCLUSÕES, contendo as notas fiscais excluídas do cálculo do auto de infração (fls. 982 a 991); e AUDIF 205 - AUDITORIA DE ANTECIPAÇÃO TOTAL - NOVO, com as notas fiscais que permaneceram no cálculo do valor do imposto a ser cobrado (fls. 992 a 1065).

Acolho tais conclusões, pois o autuado ao ser cientificado, às fls.1.069 a 1.088 do resultado da diligência fiscal, concordou com as conclusões do diligente fiscal, e não apontado qualquer erro nas planilhas apresentadas.

Sobre o pleito do autuado no sentido de que devem ser abatidos do valor do débito eventual os valores recolhidos pela empresa (2006 - R\$ 1.014,83; em 2007 R\$259,61; 2008 R\$ 10.221,51), relativamente às notas fiscais originárias dos Estados que mantinham à época dos fatos geradores, acordo interestadual, cujos remetentes se enquadram na condição de substituto tributário, comungo com o diligente fiscal no sentido de que não se referem às operações objeto da lide, cabendo a postulação desse direito através de processo específico para esse fim.

Nestas circunstâncias, ficam rejeitadas as arguições de nulidade, tendo em vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição que contrarie o RPAF/BA aprovado pelo Decreto 7.629 de 09/07/1999.

No mérito, restando caracterizado o cometimento da infração imputada no item 03, concluo pela subsistência parcial, em razão das exclusões feitas na revisão fiscal, ficando o débito reduzido para o valor de R\$ 221.728,54, conforme demonstrativo à fl.981.

No que tange às notas fiscais excluídas na revisão fiscal, conforme AUDIF 205 - AUDITORIA DE ANTECIPAÇÃO TOTAL – EXCLUSÕES (fls. 982 a 991), oriundas de Estados que são signatários do Convênio ICMS 76/94, em razão da ilegitimidade passiva do autuado, pois o recolhimento da antecipação tributária é de competência dos remetentes das mercadorias, represento a autoridade fazendária competente no sentido da instauração de novo procedimento fiscal a salvo de incorreções, nos termos do artigo 156 do RPAF/99, para verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias relativas a tais operações.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$ 388.388,82.

INFRAÇÕES	VL.INICIAIS	VL.DEVIDOS
1	26.904,07	26.904,07
2	107.312,68	107.312,68

3	243.291,55	221.728,54
4	32.443,53	32.443,53
TOTAIS	409.951,83	388.388,82

DEMONSTRATIVO DO  
DÉBITO

Data Ocor.	Data Vencto.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito	INF.
31/10/2005	09/11/2005	1.615,29	17	60	274,60	3
30/11/2005	09/12/2005	508,24	17	60	86,40	3
31/12/2005	09/01/2006	688,24	17	60	117,00	3
28/02/2006	09/03/2006	2.207,94	17	60	375,35	3
31/03/2006	09/04/2006	17.865,12	17	60	3.037,07	3
30/04/2006	09/05/2006	6.147,47	17	60	1.045,07	3
31/05/2006	09/06/2006	23.361,88	17	60	3.971,52	3
30/06/2006	09/07/2006	38.696,18	17	60	6.578,35	3
30/09/2006	09/10/2006	23.594,29	17	60	4.011,03	3
31/10/2006	09/11/2006	33.994,59	17	60	5.779,08	3
30/11/2006	09/12/2006	31.179,71	17	60	5.300,55	3
31/12/2006	09/01/2007	12.287,35	17	60	2.088,85	3
31/01/2007	09/02/2007	35.672,41	17	60	6.064,31	3
28/02/2007	09/03/2007	21.195,88	17	60	3.603,30	3
31/03/2007	09/04/2007	41.760,76	17	60	7.099,33	3
30/04/2007	09/05/2007	79.468,00	17	60	13.509,56	3
31/05/2007	09/06/2007	45.555,88	17	60	7.744,50	3
30/06/2007	09/07/2007	41.852,06	17	60	7.114,85	3
31/07/2007	09/08/2007	67.071,12	17	60	11.402,09	3
31/08/2007	09/09/2007	87.378,71	17	60	14.854,38	3
30/09/2007	09/10/2007	23.934,59	17	60	4.068,88	3
31/10/2007	09/11/2007	41.536,18	17	60	7.061,15	3
30/11/2007	09/12/2007	81.496,35	17	60	13.854,38	3
31/12/2007	09/01/2008	27.924,59	17	60	4.747,18	3
31/01/2008	09/02/2008	116.812,94	17	60	19.858,20	3
29/02/2008	09/03/2008	39.552,35	17	60	6.723,90	3
31/03/2008	09/04/2008	64.480,59	17	60	10.961,70	3
30/04/2008	09/05/2008	56.258,76	17	60	9.563,99	3
31/05/2008	09/06/2008	43.882,71	17	60	7.460,06	3
30/06/2008	09/07/2008	40.027,76	17	60	6.804,72	3
31/07/2008	09/08/2008	42.926,18	17	60	7.297,45	3
31/08/2008	09/09/2008	41.421,00	17	60	7.041,57	3
30/09/2008	09/10/2008	30.907,82	17	60	5.254,33	3
31/10/2008	09/11/2008	6.399,29	17	60	1.087,88	3
30/11/2008	09/12/2008	-	17	60	-	3
31/12/2008	09/01/2009	34.623,29	17	60	5.885,96	3
TOTAL					221.728,54	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279804.0009/09-9**, lavrado contra **MECFARMA DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$355.945,29**, acrescido das multas de 50% sobre R\$107.312,68 e de 60% sobre R\$248.632,61, previstas no artigo 42, I, “a”, II, “a”, e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$32.443,53**, prevista no inciso”, II, “d”, do citado diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR