

**PROCESSO** - A. I. Nº 206833.0003/09-7  
**RECORRENTE** - DISTRIBUIDORA LUNAR LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0359-04/10  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 12/12/2011

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0345-11/11

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. IMPOSTO RETIDO A MENOS. Nas operações interestaduais com medicamentos, a base de cálculo para fins da antecipação tributária obedece a Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, e será o valor constante na tabela de preços sugerido pelo fabricante e publicado em revistas específicas. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$ 72.064,75, acrescido da multa de 60%, em função da retenção a menos do imposto, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas de medicamentos realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal destacou que não foi adentrado o mérito na impugnação, tendo apreciado os argumentos relativos à nulidade do Auto de Infração da seguinte forma:

Primeiro argumento - cerceamento do direito de defesa do contribuinte, por não ter sido indicado o dispositivo de lei que lhe atribua a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST exigido – entendeu que não podia ser acatado, “*tendo em vista que a descrição da infração acusa a retenção e o recolhimento a menos do imposto com base no Convênio ICMS 76/94. O citado Convênio foi celebrado entre os Estados com amparo no art. 25, Parágrafo Único do Anexo único do Convênio ICM 66/1988, e nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966)*”. “*O contribuinte promoveu a retenção do ICMS-ST em obediência ao citado Convênio, como faz prova as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado devidamente inscrito como contribuinte substituto no Estado da Bahia (fls. 44/46), entretanto o fez com valor a menos (fl. 43), motivo pelo qual é razoável que a fiscalização só tenha indicado no enquadramento da infração as Cláusulas Segunda, Terceira e Quarta do mencionado Convênio que tratam da base de cálculo, alíquota e valor do imposto, não indicando a Cláusula Primeira que define o contribuinte e responsável*”.

Segundo argumento - de que o ICMS-ST exigido refere-se a operações de transferências interestaduais, o que afastaria a hipótese de incidência da substituição tributária nos termos do artigo 375, II, do RICMS/BA – decidiu a Junta de Julgamento Fiscal que, como o autuado é um distribuidor de medicamentos (atacadista), não se aplica à regra da Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, que se refere ao importador ou ao industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, e sim o disposto na Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 que estabelece que “*Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na*

*qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente*". Concluiu, portanto, que nas operações interestaduais de transferência de medicamentos para filial de atacadista o ICMS-ST deve ser retido e recolhido aos cofres do Tesouro do Estado onde está instalada a filial do estabelecimento, estando correta a exigência fiscal, consoante, inclusive, o Parecer nº 7.196/05 da GECOT/DITRI.

Terceiro argumento - desconhecimento da lei que determina o procedimento fiscal, com relação à utilização de informações constantes nos registros 53 e 54 do arquivo magnético que o impugnante não seria obrigado a conhecer – destacou o órgão julgador que os demonstrativos acostados às fls. 7 a 30, gravados no CD cuja cópia foi fornecida ao impugnante, indicam a nota fiscal, código do produto, base de cálculo, ICMS próprio, PMC (Preço máximo de venda a Consumidor) ou Margem de Valor Agregado para constituir a base de cálculo do ICMS-ST, aplicação da alíquota interna, valor do ICMS-ST devido e dedução do valor retido, o que resultou na diferença a recolher. Concluiu, então, que a apuração do valor do ICMS - Substituição Tributária exigido obedeceu aos critérios estabelecidos na Cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, tendo sido aplicadas as Margens de Valor Agregado e as alíquotas previstas na Cláusula Terceira, bem como o valor do imposto retido indicado na Cláusula Quarta, do Convênio ICMS 76/94. Finaliza dizendo que o contribuinte entendeu a autuação e se defendeu dos fatos a ele imputados.

Quarto argumento - não teria sido respeitada a redução da base de cálculo de 18,53% dos produtos que comercializa – ressaltou a Junta de Julgamento Fiscal que o autuado é uma distribuidora localizada no estado do Espírito Santo (inscrição estadual nº 56.063.820) e que o Termo de Acordo com o Estado da Bahia foi firmado pelo estabelecimento situado em Lauro de Freitas – Bahia (inscrição estadual nº 59.052.603), concedendo-lhe o tratamento tributário previsto no art. 3º-A do Dec. 7.799/00, isto é, redução de 18,53% na base de cálculo do imposto estadual, sem prejuízo da redução prevista no § 2º, do artigo 61, do RICMS/BA, de tal forma que a carga tributária corresponda a 12,15%. Concluiu, portanto, “que quem possui o benefício da redução da base de cálculo com base no Termo de Acordo com o Estado da Bahia é o estabelecimento localizado neste Estado, relativamente às aquisições realizadas diretamente de estabelecimentos industriais, cujo ICMS for devido por antecipação e não se coaduna com a situação presente de operações de transferência por outro estabelecimento atacadista localizado no Estado do Espírito Santo cujo imposto é retido por força dos Convênios ICMS 76/94 e 81/93”.

Quinto argumento – de que a multa aplicada seria constitucional, desproporcional e confiscatória – observou a 1ª Instância que a multa aplicada é de 60% e está prevista no artigo 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, não se incluindo na competência do órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do artigo 167, inciso I, do RPAF/BA.

Inconformado com a Decisão da 4ª JJF, o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário sustentando a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de seu direito de defesa, com a seguinte argumentação:

Primeiro – não foi indicado nenhum dispositivo legal que lhe atribua a condição de substituto tributário, bem como aponte a alíquota e os critérios para apuração da base de cálculo do imposto, em afronta ao Código Tributário do Estado da Bahia. Aduz que o autuante adotou procedimentos não amparados na legislação, que não é obrigado a saber o que são os registros 53 e 54 do arquivo SINTEGRA e que foi juntado aos autos apenas um CD sem a íntegra das notas fiscais, o que o impediu de conferir a “autenticidade das mercadorias” discriminadas em demonstrativos elaborados unilateralmente, bem como a legalidade dos valores lançados.

Alega que a indicação da Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, ou mesmo do Convênio ICMS 81/93, feita pelo CONSEF “não supre a ilegalidade do Auto de Infração”, pois, embora o artigo 149 do Código Tributário Nacional preveja as hipóteses em que o lançamento de ofício pode ser revisto pela autoridade administrativa, não consta ali “a possibilidade de mudança do lançamento por erro de direito ou mudança de critério jurídico”. Traz a jurisprudência a

respeito e conclui dizendo que a afirmação da Junta de Julgamento Fiscal, de que teria entendido a autuação, está absolutamente equivocada, pois se limitou, em sua impugnação, a suscitar nulidades.

Segundo – cerceamento de seu direito de defesa pela falta de indicação de dispositivos da lei estadual que: a) o obrigariam a fazer a retenção do imposto nas operações de transferência de mercadorias para a sua filial localizada na Bahia; b) justificariam a cobrança de correção monetária e juros sobre o ICMS lançado no Auto de Infração.

Acrescenta que, ainda que se entenda pela possibilidade de aplicação de convênios, não seria aplicável a substituição tributária ao caso de acordo com o inciso II da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93 que prevê que não se aplica a substituição tributária “às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipóteses 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”.

Argumenta que a multa indicada no Auto de Infração é confiscatória e inconstitucional, por violar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, requerendo a sua redução para 20%. Por fim, ressalta que tem direito a redução no valor da penalidade, conforme prevê o artigo 45 da Lei nº 7.014/96 e, como a impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário, “não se pode exigir do recorrente o pagamento antecipado do imposto, para poder usufruir do benefício da redução de 100% da multa aplicada”. Requeru a improcedência do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, salientando que o recorrente repetiu as mesmas alegações trazidas na impugnação, as quais foram criteriosamente analisadas e rechaçadas pelo órgão julgador de primeira instância.

Observa que o recorrente não arguiu ser parte ilegítima na presente demanda, resumindo-se a sua irresignação com o fato de existir no lançamento a indicação precisa do dispositivo legal que aponte a sua condição de substituto tributário, porém que tal argumentação não pode ser aceita: primeiro, porque a ninguém é dado desconhecer a lei e o Convênio ICMS 76/96 foi devidamente publicado; segundo, a infração foi cuidadosamente descrita e a falta de indicação da Cláusula primeira do citado Convênio não fere o direito de defesa do contribuinte, pois a sua responsabilidade advém da norma publicada e não de sua indicação no lançamento de ofício. Acrescenta que o autuante agiu corretamente, ao indicar as cláusulas do convênio que concernem à infração propriamente dita.

Quanto à multa indicada, diz que deve ser aplicada, pois está prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei do ICMS. Em relação ao pleito para redução da multa em 100%, esclarece que “apenas antes da lavratura do Auto de Infração poderá o contribuinte pagar espontaneamente seu débito, sem a incidência de multa”.

## VOTO

Compulsando os autos, verifico que as alegações do recorrente, de cerceamento ao seu direito de defesa, são praticamente as mesmas já apresentadas na impugnação, as quais devem ser rejeitadas pelas razões seguintes.

Quanto ao argumento de que houve cerceamento ao seu direito de defesa por não ter sido indicado nenhum dispositivo legal que lhe atribuisse a condição de substituto tributário, bem como que apontasse a alíquota e os critérios para apuração da base de cálculo do imposto, ressalto, inicialmente, que a infração foi bem descrita no Auto de Infração (retenção e recolhimento a menos do ICMS devido em razão da substituição tributária) e os papéis de trabalho acostados pelo autuante (em cópia impressa, por amostragem, e em meio magnético, cuja cópia foi entregue ao contribuinte), relacionam os números das notas fiscais, os medicamentos nelas constantes, a base de cálculo e a alíquota do imposto estadual, demonstrando de forma clara a apuração do valor lançado neste Auto de Infração. Além disso, o

preposto fiscal apontou as Cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 76/94, que se referem à forma de apuração do imposto devido em razão da substituição tributária nas operações interestaduais com medicamentos. Vale lembrar que o recorrente tem a posse de todas as notas fiscais indicadas nos demonstrativos, portanto, a alegação de que não foi capaz de conferir a autenticidade das mercadorias e o seu valor é totalmente descabida.

Por outro lado, o entendimento assente deste Conselho de Fazenda é que o autuado se defende dos fatos que lhe forem imputados e não do enquadramento legal, sendo que a ninguém é dado desconhecer a legislação para se escusar de cumprir suas obrigações tributárias.

Além disso, o recorrente é inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Substituto-CS” desde 21/09/01 e restou comprovado que já efetuava a retenção e o recolhimento do ICMS nas operações interestaduais que promovia para destinatários deste Estado, fazendo-o apenas em valor inferior ao apurado pela fiscalização.

Não pode ser aceita, ainda, a alegação recursal de que teria havido prejuízo ao contraditório porque não houve a indicação do dispositivo legal que permitisse a cobrança de correção monetária, juros e a multa de 60%. Há de se ressaltar que os acréscimos moratórios estão previstos no artigo 102 do COTEB (Lei nº 3.956/81) e a penalidade de 60% encontra-se estabelecida no artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, não sendo aceitáveis os argumentos de desconhecimento da lei ou de que a multa seja confiscatória; também não é possível a este Colegiado a apreciação do pedido de redução da multa para 20%, competência reservada à Câmara Superior (nos termos do artigo 169, § 1º, do RPAF/99). Por fim, escapa à competência deste CONSEF a apreciação de constitucionalidade da legislação estadual, a teor do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Quanto à redução da multa em 100%, prevista no artigo 45 da Lei do ICMS, é aplicada nos moldes ali estabelecidos, a depender do momento do pagamento do valor lançado no Auto de Infração, consoante a “Tabela de Redução de Multa” acostada à fl. 5 dos autos.

No mérito, o recorrente alegou que foram relacionadas na autuação operações interestaduais de transferência de mercadorias para a sua filial situada no território baiano, as quais não seriam objeto de retenção do imposto, consoante o inciso II da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93 que prevê que não se aplica a substituição tributária “às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipóteses 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”.

Os artigos 10 e 11 da Lei nº 7.014/96, preveem, *verbis*:

*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.*

O artigo 370 do RICMS/97 determina que “nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (Conv. ICMS 81/93)”.

Ficou comprovado, pelo exame do PAF, que o recorrente está inscrito na condição de atacadista de medicamentos, não podendo, assim, ser aplicada a Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, que impõe ao 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.

Entretanto, como se trata de operações interestaduais de medicamentos, mercadorias enquadradas na substituição tributária por força do Convênio ICMS 76/94, e como os Estados de origem e destino das mercadorias objeto da autuação - respectivamente, Espírito Santo e Bahia - são signatários do referido Convênio ICMS 76/94, devem ser observadas também as regras do Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos, como a seguir transcrito:

**Cláusula primeira** *Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.*

**Cláusula segunda** *Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.*

Efetivamente, a Cláusula quinta do citado convênio prevê que a substituição tributária não se aplica em duas hipóteses, como a seguir detalhado:

**Cláusula quinta** *A substituição tributária não se aplica:*

**I** - *às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.*

**II** - *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.*

Ocorre que, em 01/01/04, por meio do Convênio ICMS 114/03, foi acrescido à Cláusula quinta o seu parágrafo único, esclarecendo que “*Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria*”.

Em outras palavras, vale dizer que, para que não seja obrigatória a retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária, nas operações interestaduais com mercadorias enquadradas no regime, faz-se necessário que o remetente das mercadorias seja definido, no convênio ou protocolo aplicável à mercadoria, como sujeito passivo por substituição.

O acordo aplicável às operações interestaduais com medicamentos é o Convênio ICMS Nº 76/94 que, por sua vez, estabelece apenas o importador ou o industrial fabricante como sujeitos passivos por substituição. Sendo o recorrente um atacadista, não pode ser definido como sujeito passivo por substituição e, consequentemente, não se aplica à regra da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93.

Portanto, o recorrente é sujeito passivo por substituição, não por efeito do Convênio ICMS 76/94, mas sim, em virtude da Cláusula primeira do Convênio ICMS 81/93, que estabelece o dever de qualquer remetente efetuar a retenção do imposto estadual nas operações interestaduais de medicamentos para contribuintes localizados no território baiano, ainda que se trate de transferências.

Aliás, esse entendimento já foi expresso por esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal em um bem elaborado voto exarado pela Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade no Acórdão CJF nº 0047-11/09. Do mesmo modo entendeu a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no Acórdão CJF nº 0333-12/09, da lavra do Conselheiro Nelson Antonio Dahia Filho.

O recorrente não impugnou especificamente os valores indicados nos demonstrativos, apesar de estar de posse de toda a documentação fiscal necessária.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, de modo a manter inalterada a Decisão recorrida.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> 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 206833.0003/09-7, lavrado contra **DISTRIBUIDORA LUNAR LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$72.064,75**, 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, 16 de novembro de 2011.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUS BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS