

**A.I. Nº** - 281066.0007/10-9  
**AUTUADO** - JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA.  
**AUTUANTES** - FÁTIMA FREIRE DE OLIVEIRA SANTOS e VERA LÚCIA ANDION CORTIZO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 26. 05. 2011

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0138-01/11

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. ESTABELECIMENTO ATACADISTA. SUJEIÇÃO PASSIVA COM BASE NA CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO ICMS 81/93. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Alegação defensiva de inexistência de obrigatoriedade de retenção e recolhimento do imposto na forma prevista no Convênio 76/94 não procede, haja vista que nos termos da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 – que disciplina as normas gerais de substituição tributária nas operações realizadas com base em acordos interestaduais - cabe ao remetente das mercadorias sujeitas à substituição tributária por força de convênios ou protocolos, efetuar a retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 06/12/2010, exige do autuado ICMS no valor de R\$ 452.008,61, acrescido da multa de 60%, em decorrência de cometimento de infração à legislação do ICMS, por ter deixado de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a junho de 2010. Consta que a empresa deixou de efetuar a retenção do ICMS-ST devido nas operações para as empresas Profarma Distribuidora de Produtos Farmacêuticos S/A, Distribuidora de Medicamentos Santa Cruz Ltda e Distrifar Nordeste Ltda.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls. 107 a 123), consignando que exerce a atividade de “*Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal – CNAE 46.46-0-02*”; “*Comércio atacadista de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios – CNAE 46.45-1-01*; e “*Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano – CNAE 46.44-3-0*.”

Reporta-se sobre a tempestividade da defesa, para depois descrever o motivo da autuação e sustentar que apesar do entendimento da Fiscalização, demonstrará que realiza os procedimentos fiscais na mais estrita legalidade, não sendo sequer sujeito passivo da relação jurídica tributária e ainda, que o imposto foi devidamente recolhido aos cofres do Estado pelos respectivos sujeitos passivos desta relação.

Alega que inexistente sujeição ao Convênio ICMS 76/94, sendo de conhecimento que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, inciso II, determinou a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o imposto sobre “*operações relativas à circulação de mercadorias e sobre* ACÓ JJF Nº 0138-01/11

*prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.* Diz que ainda no mesmo artigo, através do inciso XII, alínea “b”, a Constituição Federal estabeleceu que cabe à Lei Complementar dispor sobre a substituição tributária. Acrescenta que a Lei Complementar nº 87 de 13/09/1996, em seu art. 9º, determina que *“a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”.*

Aduz que nessa linha legislativa o Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172 de 25/10/1966, em seu art. 102 e 199 exige a celebração de Convênios ou Protocolos pelas unidades Federadas que desejam adotar a uniformização e extraterritorialidade de sua legislação tributária, transcrevendo o teor dos referidos artigos.

Salienta que os Convênios e Protocolos são promovidos pelo Conselho Fazendário – CONFAZ, que age em conformidade com o estabelecido em seu Regimento Interno, reproduzindo os arts. 1º e 3º.

Manifesta o entendimento de que através do Convênio ICMS 81/93 estabeleceu-se as regras gerais para a substituição tributária e, em razão do princípio da especialidade e hierarquia das normas, o Convênio 76/94 que trata especificamente da substituição tributária de produtos farmacêuticos prepondera em relação ao Convênio ICMS 81/93, valendo as regras do Convênio ICMS 81/93 somente quando o Convênio ICMS 76/94 for omissivo ou se referir a tal legislação genérica, transcrevendo a cláusula décima quarta do Convênio 81/93, para fundamentar o seu entendimento.

Afirma que para as operações envolvendo Substituição Tributária com produtos farmacêuticos é o Convênio 76/94 aquele que deve ser obedecido pelo sujeito passivo tributário desta relação para fins de recolhimento do ICMS/ST entre os diversos Estados da Federação, inclusive entre eles Bahia e Paraíba, reproduzindo a cláusula primeira do Convênio 76/94.

Frisa que da leitura da cláusula primeira é fácil identificar que o sujeito passivo desta relação jurídica tributária é o estabelecimento importador ou industrial fabricante, não podendo, portanto ser o recolhimento do ICMS/ST exigido de qualquer outro contribuinte, que não os definidos no Convênio.

Consigna que tendo sido estipulado este fato como premissa baseada no próprio texto legal, sendo um estabelecimento atacadista, conforme demonstrado pelos documentos anexados não é possível aceitar qualquer outro entendimento que não o cancelamento do Auto de infração em razão da falta de preenchimento de um dos principais requisitos essenciais para que se estabeleça uma relação jurídica tributária entre o Estado e o Contribuinte, qual seja, não ser legalmente sujeito passivo tributário nesta relação.

Realça que diante da comprovação de que é um estabelecimento atacadista; que o Convênio 76/94 estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária é o estabelecimento industrial ou importador; que não existe lei ou convênio que coloque o estabelecimento atacadista como responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações com produtos farmacêuticos entre os Estados da Bahia e Pernambuco [Paraíba], não resta dúvida que toda a argumentação e raciocínio trazidos no presente Auto de Infração não deve ser considerada já que partiu de uma premissa que não se aplica a sua situação, e conseqüentemente, o presente Auto de Infração deve ser anulado.

Alega que corroborando seu entendimento, a própria Administração Fazendária do Estado da Bahia em resposta ao pedido de Regime Especial e concessão de inscrição como contribuinte substituto no Estado, formulado em 2008, se negou a conceder o regime especial que mesmo sendo sabedor que não se enquadrava nos termos da norma, buscou junto ao Estado no intuito de facilitar a relação comercial com seus clientes, justificando para tanto que não se enquadrava como sujeito passivo por não ser um estabelecimento industrial ou importador.

Reitera o pedido para que o Auto de Infração seja considerado nulo diante da inexistência do requisito básico para que Convênio 76/94 seja aplicado às suas operações.

Prosseguindo, diz que ainda que todos os argumentos e provas acima descritos não fossem suficientes, o imposto exigido no presente Auto de Infração já foi recolhido pelos sujeitos passivos de direito para essas operações, conforme passa a abordar.

Aduz que os contribuintes destinatários das mercadorias que receberam as mercadorias sem a retenção do ICMS devido por substituição tributária firmaram Termo de Acordo com a Secretaria de Fazenda para fins de usufruir do tratamento tributário diferenciado concedido pelo Decreto nº 11.872/2009, conforme pode ser verificado na documentação que anexa.

Salienta que o referido decreto atribui aos signatários dos Termos de Acordo citados a responsabilidade pela antecipação tributária do ICMS relativa às operações subsequentes, sendo que o detentor do regime especial de tributação em questão reduzirá a base de cálculo da antecipação do lançamento do imposto relativo às operações subsequentes em 28,53%, de tal forma que a carga de ICMS resultante da aplicação dos referidos benefícios corresponda a 12,15%. Acrescenta que o decreto também estabelece que, havendo previsão em acordo interestadual para deslocamento da responsabilidade pela antecipação tributária ao destinatário da mercadoria detentor de regime especial de tributação, o remetente ficará dispensado da retenção do imposto nas remessas para os signatários do Termo de Acordo previsto neste Decreto.

Assevera que ainda que se considere a hipótese de que lhe cabe a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST com fundamento no Convênio 76/94, os clientes para os quais as mercadorias foram remetidas sem a retenção do imposto possuem Termo de Acordo com o Estado de Bahia, de forma que passam a ser os responsáveis pelo ICMS/ST.

Diz que não recolheu o imposto por não se enquadrar nos requisitos para ser contribuinte substituto no Convênio 76/94, contudo, os clientes com os quais foram realizadas as operações fizeram o recolhimento do ICMS/ST, conforme restou demonstrado através das guias de recolhimento que anexa.

Sustenta que o Auto de Infração deve ser anulado já que ainda que seja desconsiderada a premissa principal de que não é sujeito passivo da relação tributária, o imposto já foi devidamente recolhido pelos destinatários.

Continuando, observa que a legislação do Estado da Bahia – RICMS/BA- instituiu a substituição tributária interna para todos os produtos arrolados no Convênio 76/94, no caso, medicamentos, produtos farmacêuticos e de higiene, significado dizer que, quando o remetente está subordinado ao Convênio 76/94, deve efetuar a retenção do ICMS-ST. De outra forma, para os casos que não há Convênio ou Protocolo firmado entre os Estados envolvidos, o pagamento é exigido do destinatário da mercadoria de forma antecipada, conforme os arts. 371 e 125 do RICMS/BA, cujo teor reproduz.

Diz que desta forma, considerando que não há Protocolo nem Convênio que obrigue os estabelecimentos atacadistas a efetuarem a retenção do ICMS-ST nas remessas de mercadorias para o Estado da Bahia; que o recolhimento desse imposto é exigido na primeira unidade fazendária por onde circularem essas mercadorias; que nem todos os destinatários localizados no Estado da Bahia possuem Regime Especial para diferimento do pagamento do imposto; o seu entendimento é de que as únicas formas de cumprir o estabelecido pela legislação baiana nas operações por ela efetuadas eram as seguintes:

- não efetuar a retenção do imposto, sendo este cobrado do destinatário no Posto Fiscal de fronteira. Neste caso, a empresa transportadora deveria aguardar no Posto Fiscal, juntamente com a carga de outros clientes, o comparecimento do destinatário com o respectivo comprovante de recolhimento do ICMS-ST, o que geraria custos adicionais e problemas operacionais, inclusive para o Fisco, além de aumentar os riscos de autuações;

- recolheria o ICMS-ST via GNRE em nome do destinatário, e este último deveria reembolsá-la posteriormente, sendo que, neste caso, teria um aumento significativo com custos operacionais e ainda correria o risco de não ser reembolsado pelo cliente;
- o destinatário recolheria o ICMS-ST e lhe enviaria o comprovante de pagamento, que somente daria a saída das mercadorias após anexar o referido comprovante em sua Nota Fiscal. Tal procedimento causaria entraves ao Setor de Logística, além de aumentar os riscos de falha humana, sujeitando o destinatário a multas e autuações, que provavelmente lhe acionaria;
- o Estado da Bahia lhe concederia Regime Especial, de forma que pudesse efetuar, de forma regular, a retenção do ICMS-ST através de sua Inscrição Estadual, nas remessas das mercadorias constantes no Convênio 76/94. A concessão do Regime Especial visa regulamentar as suas operações, facilitando as operações cujos destinatários estão localizados no Estado da Bahia e a Fiscalização por parte da Secretaria da Fazenda.

Frisa que dentre as formas de recolhimento acima expostas, entendeu que a alternativa de concessão de Regime Especial, seria a mais vantajosa, tanto para o contribuinte, quanto para o Fisco, sendo que tal Regime Especial deveria estabelecer regras que substituiriam o procedimento que vinha adotando, ou seja, já que as mercadorias que comercializa estão sujeitas à substituição tributária interna no Estado da Bahia e que o ICMS/ST é exigido do destinatário de forma antecipada, na entrada da mercadoria no território, acabava efetuando o recolhimento antecipado do ICMS/ST via GNRE, em nome dos seus clientes baianos, com o intuito de não ter suas mercadorias apreendidas durante o trânsito.

Salienta que em razão do volume de vendas que realiza para o Estado da Bahia ser muito grande, o recolhimento do ICMS/ST via GNRE a cada nota fiscal emitida, estava se tornando inviável, motivo pelo qual no intuito de facilitar suas operações, solicitou em janeiro de 2008, Regime Especial e inscrição como contribuinte substituto neste Estado, para que pudesse efetuar a retenção em nota fiscal e recolhimento através de inscrição como contribuinte substituto.

Registra que os pedidos de Regime Especial e inscrição como contribuinte substituto foram negados, sob a alegação de que a inscrição era somente concedida a importadores ou industriais fabricantes, não podendo ser concedido a um estabelecimento atacadista, como é o seu caso.

Ressalta que o próprio Fisco considerou que não estaria sujeito ao Convênio ICMS 76/94, exatamente pelos motivos que sustenta, isto é, por ser um estabelecimento atacadista, não sujeito ao Convênio ICMS 76/94, conforme pode ser comprovado através da documentação anexada.

Esclarece que posteriormente sofreu um processo de incorporação e, considerando que a negativa da concessão da inscrição como contribuinte substituto estava atrapalhando em muito as suas atividades, tal inscrição e Regime Especial foram novamente solicitados, sendo que, desta feita, após demonstrar a importância de ter a referida inscrição concedida, exatamente pela quantidade de vendas que realiza para este Estado ser muito grande, a inscrição foi concedida, contudo, o Regime Especial foi novamente negado.

Afirma que o indeferimento do pedido de Regime Especial foi um dos grandes causadores de toda a confusão demonstrada neste Auto de Infração, haja vista que, já que não se pode aplicar o Convênio ICMS 76/94 nas operações que realiza, por ser aplicável somente aos industriais e importadores, ficou sem ter um instrumento que orientasse as suas operações.

Sustenta que não há nada que lhe proíba de deixar de reter o ICMS/ST para os contribuintes que já são considerados substitutos tributários, como é o caso dos clientes acima mencionados, nem mesmo o Convênio ICMS 76/94, pois não está sujeito às suas disposições. Diz que a legislação genérica sobre o assunto, no caso, o Convênio ICMS 81/93, estabelece exatamente o contrário isto é, que a substituição tributária não se aplica nos casos em que o destinatário for sujeito passivo por substituição com relação às mesmas mercadorias.

Assevera que a situação imposta pelo Auto de Infração em lide, decorreu de entendimentos contraditórios, os quais apenas prejudicam sua relação com a Secretaria de Fazenda, pois como pode ser verificado na documentação anexada a defesa, desde o ano de 2008 vem expondo seu entendimento, sem que os fatos sejam claramente esclarecidos. Ou seja, ora se entende que deveria atender ao disposto no Convênio ICMS 76/94, ora se entende que não, já que é mero estabelecimento atacadista.

Ressalta que realiza operações com o Estado da Bahia há muitos anos, sendo notório seu intuito de realizar somente procedimentos que sejam legais e justos para todos. Acrescenta que é mundialmente conhecida por ser uma empresa de confiança, sendo prova disso o fato de ter insistido na obtenção de um Regime Especial e da inscrição como contribuinte substituto, ainda que não estivesse legalmente obrigado.

Diz que o próprio fato de não efetuar a retenção do ICMS/ST para os clientes detentores de Regimes Especiais de Tributação é consequência de sua intenção de não prejudicar ninguém, tendo em vista que se efetuasse tal retenção, seus clientes estariam perdendo os benefícios que Estado da Bahia havia lhes concedido.

Registra que quando foi alertado pela Fiscalização de que o entendimento que prevalecia era o de que deveria voltar a efetuar a retenção do ICMS/ST para os mencionados clientes, imediatamente o fez, contudo, teve que lidar com inúmeras reclamações e com a insatisfação de seus clientes, que inclusive, intencionaram diminuir suas compras.

Manifesta o entendimento de que o Estado da Bahia poderia lhe exigir o imposto ou estabelecer que a retenção do ICMS/ST devesse ocorrer nas remessas para todos os contribuintes baianos, ainda que estes sejam também considerados substitutos tributários, caso tivesse firmado um Regime Especial/ Termo de Acordo, fazendo constar em cláusula específica esta determinação, pois daí, tal Regime Especial funcionaria como um contrato ou regulamentação entre as partes, o que atualmente não existe.

Frisa que muito embora não esteja obrigado a obedecer ao disposto no Convênio ICMS 76/94, tem seguido as regras deste Convênio, as regras do Convênio ICMS 81/93 e legislação interna baiana, exatamente pela falta de uma regulamentação específica, ou seja, de um Regime Especial ou Termo de Acordo que lhe ditasse aquilo que pode ou não fazer. Acrescenta que como tais regras não existem e como a legislação baiana atribui a responsabilidade pela antecipação do imposto ao adquirente baiano, deixou de efetuar a retenção do imposto para os contribuintes em questão, já que estes são considerados substitutos tributários, tanto pela legislação, quanto pelo Termo de Acordo, com o intuito de facilitar as operações do próprio cliente.

Invoca o princípio da legalidade para dizer que aquilo que não está expressamente proibido, está permitido, e por isso, não cometeu qualquer infração ao deixar de efetuar a retenção do imposto nas remessas para estes contribuintes. Reproduz o art. 5º, inciso II da Constituição Federal.

Prosseguindo, diz que a inscrição estadual que lhe foi concedida, ocorreu por mera liberalidade da SEFAZ/BA, tendo em vista o grande volume de vendas para contribuintes baianos e com o intuito de facilitar a relação comercial, haja vista que não se enquadra no Convênio 76/94 por ser empresa atacadista, razão pela qual a inscrição estadual concedida não está vinculada ao Convênio acima referido.

Ressalta que passou a fazer a retenção do ICMS/ST quando foi questionado pela Fiscalização da Bahia sobre a não retenção do imposto e que para evitar maiores problemas e questionamentos por parte do Fisco e enquanto não houver uma decisão formal sobre sua sujeição passiva em relação ao Convênio 76/94, a retenção do imposto passou a ser feita a partir de julho de 2010.

Continuando, alega que prevalecendo o entendimento de que deveria ter efetuado a retenção do imposto, há de se considerar que, neste caso, o destinatário não poderia ter recebido tais mercadorias sem a retenção, já que é solidariamente responsável e tem a obrigação de verificar se o

documento fiscal foi emitido corretamente, até mesmo para poder estar autorizado a utilizar os créditos referentes à operação.

Observa que se o procedimento estivesse equivocado, o destinatário deveria ter recusado as mercadorias e solicitado a correção do faturamento, o que não ocorreu, ou mesmo esta situação seria verificada nos próprios postos fiscais, o que também não aconteceu.

Frisa que dentre as condições para manutenção dos Termos de Acordo dos destinatários, uma é não possuir débito inscrito em Dívida Ativa, a menos que a sua exigibilidade esteja suspensa, e outra é estar adimplente com o recolhimento do ICMS, significando dizer que, caso não estivessem corretos os procedimentos realizados, os Termos de Acordo dos clientes já teriam sido cassados ou em fase de cassação. Aduz que tal situação revela que o imposto devido nesta operação interestadual foi recolhido pelos contribuintes baianos acima mencionados, razão pela qual não poderia ser exigido novamente. Ou seja, ainda que esta Secretaria de Fazenda entenda que agiu de maneira equivocada, não poderia exigir o imposto, considerando que já fora recolhido, mas tão somente a multa.

Diz que espera ter esclarecido o ocorrido e reitera a importância da celebração de um Termo de Acordo/ Regime Especial com o Estado da Bahia, no intuito de evitar divergências de interpretação como no presente caso, já que a retenção do ICMS/ST no seu caso é uma mera liberalidade, sendo facilitadora tanto para o Fisco quanto para a empresa, mas que passa a ser prejudicial se for punido por algo que não se encontra claramente definido em legislação ou instrumento particular.

Conclui requerendo a anulação do Auto de Infração.

As autuantes prestaram informação fiscal (fls. 366 a 370), na qual contestam os argumentos defensivos, salientando, em caráter preliminar, que *“a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo da legitimidade da autuação fiscal”*.

Consignam que os trabalhos de fiscalização recaíram sobre a verificação da ocorrência de pagamento do ICMS-ST retido nas notas fiscais e incidentes sobre operações com mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, em conformidade com os Convênios 81/93, 76/94, 24/01 e 34/06, que constam nas GIAs-ST.

Esclarecem que o autuado é contribuinte regularmente inscrito no CAD/ICMS sob o número 82.551.054 - CS, na condição de Substituto Tributário, estando subordinado ao cumprimento das normas referentes à Substituição Tributária interestadual, conforme previsto na legislação do ICMS.

Dizem que a ação fiscal transcorreu na mais estrita observância aos dispositivos legais contidos na legislação tributária vigente, particularmente onde se fundamenta a autuação. Ressaltam que o autuado na condição de contribuinte por sujeição passiva, encontra-se, necessariamente, subordinado aos Convênios e Protocolos, nas operações mercantis que realiza com destino ao Estado da Bahia com os produtos vinculados.

Rechaçam os itens da impugnação afirmando que ao comercializar produtos objeto de substituição tributária, fica cristalina a responsabilidade de obediência à legislação pertinente, inclusive aos Convênios e Protocolos firmados entre os Estados. Tanto assim que o contribuinte, localizado em outra Unidade da Federação, buscou corretamente sua inscrição junto ao Estado da Bahia como Substituto Tributário.

Reproduzem o art. 370 do RICMS/BA, dizendo que a iniciativa da ação fiscal foi motivada pelo fato de o autuado, que é empresa atacadista, deixar de efetuar a retenção do ICMS ST devido nas operações para as empresas Profarma Distribuidora de Produtos Farmacêuticos S/A, Distribuidora de Medicamentos Santa Cruz Ltda. e Distrifar Nordeste Ltda.

Salientam que o autuado não é sujeito passivo por substituição por força do Parágrafo Único da Cláusula Quinta do Convênio 81/93 e Cláusula Primeira do Convênio 76/94, mas sim por força da Cláusula Segunda do Convênio 81/93, cujo teor transcrevem.

Asseveram que o autuado é responsável, portanto, sujeito passivo por substituição, por força do Convênio 81/93, ficando obrigado a reter e recolher o ICMS/ST por comercializar produtos enquadrados no Convênio 76/94.

Rechaçam o argumento defensivo de que *“o ICMS-ST foi totalmente recolhido a favor do Estado da Bahia pelos estabelecimentos destinatários, situado no Estado da Bahia”*, afirmando que se adotada tal opção o autuado está recolhendo a menos o ICMS/ST, haja vista que ao invés de recolher o imposto integral, apenas com o benefício da redução de 10% estabelecida no Convênio ICMS 76/94, o imposto a ser pago recebeu indevidamente um segundo benefício cumulativo concedido exclusivamente a atacadistas baianos que adquirem mercadorias diretamente de indústrias, conforme previsto no Decreto 11.872/09, prejudicando o Estado da Bahia. Acrescentam que dessa forma, mesmo que fosse compensado o débito com o ICMS pago pelo contribuinte localizado na Bahia, ainda restaria saldo a recolher.

Salientam que no art. 2º do Decreto 11.872/09, fica claro que somente será possível o deslocamento da responsabilidade pela antecipação tributária ao destinatário da mercadoria detentor de regime especial de tributação, dispensando o remetente da retenção do imposto nas remessas para os signatários do termo de acordo previsto no mesmo, quando da existência de previsão legal em acordo interestadual, o que não é o caso.

Finalizam mantendo integralmente o Auto de Infração.

## VOTO

Trata o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS, por ter deixado o autuado de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia de mercadorias arroladas no Convênio ICMS 76/94.

Do exame das peças que compõem o presente processo, verifico que o impugnante rechaça a acusação fiscal sustentando, em síntese:

- que se trata de um estabelecimento atacadista;
- que o Convênio ICMS 81/93 estabeleceu as regras gerais para a substituição tributária e, em razão do princípio da especialidade e hierarquia das normas, o Convênio 76/94 que trata especificamente da substituição tributária de produtos farmacêuticos prepondera em relação ao Convênio ICMS 81/93, valendo as regras do Convênio ICMS 81/93 somente quando o Convênio ICMS 76/94 for omissivo ou se referir a tal legislação genérica;
- que o Convênio 76/94 estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária é o estabelecimento industrial ou importador;
- que não existe lei ou convênio que coloque o estabelecimento atacadista como responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações com produtos farmacêuticos entre os Estados da Bahia e Paraíba;
- que ainda que se considere a hipótese descabida de que lhe cabe a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST com fundamento no Convênio 76/94, os clientes para os quais as mercadorias foram remetidas sem a retenção do imposto possuem Termo de Acordo com o Estado de Bahia, de forma que passam a ser os responsáveis pelo ICMS/ST;
- que não recolheu o imposto por não se enquadrar nos requisitos para ser contribuinte substituto no Convênio 76/94, contudo, os clientes com os quais foram realizadas as operações fizeram o recolhimento do ICMS/ST, conforme restou demonstrado através das guias de recolhimento que anexa;
- que corroborando seu entendimento, a própria administração do Estado da Bahia em resposta ao pedido de Regime Especial e Inscrição como contribuinte substituto, se negou a conceder o regime

especial que mesmo sendo sabedor que não se enquadrava nos termos da norma, buscou junto ao Estado no intuito de facilitar a relação comercial com seus clientes, justificando para tanto que não se enquadrava como sujeito passivo por não ser um estabelecimento industrial ou importador.

De início, noto que labora em acerto o impugnante quando consigna que o Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172 de 25/10/1966, em seu art. 102 e 199, exige a celebração de Convênios ou Protocolos pelos Estados que desejam adotar a uniformização e extraterritorialidade de sua legislação tributária, através do Conselho de Política Fazendária – CONFAZ, sendo este o caso do regime de substituição tributária que é regido nas operações interestaduais pelos Convênios e Protocolos celebrados nesse sentido.

Porém, vejo que incorre em equívoco o impugnante quando sustenta que o Convênio ICMS 81/93 estabeleceu as regras gerais para a substituição tributária e, em razão do princípio da especialidade e hierarquia das normas, o Convênio 76/94 que trata especificamente da substituição tributária de produtos farmacêuticos prepondera em relação àquele Convênio, valendo as regras do Convênio ICMS 81/93 somente quando o Convênio ICMS 76/94 for omissivo ou se referir a tal legislação genérica.

Isto porque, no presente caso, verifico que a exigência fiscal diz respeito às operações interestaduais realizadas pelo autuado com mercadorias sujeitas à substituição tributária por força do Convênio ICMS 76/94, sendo signatários da referida norma pactual dentre outros Estados, o Estado da Bahia e da Paraíba, sendo este último o Estado de localização do estabelecimento autuado.

No que concerne à alegação defensiva referente ao Convênio ICMS 81/93, observo que este tem a natureza impositiva para todos os entes envolvidos, tendo estabelecido normas gerais aplicáveis a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos a serem firmados entre os Estados e o Distrito Federal. Ou seja, estabelece o mencionado Convênio ICMS 81/93, as normas gerais referentes à substituição tributária aplicáveis obrigatoriamente pelos acordos interestaduais (convênios e protocolos) firmados a partir da sua publicação, conforme sua cláusula primeira, abaixo reproduzida:

*“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.”*

Em conformidade com a cláusula décima quarta referida na cláusula primeira acima transcrita, os convênios ou protocolos firmados entre as unidades da Federação podem estabelecer normas específicas ou complementares às do Convênio ICMS 81/93, portanto, restando clara a natureza de interdependência e complementaridade, entre tais normas pactuais. Relevante observar que inexistente qualquer conflito ou antinomia entre as regras do Convênio ICMS 81/93 e as regras de convênios e protocolos que estabelecem a substituição tributária, havendo apenas interdependência e complementaridade.

Diante disto, apesar de a Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, atribuir a condição de substituto tributário apenas ao estabelecimento importador e ao industrial fabricante, a regra da cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 atribui tal condição a qualquer contribuinte que realize operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária derivada de acordos interestaduais, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente, conforme se vê na transcrição abaixo da mencionada regra:

*“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.”*



Vale observar que no âmbito da legislação interna do Estado da Bahia, o art. 370 do RICMS expressamente determina a aplicabilidade das regras dos acordos interestaduais que tratam de substituição tributária, mencionando expressamente o Convênio ICMS 81/93, conforme se verifica na reprodução literal do referido dispositivo regulamentar:

*“Art. 370. 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)”.*

Portanto, indubitavelmente, o autuado é sujeito passivo por substituição tributária, valendo salientar que assume esta condição qualquer contribuinte que destine em operação interestadual mercadoria sujeita à substituição tributária por força de acordo específico nesse sentido, a teor da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93.

Desta forma, não procede a alegação defensiva de que os destinatários é que estavam obrigados a efetuar a substituição tributária nas operações objeto da autuação, na condição de sujeito passivo por substituição.

Em verdade, o imposto somente poderá ser exigido do destinatário se não tiver sido retido anteriormente pelo remetente obrigado a fazê-lo pela legislação interna ou interestadual – convênios e protocolos -, contudo, apenas e tão-somente, lhe será atribuída esta responsabilidade supletivamente, conforme estabelece o art. 125, II, alínea “i”, c/c o §1º do RICMS/BA, abaixo reproduzido:

*“Art. 125. O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:*

*II - na entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 7º e 8º:*

*i) tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem, quando:*

*1 - o contribuinte substituto não fizer a retenção do imposto ou efetua-la em valor inferior ao estabelecido no acordo, observado o disposto no § 1º;*

*2 - os valores referentes ao frete ou seguro não forem conhecidos pelo sujeito passivo por substituição tributária;*

*3 - nos casos em que a MVA estabelecida pelo acordo interestadual seja inferior à prevista para as operações internas;*

*4 - houver previsão de pauta fiscal, para as operações relativas à substituição tributária, se esta for superior à base de cálculo estabelecida no acordo interestadual.”*

*§ 1º Nas aquisições, de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente e não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma do item 1 da alínea “i” do inciso II, poderá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, sendo que:*

*I - só deverá ser adotado este procedimento após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deverá ser declarada ou demonstrada formalmente:*

*a) pela Procuradoria da Fazenda, no processo originário, quando se tratar de matéria afeta ao Poder Judiciário;*

*b) pelo Auditor Fiscal, nos demais casos;*

*II - a atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído, de que cuida este parágrafo, implica a desistência, por parte da fazenda pública estadual, da cobrança do imposto do sujeito passivo por substituição;*

*III - iniciado o procedimento fiscal, o Auditor Fiscal anexará o processo originário à Notificação Fiscal, a menos que o mesmo tenha sido incorporado fisicamente ao processo judicial ou requisitado por autoridade do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo.”*

Noto, também, que incorre em equívoco o impugnante quando alega que a própria Administração Fazendária do Estado da Bahia corroborando com o seu entendimento de que não se enquadrava como sujeito passivo por não ser um estabelecimento industrial ou importador, se negou a conceder regime especial. Isto porque, claramente se verifica no Parecer GECOT/DITRI nº 5670/2008 (fls. 184 a 186), que o fundamento do indeferimento do pedido decorreu do fato de haver previsão no Convênio nº 76/94, no sentido de obrigar o autuado a reter e recolher o imposto na condição de sujeito passivo por substituição, sendo desnecessária a concessão de regime especial. Tanto é assim que foi concedida a inscrição na qualidade de contribuinte substituto, por haver previsão nesse sentido na norma pactual.

No que concerne ao argumento defensivo de que os clientes com os quais foram realizadas as operações fizeram o recolhimento do ICMS/ST, considero que tal argumentação não é capaz de elidir a autuação, haja vista que a obrigatoriedade pela retenção e recolhimento do imposto é do remetente – autuado –, cabendo a este cumprir a legislação do ICMS.

Certamente que não fica ao talante do sujeito passivo da relação tributária determinar a forma, o prazo e o responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido, haja vista que se trata de competência privativa do sujeito ativo da relação tributária.

Ademais, conforme dito linhas acima, o imposto somente poderá ser exigido do destinatário se não tiver sido retido e recolhido anteriormente pelo remetente obrigado a fazê-lo pela legislação interna ou interestadual, porém, exclusivamente por responsabilidade supletiva, conforme estabelecido no art. 125, II, alínea “i”, c/c o §1º do RICMS/BA. Ou seja, o recolhimento porventura realizado pelo destinatário que não esteja obrigado legalmente para tanto, pode, em princípio, ser considerado indevido e, conseqüentemente, ser objeto de pedido de restituição do indébito, caso queira o interessado.

Assim sendo, não vislumbro como possível a homologação dos valores porventura recolhidos pelos destinatários, salvo após transcorridos os prazos de prescrição e decadência, quando então não poderá mais o interessado exercer o direito de restituição do indébito.

A propósito, apenas a título ilustrativo, reproduzo abaixo o art. 73 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99:

*“Art. 73. Serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência.”*

Diante do exposto, considero integralmente subsistente a infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281066.0007/10-9**, lavrado contra **JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA**, devendo ser

intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$452.008,61**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de maio de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR