

**A. I. N°** - 206855.0007/10-5  
**AUTUADO** - MEDICAL EXPRESS COMERCIAL LTDA.  
**AUTUANTE** - JOÃO EMANOEL BRITO ANDRADE  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 28/07/2011

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0167-03/11**

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. [PRODUTOS FARMACÊUTICOS.] a) FALTA DE RECOLHIMENTO. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. b) RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Refeitos os cálculos, excluindo-se os valores relativos a mercadorias procedentes de Estado signatário do Convênio ICMS 76/94 (Pernambuco), por inobservância das regras atinentes à atribuição da responsabilidade supletiva, de acordo com a legislação da época. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Efetuada revisão do lançamento, para exclusão mercadorias cujas operações são isentas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 16/12/10, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 88 e 89” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS], sendo lançado tributo no valor de R\$ 6.344,08, com multa de 60%;
2. recolhimento de ICMS devido por antecipação efetuado a menos, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 88 e 89” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS], sendo lançado tributo no valor de R\$ 102.909,11, com multa de 60%;
3. falta de recolhimento de ICMS em decorrência da realização de operações tributáveis como se fossem não tributáveis, regularmente escrituradas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 26.231,26, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 725/732) alegando que deve ser excluída a sua responsabilidade relativamente às mercadorias provenientes do Estado de Pernambuco, haja vista que o Convênio ICMS 76/94 determina que nestes casos a responsabilidade pelo imposto é do industrial fabricante. Chama a atenção para o art. 371 do RICMS, argumentando que só deve haver antecipação do imposto nas aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas a substituição tributária caso não haja convênio entre a Bahia e a unidade federada de origem, que neste caso é Pernambuco, Estado que celebrou com a Bahia o aludido convênio, de modo que não existe razão para se falar em antecipação do imposto a ser feita pelo impugnante. Tece considerações acerca dos sujeitos que integram a estrutura de uma relação jurídica obrigacional, destacando a figura dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária em face da regra matriz de incidência tributária. Cita doutrina. Assinala a possibilidade de a lei atribuir a terceiro a responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário. Destaca nesse sentido a previsão do Convênio ICMS 76/94 e do art. 371 do RICMS.

Reclama também que no caso das Notas Fiscais 889, 904 e 956 o fiscal se equivocou ao aplicar o percentual de 58,37% a título de margem de valor agregado (MVA), pois o correto seria de 49,86%, de acordo com o item 3º do § 1º da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94.

Observa ainda que com relação às Notas Fiscais 889 e 956 havia sido feita a retenção do imposto por antecipação através das Notas Fiscais de complemento 1229 e 1228, anexas.

Alega também que devem ser excluídos os valores relativos às Notas Fiscais 14855, 14856 e 14857 [não diz quem são os emitentes], uma vez que as mercadorias somente foram recebidas no seu estabelecimento em janeiro de 2010, e por essa razão a entrada só foi registrada no livro de apuração daquele mês, tendo o valor correspondente àqueles documentos sido pago em 25.2.10, conforme comprovante anexo.

Quanto ao item 3º, o autuado argumenta que no levantamento fiscal foram incluídas mercadorias isentas de ICMS, nos termos do art. 24 do RICMS – atadura gessada.

Aduz que com relação aos valores não impugnados foi feito parcelamento.

Pede que os lançamentos sejam revistos. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 765/768) observando que o autuado parcelou o débito do item 1º.

No tocante ao item 2º, assinala que, do total do imposto lançado, no valor de R\$ 102.909,11, foi reconhecida e parcelada a quantia de R\$ 57.440,44, relativamente ao exercício de 2008, tendo sido impugnada apenas a parte atinente ao exercício de 2009. Quanto à alegação do autuado de que deveriam ser excluídos os valores relativos a mercadorias provenientes de Pernambuco, Estado signatário do Convênio 76/94, o fiscal pondera que está correto o entendimento da defesa, porém incompleto, já que não foi mencionada a responsabilidade supletiva do adquirente na hipótese de o vendedor não reter o imposto, e, não tendo a empresa vendedora retido o imposto, caberia ao autuado fazer a necessária antecipação.

O fiscal reconhece ter-se equivocado com relação à MVA atinente às Notas Fiscais de 889, 904 e 956, admitindo que deveria ser de 49,86%, e não de 58,37%.

Também reconhece que o ICMS relativo às Notas Fiscais 889 e 956 havia sido retido através das Notas Fiscais 1229 e 1228.

Reconhece também que foi feita prova do pagamento da antecipação de ICMS referente às Notas Fiscais 14855, 14856 e 14857 [não diz quem é o emitente], e propõe que se exclua do débito do mês de dezembro de 2009 o valor de R\$ 25.079,62.

Com os ajustes efetuados, o imposto remanescente do item 2º é de R\$ 15.979,41.

Quanto ao item 3º, o fiscal observa que do total lançado, no valor de R\$ 26.231,26, foi reconhecido e parcelado pelo autuado o valor de R\$ 12.000,66. O fiscal declara acatar as razões da defesa, e propõe que sejam excluídos os valores relativos ao atadura gessada, em razão da isenção prevista no art. 24 do RICMS.

Opina no sentido de que sejam julgados procedentes os valores remanescentes do item 2º, no total de R\$ 15.979,41, e que se homologuem os valores reconhecidos e parcelados.

Dada ciência da revisão dos lançamentos ao contribuinte, este se manifestou (fls.784/788) questionando especificamente o item 2º, reiterando seu ponto de vista acerca da previsão do art. 371 do RICMS e expondo sua discordância quanto à alegação do autuante no tocante à responsabilidade subsidiária.

Ao ter vista dos autos, o fiscal declarou que ratifica a informação já prestada (fl. 791).

## VOTO

Este Auto de Infração compõe-se de 3 itens. Foram impugnados apenas os itens 2º e 3º.

O lançamento do item 2º diz respeito a recolhimento de ICMS devido por antecipação efetuado a menos, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS.

O autuado argumenta que deve ser excluída a sua responsabilidade relativamente às mercadorias provenientes do Estado de Pernambuco, haja vista que o Convênio ICMS 76/94 determina que nestes casos a responsabilidade pelo imposto é do industrial fabricante. Chama a atenção para a regra do art. 371 do RICMS.

O fiscal autuante na informação contrapôs que não acata tal argumento porque não foi mencionada a responsabilidade supletiva do adquirente na hipótese de o vendedor não reter o imposto, e, não tendo a empresa vendedora retido o imposto, caberia ao autuado fazer a necessária antecipação.

É irrelevante se na imputação foi ou não mencionada a responsabilidade supletiva, pois esta se encontrava prevista na legislação, e a norma jurídica vigente incide independentemente da vontade da autoridade fiscal. O nobre autuante deixou de atentar para a regra do § 1º do art. 125 do RICMS. Esse dispositivo se encontra revogado. Porém estava em vigor na época dos fatos. Note-se que o lançamento do item 2º abrange o período de fevereiro de 2008 a dezembro de 2009, e o § 1º do art. 125 do RICMS estava em vigor, pois foi revogado pela Alteração nº 139 (Decreto nº 12.444, de 26.10.10).

A Bahia e Pernambuco são signatários do Convênio ICMS 76/94, para efeitos de substituição tributária nas operações com medicamentos. O pagamento do imposto relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária procedentes de outros Estados está disciplinado no art. 125 do RICMS. A redação desse artigo vigente à época dos fatos em exame previa que, no caso de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária procedentes de outra unidade da Federação, o tributo deveria ser recolhido por antecipação pelo destinatário (inciso II), sendo que, havendo convênio ou protocolo da Bahia com a unidade federada de origem (alínea “i”), se o substituto tributário (o remetente, no Estado de origem) não fizesse a retenção do imposto ou a efetuasse em valor inferior ao estabelecido no acordo interestadual, deveria ser “observado o disposto no § 1º” (item 1 da alínea “i”).

É preciso então fazer a interpretação sistemática do art. 125, II, “i”, 1, do RICMS, pondo-se em relevo a expressão constante no final do item 1 da alínea “i”: “... observado o disposto no § 1º”.

Para atribuição da responsabilidade supletiva ao destinatário das mercadorias, nos termos do “caput” do § 1º do art. 125, relativamente ao imposto devido por substituição nas operações interestaduais, havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e o Estado de origem, tal medida somente era aplicável 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 do art. 125.

Ainda segundo o mesmo § 1º, uma vez não sendo possível, por qualquer motivo, a cobrança imposto do sujeito passivo por substituição, poderia ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário das mercadorias, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidos no RPAF, sendo que, de acordo com o inciso I, só deveria ser adotado este procedimento depois de esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deveria ser declarada ou demonstrada formalmente pela Procuradoria da Fazenda (quando a matéria estiver afeta ao Poder Judiciário) ou pelo Auditor Fiscal, nos demais casos.

Prosseguindo a leitura, previa ainda o § 1º, no inciso III, que, iniciado o procedimento fiscal, o Auditor Fiscal deveria anexar o processo originário à Notificação Fiscal, a menos que o mesmo

tivesse sido incorporado fisicamente ao processo judicial ou requisitado por autoridade do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo.

Nada disso foi feito.

Poder-se-ia questionar a regra do § 1º do art. 125, em face do verbo “poderá”, que numa interpretação apressada daria a impressão de que seria opcional a emissão da Notificação Fiscal, não havendo então necessidade de anexar prova alguma do procedimento adotado pela fiscalização relativamente aos requisitos legais para atribuição da responsabilidade supletiva.

Ocorre que o verbo “poderá” tem outro sentido. Para se compreender o sentido do verbo “poderá”, é preciso atentar para a regra do inciso II do § 1º, segundo o qual a atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído implica a desistência, por parte da fazenda pública estadual, da cobrança do imposto do sujeito passivo por substituição.

Agora, sim, fica compreensível o sentido do verbo “poderá”: *a)* o Estado pode emitir Notificação Fiscal em nome do contribuinte substituído, desistindo de cobrar o imposto do substituto tributário; *b)* ou então pode deixar de emitir a Notificação Fiscal em nome do contribuinte substituído, caso em que continuará adotando as medidas cabíveis visando cobrar o imposto do substituto tributário.

De fato, não poderia ser diferente, ou seja, não se admitiria que o Estado cobrasse o imposto dos dois – do substituto e do substituído.

Aí está o sentido do verbo *poderá*, que traduz a faculdade de o Estado cobrar o imposto de um ou de outro.

Em suma, o fiscal deixou de observar que no caso de mercadorias sujeita a substituição tributária provenientes de Estado signatário de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, não tendo sido antecipado o ICMS ou tendo o imposto sido antecipado a menos, deve ser expedida Notificação Fiscal, na forma, prazo e condições previstos no RPAF, intimando o estabelecimento destinatário, de acordo com o § 1º do art. 125 do RICMS, no sentido de que efetue, espontaneamente, o pagamento do tributo por antecipação, atribuindo-se-lhe a chamada responsabilidade supletiva. Somente se o destinatário deixar de atender à aludida Notificação é que se lavra Auto de Infração. Isso não foi observado neste caso.

São nulas, conseqüentemente, as parcelas do lançamento do item 2º relativas a mercadorias procedentes de Pernambuco, por ilegitimidade passiva: como a lei baiana, respaldada no Convênio ICMS 76/94, atribui ao remetente a qualidade de substituto tributário, o tributo porventura devido nas operações envolvendo adquirentes estabelecidos na Bahia é de responsabilidade do substituto tributário, sendo incabível, em princípio, a cobrança do imposto do contribuinte substituído. Não foi observado o devido procedimento legal. Tomo por fundamento o art. 18, IV, “b”, do RPAF.

A repartição competente examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento fiscal relativamente às mercadorias procedentes de Pernambuco. É evidente que se o interessado, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

O demonstrativo do débito do item 2º deverá ser refeito com base nas seguintes indicações:

Permanecem imutáveis os valores relativos ao exercício de 2008, no total de R\$ 42.947,45.

No mês de fevereiro de 2009 não há reparos a fazer, mantendo-se o imposto no valor de R\$ 99,31 (fls. 138-139).

Do imposto lançado no mês de março de 2009, no valor de R\$ 588,69, excluindo-se as parcelas relativas à Nota Fiscal 143 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 573,75 (fl. 139), resta a ser lançado imposto no valor de R\$ 14,94.

Do imposto lançado no mês de abril de 2009, no valor de R\$ 4.156,49, excluindo-se as parcelas relativas à Nota Fiscal 229 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 1.619,07 (fls. 139/141), resta a ser lançado imposto no valor de R\$ 2.537,42.

Relativamente ao mês de maio de 2009, o imposto apurado pela fiscalização foi de R\$ 24.067,93 (fls. 141-142). Excluindo-se as parcelas relativas às Notas Fiscais 327 e 373 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 7.860,60, restava a pagar imposto no valor de R\$ 16.207,33. Como o contribuinte pagou naquele mês R\$ 21.598,13 (fls. 141-142), conseqüentemente pagou imposto a mais no valor de R\$ 5.390,80, não havendo por conseguinte nada a ser lançado neste Auto.

No mês de junho de 2009, o imposto apurado pela fiscalização foi de R\$ 51.648,56 (fls. 142-143). Excluindo-se as parcelas relativas às Notas Fiscais 491, 496 e 521 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 5.150,42, restava a pagar imposto no valor de R\$ 46.498,14. Como o contribuinte pagou naquele mês R\$ 49.626,35 (fls. 142-143), conseqüentemente pagou imposto a mais no valor de R\$ 3.128,21, não havendo por conseguinte nada a ser lançado neste Auto.

No mês de agosto de 2009, o imposto apurado pela fiscalização foi de R\$ 34.692,21 (fl. 143). Excluindo-se as parcelas relativas às Notas Fiscais 889, 904 e 956 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 6.085,72, restava a pagar imposto no valor de R\$ 28.606,49. Como o contribuinte pagou naquele mês R\$ 28.894,64 (fls. 143), conseqüentemente pagou imposto a mais no valor de R\$ 288,15, não havendo por conseguinte nada a ser lançado neste Auto.

Do imposto lançado no mês de setembro de 2009, no valor de R\$ 3.056,95, excluindo-se a parcela relativa à Nota Fiscal 1286 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no valor de R\$ 2.513,57 (fls. 143-144), resta a ser lançado imposto no valor de R\$ 543,38.

No mês de outubro de 2009, do imposto lançado no valor de R\$ 11.548,89, excluindo-se as parcelas relativas às Notas Fiscais 1228, 1229 e 1558 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 850,07 (fls. 144-145), resta a ser lançado imposto no valor de R\$ 10.698,82.

No mês de dezembro de 2009, foi lançado imposto no valor de R\$ 30.221,75. Desse valor devem ser excluídas: a) as parcelas relativas à Nota Fiscal 1774 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 4.543,01 (fls. 145/147); b) os valores relativos às Notas Fiscais 14855, 14856 e 14857, haja vista que o fiscal autuante na informação reconheceu que foi feita prova do pagamento da antecipação de ICMS a elas referente, tendo proposto que se excluísse do débito do mês de dezembro de 2009 o valor de R\$ 25.079,62. Desse modo, resta a ser lançado imposto no valor de R\$ 599,12.

Em suma, os valores remanescentes do imposto do item 2º são estes:

- exercício de 2008 (sem alteração): R\$ 42.947,45;
- fevereiro de 2009: R\$ 99,31;
- março de 2009: R\$ 14,94;
- abril de 2009: R\$ 2.537,42;
- setembro de 2009: R\$ 543,38;
- outubro de 2009: R\$ 10.698,82;
- dezembro de 2009: R\$ 599,12;

Total: R\$ 57.440,44.

Quanto ao item 3º, o fiscal autuante acatou as razões da defesa sem ressalvas, no sentido de que, do total lançado, no valor de R\$ 26.231,26, fossem excluídas as parcelas relativas a atadura gessada, cujas operações são isentas de ICMS, nos termos do art. 24 do RICMS, restando a ser lançado o valor de R\$ 12.000,66.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já pagos.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206855.0007/10-5**, lavrado contra **MEDICAL EXPRESS COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 75.785,18**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já pagos.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA