

PROCESSO - A. I. Nº 281332.0018/08-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ANDRADE TELLES DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA. (MEDICAL FARMA)
RECORRIDOS - ANDRADE TELLES DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA. (MEDICAL FARMA) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0222-05/11
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 11/07/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0211-11/12

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração reconhecida. **b)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que parte dos produtos são utilizados como suporte no tratamento do câncer, mas não se caracterizam como quimioterápicos. Mesmo que empregados no tratamento da doença não estão amparados pela isenção que se restringe aos quimioterápicos, nos termos do Convênio ICMS 34/96 e art. 17, IV, RICMS BA. Refeitos os cálculos com exclusão de produtos quimioterápicos e utilizados no tratamento do câncer, após a diligência fiscal. Reduzido o valor do débito ICMS-ST (medicamentos). 2. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL LANÇADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. ISENÇÃO. MEDICAMENTOS DESTINADOS A ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Não comprovado que os produtos vendidos para hospitais e órgãos públicos se tratavam de medicamentos e fármacos previstos no art. 17, VIII, RICMS BA, nem houve o abatimento do imposto que seria devido no preço com indicação no documento fiscal para usufruir do benefício da isenção. Infração comprovada. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam os autos de Recurso Ofício e Voluntário interpostos em face do acórdão em referência que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 30/11/2008 para exigir ICMS no valor de R\$893.437,47 com multa de 60%, por imputar as irregularidades abaixo descritas:

1. Deixou de efetuar recolhimento de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação relacionadas no anexo 88; consta ainda na descrição dos fatos que a empresa é atacadista do ramo de medicamentos quimioterápicos para tratamento do câncer, que são isentos; diversos itens com previsão de substituição total antecipada e outros com previsão de tributação na saída foram classificados como isentos. Período dez 05 / dez 07. ICMS R\$ 833.571,31, multa 60%.

2. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas. Período agosto, outubro e dezembro 07. ICMS R\$ 59.866,16, multa 60%;

Em Primeira Instância deste CONSEF o contencioso administrativo teve o seguinte deslinde :

“Cuida o presente Auto de Infração da exigibilidade de ICMS decorrente de 2 infrações mencionadas e relatadas acima que, após analisar as peças componentes do presente PAF, faço as constatações a seguir, cumprindo, antes examinar as questões formais suscitadas pelo autuado.

Exige a nulidade do Auto de Infração, questionando ambiguidade na descrição da infração, que redigida de forma confusa ao definir o sujeito passivo por substituição, não sendo útil para determinar a natureza da infração, motiva sua nulidade, nos termos do inciso IV, art. 18, RPAF BA.

Examinando as peças do processo, não percebo qualquer ambiguidade ou confusão na descrição dos fatos ou menção equivocada dos dispositivos legais, sobretudo porque ficou evidente que o autuado entendeu perfeitamente as infrações imputadas, impugnando tempestivamente o Auto de Infração.

Exatamente em direção oposta a arguição adjetiva, verifico que se encontram identificados os elementos necessários para determinar com segurança a infração, o infrator e o montante do débito tributário, consoante disposto no diploma legal retro mencionado. No corpo do Auto de Infração foram descritos os fatos considerados como ilícito tributário e todos os anexos acostados aos autos recebidos pelo autuado. Verifico, ainda, que foram concedidos ao autuado todos os prazos legais para oferecimento de contestação, inclusive reabertura do prazo de defesa, oportunidade de réplica, tréplica; quando necessários aos esclarecimentos de dúvidas o processo foi encaminhado à diligência, não sobrando espaço para ilegalidades ou ofensa ao devido processo legal ou quaisquer outros princípios do Processo Tributário. Enfim, nenhuma situação existe no presente Auto de Infração a motivar a sua nulidade.

No mérito, imputa-se ao autuado, empresa atacadista no ramo de medicamentos com preponderância nas vendas para clínicas e hospitais, a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas aquisições das mercadorias provenientes de outras unidades da federação, nos termos do art. 371, RICMS BA. Observa-se que entre tais medicamentos encontram-se os quimioterápicos, usados no tratamento do câncer, beneficiado com isenção do imposto (Cláusula Primeira Convênio ICMS 34/96 e art. 17, IV, RICMS BA). Na primeira infração exige-se o ICMS-ST dos produtos não considerados quimioterápicos usados no tratamento de câncer e na infração 2, a exigência recai na escrituração de operações de saídas tributadas como se beneficiadas pela isenção para medicamentos quimioterápicos.

Alega o sujeito passivo, em suas razões, que a legislação do ICMS não lhe exige obrigação de antecipar ICMS, mas de apenas efetuar a retenção em suas operações de saídas das mercadorias, antecipando o que seria devido nas operações subsequentes, conforme art. 353, II, item 13, RICMS BA, §1º do art. 372 e art. 375, RICMS BA. Afirma ainda que, a despeito de operar no atacado, todos os produtos adquiridos destinam-se a vendas a serem promovidas ao consumidor final, sendo destinatários os órgãos da administração pública federal, estadual ou municipal, além de hospitais e clínicas.

Defende a tributação apenas nas saídas das mercadorias, quando poderá distinguir de forma mais eficaz quais das operações são efetivamente passíveis ou não de substituição tributária e que a isenção em questão não se limita aos medicamentos antineoplásicos, diante da interpretação teleológica, importando a destinação do medicamento, se para o doente de câncer.

O autuante, por sua vez, contrapõe que o contribuinte comercializa medicamentos, mercadoria da substituição tributária, prevista no item 13, II, art. 353, RICMS BA e equivocado é seu entendimento da retenção do imposto nas saídas, uma vez que norma insere no art. 371 do referido dispositivo o obriga ao recolhimento por antecipação de parte significativa de suas operações. Explica que o autuado é atacadista e não consumidor final, não lhe sendo permitido enquadrar-se no art. 355, VII, RICMS BA; que o demonstrativo fiscal não inclui mercadoria oriunda dos Estados signatários do Convênio ICMS 76/94; que buscou a definição de medicamento quimioterápico para tratamento do câncer no Manual de bases técnicas de oncologia do Ministério da saúde e classificou os itens comercializados pela empresa no SITE da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA. Informa, enfim, que foram considerados isentos os itens enquadrados como antineoplásicos.

Examinando as peças que compõem o presente processo, verifico que o autuante elaborou demonstrativo fiscal de fls. 12 a 180 relacionando entradas dos medicamentos, oriundos dos Estados de Rio de Janeiro, Minas Gerais, Goiás, Distrito Federal e de São Paulo, não signatários do Convênio ICMS 76/94, no período da autuação. Neste caso, a exigência tem fundamento no art. 371, RICMS BA ao prescrever que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária (medicamentos, no presente caso) 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 será devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e as subsequentes com as referidas mercadorias, no prazo previsto no art. 125, II, “b”, RICMS BA.

O instituto da Substituição Tributária é norma cogente consagrada no art. 150, § 7º, CF 88, amparada na LC 87/96, que delega à legislação estadual a competência para determinar quais as mercadorias, bens ou serviços poderão ser alcançados pela substituição tributária (art. 6º, § 2º). Dessa forma, não é dado ao contribuinte distinguir quais das suas operações sejam passíveis da incidência da substituição tributária.

Incabível, portanto, o argumento defensivo da existência de conflitos entre as normas do art. 371, que trata do regramento geral da substituição tributária, e aquela específica, contida no item 13, II, art. 353, RICMS BA, em socorro da sua tese de que não é responsável pela antecipação exigida, no caso concreto. Isto porque, a regra do art. 353, II está voltada potencialmente para os contribuintes localizados no Estado da Bahia, quando comercializarem internamente mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária; tem pertinência tão somente com as operações internas realizadas por contribuintes estabelecidos na Bahia, não se aplicando, salvo expresso em contrário, às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação.

Assim, nos demonstrativos fiscais elaborados pelo Auditor Fiscal autuante (fls. 12/180) e, sobretudo, depois, pelo proposto estranho ao feito, durante os trabalhos da diligência fiscal, os medicamentos foram identificados como antineoplásicos ou não, em conformidade com os critérios da ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária, constantes no Anexo I, fls. 921/1018. O levantamento dos produtos sujeitos à substituição tributária foi realizado minuciosamente, nota a nota; produto a produto, com a exclusão dos medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer, cuja isenção do ICMS nas operações internas foi concedida através do Convênio ICMS 34/96.

A arguição de que tal convênio se refere ao medicamento, independente de ser ou não antineoplásicos, e que a isenção não se limita àqueles quimioterápicos, importando apenas a sua destinação, não pode ser acatada.

Parece-nos claro que a norma de isenção contida no Convênio ICMS 34/96 recepcionada na legislação do Estado da Bahia, através do art. 17, inciso IV, não contempla todos os medicamentos, mas apenas aqueles quimioterápicos usados no tratamento de câncer, conforme disposto na cláusula primeira do mencionado acordo. Não podendo o intérprete se valer do entendimento extensivo de forma a abarcar itens que não estejam contidos na legislação.

Nesse sentido, por se tratar de matéria de nítido cunho excepcional à regra geral de incidência do imposto, as normas de isenção não admitem interpretação teleológica, extensiva, econômica, a exemplo das considerações sobre o custo dos medicamentos de suporte ao tratamento do câncer. É vedado ao intérprete ampliar ou mesmo restringir o alcance da norma, devendo limitar-se à sua textualidade, em homenagem ao próprio princípio legal. É o que expressa o artigo 111, inc. II, do Código Tributário Nacional.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

Para dirimir ainda a questão dos medicamentos amparados ou não pela isenção, o art. 17, IV do RICMS/BA estabelece:

São isentas do ICMS as operações com medicamentos e outros produtos farmacêuticos de uso humano [...]

IV - nas saídas internas de medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer (Conv. ICMS 34/96);

Posto isso, constato que apenas os medicamentos antineoplásicos estão beneficiados pela isenção e se refere aos produtos quimioterápicos usados de modo específico no tratamento de câncer, tratados no convênio retro mencionado e corretamente excluídos do levantamento fiscal final.

Tendo em vista que o levantamento fiscal detalha cada produto constante na exação, caberia ao autuado identificar objetivamente, quais desses medicamentos são quimioterápicos usados no tratamento do câncer e ainda assim não foram excluídos da planilha que apurou o ICMS devido.

Optou pelo discurso repetido que medicamentos antineoplásicos pode também ser utilizado no tratamento suporte quimioterápico do câncer ou da quimioterapia coadjuvante citando exemplo: MODIFICAL (tratamento de náuseas); LEUCIN (indicado na neutropenia febril); MESNA (toxicidade das vias urinárias); TECNOVERIN (tratamento da anemia); LEUCOVORINA (deficiência nutricional); ARISTOPRAMIDA (esvaziamento gástrico), etc.

O Parecer do diligente identifica que na própria classificação dos medicamentos antineoplásicos proposta pelo autuado, fls.695/734, o mesmo medicamento ora é tratado como antineoplásico, ora não; outros produtos considerados pela ANVISA como para tratamento do câncer, não o foram para o autuado.

Decerto que alguns produtos em discussão podem ser utilizados eventualmente no tratamento de suporte do câncer, mas também no trato de outras doenças, o que, conforme apreciado anteriormente, não justifica a isenção idealizada na norma; muito menos, encontra guarida a Decisão do contribuinte em não efetuar a antecipação tributária.

Nessa situação, como vimos, a substituição tributária é regra que se impõe e o imposto retido ou antecipado obrigatoriamente, na operação imediatamente anterior, quando o evento não se realizar, será objeto de recuperação, mediante autorização dirigida à Gerência de Substituição Tributária, a teor do art. 359, § 6º, RICMS BA.

No entanto, o que constato e, conforme demonstrado na diligência fiscal, na classificação feita pelo autuado, fls. 695/734, os mesmos medicamentos ora foram considerados antineoplásico, oras não. Coaduno, por fim, com o entendimento exarado no Parecer 21422/08 da DITRI de que “A isenção concedida aos medicamentos quimioterápicos utilizados no combate ao câncer não se estende a outros medicamentos não quimioterápicos, ainda que utilizados no combate à mesma doença”.

Posto isso, procedente é a infração 1, conforme demonstrativo abaixo:

Período	Apurado	Recolhido	ICMS-ST (1)	Diligência	pago/dev	ICMS-ST (2)
nov/05	2.602,05	1.344,51				
dez/05	2.064,89	670,12				
dez/05	4.666,94	2.014,63	2.652,31	3.427,13	2.014,63	1.412,50
jan/06	4.496,25	301,38	4.194,87	2.743,29	301,38	2.441,91
fev/06	7.217,40	0,00	7.217,40	5.071,53	0,00	5.071,53
mar/06	5.863,64	708,60	5.155,04	5.268,60	708,60	4.560,00
abr/06	4.149,12	3.697,59	451,53	3.347,60	3.697,59	0,00
mai/06	20.095,06	23.556,81	-3.461,75	17.371,45	23.556,81	0,00
jun/06	37.969,00	5.533,55	32.435,45	34.409,89	5.533,55	28.876,34
jul/06	32.544,71	5.252,27	27.292,44	29.347,71	5.252,27	24.095,44
ago/06	23.140,69	4.435,51	18.705,18	21.946,02	4.435,51	17.510,51
set/06	14.507,76	5.656,82	8.850,94	13.937,94	5.656,82	8.281,12
out/06	25.270,07	1.524,76	23.745,31	24.463,80	1.524,76	22.939,04
nov/06	42.019,99	1.810,51	40.209,48	39.560,49	1.810,51	37.749,98
dez/06	44.052,20	1.562,23	42.489,97	41.158,08	1.562,23	39.595,85
jan/07	49.489,46	1.384,25	48.105,21	47.640,24	1.384,25	46.255,99
fev/07	26.315,88	965,65	25.350,23	25.109,79	965,65	24.144,14
mar/07	43.105,05	1.179,43	41.925,62	35.359,33	1.179,43	34.179,90
abr/07	40.071,44	6.069,88	34.001,56	33.395,07	6.069,88	27.325,19
mai/07	45.596,96	1.211,74	44.385,22	44.421,37	1.211,74	43.209,63
jun/07	85.668,40	1.970,62	83.697,78	84.579,24	2.392,16	82.187,08
jul/07	44.115,31	2.562,62	41.552,69	42.945,60	2.562,62	40.382,98
ago/07	114.801,63	8.011,54	106.790,09	113.634,46	8.011,54	105.622,92
set/07	44.627,04	973,69	43.653,35	39.101,13	973,69	38.127,44
out/07	60.543,45	4.920,02	55.623,43	51.015,04	4.920,02	46.095,02
nov/07	47.814,90	4.102,16	43.712,74	46.207,56	4.102,16	42.105,40
dez/07	64.054,24	9.219,02	54.835,22	60.787,70	9.219,02	51.568,68
Totais	932.196,59	96.309,27	833.571,31	866.250,06	99.046,82	773.738,57

Com relação à infração 2, foram identificadas saídas de medicamentos tributados como se não o fosse, em relação às vendas feitas para clínicas ou hospitais do Estado.

A alegação defensiva é que tais saídas estão amparadas pela isenção prevista no art. 17, VII, RICMS. O dispositivo indica que a isenção alcança as operações realizadas com os fármacos e medicamentos relacionados no Anexo Único do Convênio ICMS 87/02, destinados a órgãos da Administração Pública.

Art. 17. São isentas do ICMS as operações com medicamentos e outros produtos farmacêuticos de uso humano:

VIII – até 31/07/09, as operações realizadas com os fármacos e medicamentos relacionados no Anexo Único do Convênio ICMS 87/02, destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e às fundações públicas, observando o disposto no § 2º (Conv. ICMS 87/02)...

Constato, no entanto, no demonstrativo fiscal que embasou a exigência, fls. 181/203, a descrição de produtos não relacionados no anexo único do Convênio supra referido, posto que não se trata de fármacos e medicamentos, estando correta a exigência fiscal. A diligência realizada confirmou a presença de produtos estranhos àqueles mencionados no art. 17, VII, RICMS.

Além do mais, tratando-se de uma isenção condicionada, deveria o contribuinte comprovar o abatimento do valor do imposto se não houvesse a isenção com o destaque no documento fiscal.

Objetiva o legislador desonerar o imposto nas operações de aquisição de medicamentos pelo poder público, condicionando que o valor da desoneração fosse reduzido do preço da mercadoria. Os documentos juntados aos autos não comprovam que tenha sido satisfeita aquela condição, motivo pelo qual a operação é tributada, devendo ser mantida a exigência fiscal.

Pelo exposto, a infração 02 é devida no valor de R\$ 59.866,16.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores já recolhidos. “

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 1532/1551, iniciando por transcrever, parcialmente, a Decisão recorrida para, em seguida, asseverar que a descrição da infração que lhe está sendo imputada é inexoravelmente nula, a despeito da JJF não ter assim entendido, eis que essa descrição está confusa, sem clareza e precisão, havendo uma incontestável e importante antinomia porquanto o contribuinte é sujeito passivo por substituição o que, por si só, o obriga a retenção do ICMS no momento da realização das operações de saídas.

E que, por isso, jamais poderia lhe ser exigido por este fundamento condicional, a obrigação por antecipação do ICMS nas operações de entrada, como se deflui do art. 40 C/C art. 325 C/C item 13, II, do art. 353, do RICMS, que reproduz.

Pontua, assim, que o sujeito passivo é aquele obrigado por lei a proceder a retenção do ICMS quando realizar operações de saída que a legislação do ICMS indica como suficiente para deflagrar a sujeição tributária por substituição. E que não há substituição tributária passiva e exigência da antecipação do ICMS pela entrada de mercadoria, o que disse ser incongruente, sendo a infração contraditória e ambígua, imprestável para sustentar o respectivo lançamento do crédito tributário.

Afirma que a defesa entendeu com profundidade a pretensa importação infracional, e este fato não a torna menos ambígua e confusa. Assevera que, a acusação fiscal descreva uma “conduta impossível”. E, alega que seu direito de defesa não será preterido a vista de “ruídos de comunicação” arguindo que:

2.1.1. Do texto dos artigos 40, II; 352, I e 358 se pode inferir que SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA é apenas aquele obrigado pela legislação a fazer a retenção do ICMS devido nas operações subsequentes às suas próprias vendas?

2.1.2. Do texto do artigo 352, II se depreende que antecipação tributária propriamente dita (exigida pela entrada da mercadoria) ocorre quando a lei determina que o próprio ou o responsável antecipe o pagamento do imposto?

2.1.3. Em função das respostas acima e do que prescreverem o art.353, II, item 13 e do inciso I da cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, é correto afirmar que o contribuinte não está obrigado a fazer antecipação pela entrada tendo em vista sua qualidade de SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO?

2.1.4. Afinal a conduta tipificada na autuação encerra uma infração possível?

2.1.5. Se positiva a resposta, pode esta acusação prosperar, ou seria semelhante a incriminar alguém por tem assassinado outrem que se encontra vivo?

Após, faz transmissão parcial da Decisão de 1º grau. Salienta que existe diversas hipóteses no art. 353, do RICMS, entre eles a venda ao consumidor final (355, VII), na qual não se deve proceder à retenção do ICMS, hipóteses estas que cabem ao contribuinte sopesar para subsunção a legislação com vistas ao cabimento da aplicação da substituição tributária por antecipação.

Novamente, transcreve parte do julgado. Destaca, seguidamente, que não foi arguido por si no curso dessa defesa que há conflito entre o RT. 371 com o art. 353 do RICMS em que pese encerrarem regramentos distintos. Isto porque, enquanto o primeiro trata de antecipação pela entrada, o segundo estabelece os sujeitos sucessivos por substituição, os quais se obrigam a reter o ICMS substituído quando de suas entradas. Diz que não é verdade que se defendeu alegando que a autuação estava baseada no art. 371, vez que a exação é capitulada mais especificamente conforme a previsão do art. 353, ou seja, a retenção pela saída. E que, inclusive, na impugnação, exaltou a vinculação entre esses dois dispositivos, sendo que o primeiro remete a sua exegese para o segundo, o que foi por si enfatizado, inclusive que a completude da interpretação do art. 371 estaria incompleta sem as ressalvas existentes no art. 355, entre elas a venda ao consumidor final (355, VII) e nas vendas a contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição (355, II), não se deve proceder a retenção e nem mesmo a antecipação pela entrada do ICMS.

Salienta que a menção ao item 13, II, do art. 353, do RICMS-BA reside no fato de que nesse artigo se encontra o regramento que torna o autuado sujeito passivo por substituição tributária devendo por isto ser desonerada de proceder a antecipação tributária pelas entradas, conforme o disposto no art. 355, II.

Destaca que, tendo como atividade econômica CNAE/FISCAL 4644301-comércio atacadista de medicamentos – que está enquadrada como sujeito passivo por substituição tributária lhe sendo por isso apenas quanto às mercadorias sujeitas ao ICMS-ST quando não são adquiridas com tributação encerrada e quando as vendas não são destinadas ao consumidor final a teor do art. 355 antes referido.

Cita o inciso II do art. 355 do RICMS passando a transcrevê-lo, como também a cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, o que denota que a legislação tributária deste estado o considera como sujeito passivo por substituição tributária e que tal legislação interna se mescla com a referida cláusula quinta do convênio transcrito.

Alega ser de clareza solar que é descabida a exigência de antecipação tributária pela entrada no caso de aquisições interestaduais por contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, o que resulta na afirmação de que a infração é nula.

Cita o entendimento do Relator acerca dos produtos quimioterápicos, transcrevendo-o, como também o teor da cláusula primeira do Convênio ICMS 162/94 e que é clarividente que o texto do Convênio ICMS 34/96 ao referir-se a medicamentos quimioterápicos para tratamento de câncer considera o medicamento químico independentemente de sê-lo antineoplásico ou não.

Passa a transcrever o art. 17 do RICMS citando em seguida matéria oriunda do Ministério da Saúde sobre o assunto, arrematando que é cristalino que medicamento quimioterápico não é sinônimo de medicamento antineoplásico, este que é uma subespécie do primeiro, eis que os medicamentos não antineoplásicos também podem ser utilizados no tratamento quimioterápico do câncer, sobretudo no tratamento de suporte através de quimioterapia adjuvante, passando a exemplificar os diversos medicamentos.

Ressalva que se trata de contribuinte especializada em medicamentos para o tratamento do câncer e que por isso opera com uma gama de medicamentos, e que a isenção é benefício dos pacientes cometidos pelo câncer e não para o seu benefício, daí que os medicamentos foram comercializados sem incidência do ICMS a todos que necessitaram do tratamento e foram beneficiados, não sendo admissível considerar que deva recair sobre si o ônus desse imposto.

Transcreve mais um trecho da Decisão. Diz que se a diligência constatou produtos não elencados no anexo único do Convênio ICMS 87/02, que seriam tais operações passíveis de nova autuação.

Argumenta que não existe no PAF prova alguma de que tenha deixado de atender as “condicionantes” para fins de fazer jus ao benefício da isenção em questão, o que sequer foi objeto de diligência pela JJF.

Procede a uma síntese pontuando toda matéria recursal e, por fim, pugna pela improcedência da infração 1 por estar a empresa acobertada por norma de não incidência quanto à antecipação tributária visto suas saídas para consumidor final ou que seja declarada a improcedência enquadrando-o como sujeito passivo por substituição tributária para apenas lhe exigir a retenção pela saída, ou ainda, que seja declarada a improcedência da infração 1 e 2 tendo em vista que opera com produtos isentos e que são também isentos nas suas saídas para órgãos da administração pública. Requereu ainda a declaração de nulidade da infração 1 à luz do art. 18. IV, “a”, do RPAF, considerando que a acusação de falta de retenção do ICMS é de impossível ocorrência diante do fato de se tratar de sujeito passivo por substituição tributária.

Instada a PGE/PROFIS, proferiu Parecer às fls. 1.559/1560 pelo improvimento do Recurso Voluntário. Feita uma suma dos atos processuais, salientou que da dicção do art. 353, II, item 13,

do RICMS, constata-se que o sujeito passivo não se ajusta aos requisitos exigidos na legislação, especialmente por se tratar de empresa atacadista de medicamento e, igualmente, por efetuar, em regra, suas aquisições em outras unidades federativas não signatárias do Convênio ICMS 76/94, enquadrando-se na regra do art. 371 do RICMS.

Enfatiza no tocante ao argumento de interpretação exaustiva da norma isentiva estabelecida para os medicamentos antineoplásicos para alcançar produtos usados nos tratamentos de câncer, que razão não assiste ao recorrente, eis que, à luz do art. 111 do CTN, as normas que outorgam isenção não podem ter seu campo estendido, sob pena de violação por via oblíqua do princípio da isonomia. Como reforço deste entendimento, mencionou o acórdão do CJF nº 0289-11/11 anexando-o às fls. 1562/1565.

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração reconhecida. b) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que os produtos são utilizados como suporte no tratamento do câncer, mas não se caracterizam como quimioterápicos. Mesmo que empregados no tratamento da doença não estão amparados pela isenção que se restringe aos quimioterápicos. Refeitos os cálculos com exclusão de produtos quimioterápicos e utilizados no tratamento do câncer. Reduzido o valor do débito. Não comprovado que os produtos vendidos a hospitais públicos obedeceram às prescrições regulamentares de abatimento do imposto que seria devido no preço com indicação no documento fiscal para usufruir do benefício da isenção. Infração parcialmente comprovada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

Na sessão de julgamento, esta relatora sugeriu aos demais membros deste Colegiado a conversão do feito em diligência, por considerar não residir nos autos prova suficiente para completa elucidação da verdade material. Sugeriu que através da INFAZ de origem fosse intimado o contribuinte para apresentar, se o quisesse, os comprovantes de venda de medicamentos e se estes foram ou não destinados especificamente ao tratamento quimioterápico, prova esta que caberia ser coligida aos autos através da juntada das respectivas notas fiscais e, ainda, de declarações das empresas adquirentes de que, conquanto se tratassem de medicamento não antineoplásico se destinaram ao tratamento adjuvante do câncer.

Proposta a diligência, os demais membros desta CJF a indeferiram, por maioria, considerando que caberia ao contribuinte ter apresentado no curso do PAF documentos que comprovassem suas alegações, de que os produtos foram vendidos para utilização de tratamento de câncer, e como inexistem nos autos elementos que viabilizem essa verificação mediante a diligência sugerida, fica indeferida.

VOTO

De início, rejeito a preliminar de nulidade da infração 1 por considerar ausente a alegada antinomia da sua descrição, que ao meu ver e como entendeu a JJF, encontra-se clara o bastante, tanto que o contribuinte sobre ela pode defender-se, inclusive, se manifestando na diligência realizada por fiscal estranho ao feito.

No tocante à nulidade sob alegação de que a acusação de falta de retenção do ICMS ser de impossível ocorrência diante do fato do autuado se tratar de sujeito passivo por substituição tributária, passo a examinar a matéria juntamente com o mérito que envolve o instituto da substituição tributária.

Com efeito, constata-se do exame dos autos, mais especificamente do demonstrativo fiscal de fls. 12 a 180 que nele consta à relação de entradas de medicamentos advindos de Estados federativos não signatários do Convênio ICMS 76/94, o que conduziu a JJF a afirmar, acertadamente, que a exação fiscal deve ser estribada no art. 371 do RICMS-BA, que estabelece que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação do Estado da Bahia no regime do ST – hipótese presente envolvendo medicamentos – e em não havendo convênio ou protocolo com o Estado de origem que preveja a retenção do ICMS -, o pagamento correspondente cabe ao adquirente dentro do prazo previsto no art. 125, II, b, do RICMS-BA.

Disto resulta a conclusão de que nada há a ser alterado na Decisão recorrida cuja posição acompanho, mantendo-a.

Passo a adentrar no exame do alcance da norma isentiva do Convênio ICMS 34/96 c/c art. 17, IV, do RICMS-BA, por se tratar o recorrente de empresa atacadista no ramo de medicamentos cujas vendas se destinam preponderantemente a clínicas e hospitais e afirmar que alguns dos medicamentos por ela comercializados são quimioterápicos e teriam utilização no tratamento do câncer, a atrair consequentemente o benefício da isenção do imposto prevista nos dispositivos aludidos.

A imputação fiscal centra-se, portanto, em exigir ICMS-ST dos produtos não considerados como sendo medicamento quimioterápico usado no tratamento de câncer. Já a infração 2 trata-se de imputação relativa à escrituração de operações de saídas tributadas como se beneficiadas pela isenção para medicamentos quimioterápicos.

Cabe indagar, para deslinde da matéria, se o medicamento quimioterápico pode ser considerado como sinônimo de medicamento antineoplásico (estes que são usados para atuar diretamente na célula cancerosa), ou se inclui também outros medicamentos não antineoplásico cuja utilização, apesar de não ter ação direta na célula cancerosa, serve como adjuvante, a exemplo dos analgésicos.

Para melhor exposição de sua tese, observa-se que o recorrente transcreveu artigo do Manual de Bases Técnicas relacionado à oncologia, do Ministério da Saúde, mais especificamente, a título de elucidar o Tratamento de Suporte como sendo aquele que se constitui como grupo especial de medicamentos utilizáveis para auxílio no tratamento do câncer, os quais embora não tenham aplicação direta, mas se aplicam como adjuvantes, como os analgésicos, os diuréticos, que seriam os não antineoplásico e que têm finalidade profilática, sendo, por isto incluídos nos procedimentos quimioterápicos de tumores malignos, justamente, em virtude dos efeitos colaterais quimioterápicos deste tratamento, como a náusea, e que por isso mesmo demandam tratamento de suporte adjuvante dentro da técnica da moderna oncologia.

Nesse sentido, o recorrente cita diversos medicamentos como sendo adjuvantes, não antineoplásico aplicados no tratamento de suporte de câncer, e que teriam sido preteridos na revisão fiscal, que não os expurgou quando da última diligência, afirmando que comercializa toda uma gama de medicamentos especializados para pacientes que gozam desse benefício da isenção.

Nesse diapasão, considero que a análise meritória deve ater-se à destinação específica do medicamento, ou seja, se destinada ao tratamento do câncer, sem, portanto, restringir a aplicação da regra de isenção apenas aos medicamentos antineoplásicos, como se extrai da cláusula primeira do Convênio ICMS 34/96.

Isto porque, como entendo, a intenção do legislador por certo foi de conceder tratamento diferenciado aos portadores de câncer, o que envolve diversos tipos de medicamentos e não exclusivamente os que combatem a célula cancerosa.

Nesse sentido, dispõe a Instrução Normativa nº 211/2010, da Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS, em cujo inciso XI, do art. 17 assim estabelece:

(...)

XI- Cobertura de quimioterapia oncológica ambulatorial, entendida como aquela baseada na administração de medicamentos para tratamento do câncer, incluindo medicamentos para o controle de efeitos adversos relacionados ao tratamento e adjuvantes que, independentemente da via de administração e da classe terapêutica necessitem, conforme prescrição do médico assistente, ser administrados sob intervenção ou supervisão direta de profissionais de saúde dentro de estabelecimento.

Não considero, pois, que a norma isentiva tenha distinguido os medicamentos como sendo antineoplásico ou não antineoplásicos, desde quando sejam usados no tratamento do câncer, entendimento este que não estaria, em absoluto, ampliando o campo da dita regra de isenção, como entendeu a d. PGE/PROFIS.

Aliás, ao contrário do que afirmou a Procuradoria, no Acórdão nº 0132-04/10, que trouxe à colação como paradigma, a posição do relator coincide com a que ora externo, como se verifica deste trecho que passo a reproduzir :

“(…)

Também não concordo com o entendimento da PGE/PROFIS, manifestado no Parecer de fls. 394/395, no sentido de que o gozo da isenção está condicionado à comprovação do efetivo uso do medicamento em tratamento de câncer. Tal requisito não se encontra no convênio, nem no RICMS, que estabeleceram isenção aos “ medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer.” Entendo que a expressão quer atingir os medicamentos que são usados no tratamento do câncer e não que tenham sido utilizados no tratamento do câncer, até mesmo porque o uso é posterior à venda, ocorrendo no estabelecimento do adquirente, onde o vendedor não tem ingerência.

*Assim, tenho que, além das exclusões feitas pela JJF, os medicamentos a seguir relacionados, **que foram vendidos a estabelecimentos hospitalares que cuidam do câncer e com o fim de serem utilizados em tratamento quimioterápico, consoante declarações de fls. 51/54, devem ser excluídos da exigência contida na infração 02.***

(…)

*Quanto aos demais (CLORETO DE POTÁSSIO; CLORETO DE SÓDIO, CIPROFLOXACINO; DOLOXENE), a exigência deve ser mantida, **pois não há provas de que tenham sido adquiridos para aplicação em tratamento quimioterápico.**” (grifos não originais).*

Dúvidas não remanescem de que a norma de isenção contida no Convênio ICMS 34/96 é corroborada pela isenção prevista no art. 17, VII, do RICMS-BA, e assiste razão ao sujeito passivo quando afirma que é clarividente que essa legislação considera medicamento químico independentemente de ser antineoplásico ou não, exigindo-se, portanto, apenas que o medicamento seja utilizado em procedimentos em tratamento contra o câncer.

Neste contexto, dúvidas não há de que o recorrente realiza comércio atacadista de medicamento de ser humano que adquire de outros Estados federativos, tanto os antineoplásico como outros adjuvantes, daí afirmar que mais de 70% do valor da infração 1 é composto de produto isento, o que lhe fez recair o ônus da prova, isto é, de provar que além dos medicamentos antineoplásicos destinados a aplicação direta contra o câncer, os demais que comercializou tiveram o mesmo desiderato, específico de tratamento de suporte do câncer, e que por isto estão albergados pela regra isentiva.

Ocorre, todavia, que muito embora haja farta documentação nos autos, não consta a prova respectiva, o que me conduziu na abertura da sessão, a sugerir a diligência como supra relatado, que, foi, contudo, indeferida.

Logo, à minguia de prova, não há como acolher a tese recursal como o fez o relator do voto citado pela PGE/PROFIS, proferido por esta CJF, que deferiu a exclusão na exigência fiscal conforme o que provado nos autos estava.

A situação presente é diversa, pois não há essa prova, residindo tão-somente nos vários volumes que compõem o PAF algumas poucas notas fiscais de saída para o Hospital de Alagoinhas e só, não tendo o contribuinte se desincumbido de comprovar suas assertivas de que vendeu produtos não antineoplásico, mas com destinação ao tratamento do câncer.

Pelo que, conquanto discorde da posição da JJF e da Procuradoria, que é no sentido de que apenas os medicamentos antineoplásicos estariam abrangidos pela norma isentiva, não tenho como acolher o pleito do contribuinte e excluir do levantamento fiscal outros medicamentos destinados ao tratamento do câncer como adjuvante, em face da total ausência de prova infirmando a imputação.

Neste ponto, ante os primados que norteiam o processo administrativo fiscal, cuja busca da verdade material é norte, registro que ao sujeito passivo assiste o direito de, se o quiser, em sede de controle de legalidade junto à PGE/PROFIS, prosseguir no seu pleito, desde quando colha e reúna toda a indispensável documentação – notas fiscais de saída – para comprovação de que todos os produtos estariam dentro da regra de isenção e que foram adquiridos para tratamento do câncer pelos respectivos adquirentes.

Quanto à infração 2, que também envolve a discussão em derredor de quais os medicamentos que estariam acobertados pela regra isentiva do art. 17, VIII do RICMS-BA, de igual modo o recorrente não logrou comprovar de que as operações de aquisição de medicamento foram pelo Poder Público, havendo, ainda, a condição legal de que o valor a ser desonerado fosse reduzido do preço da mercadoria, sobre o que, também, não há prova nos autos.

Com relação ao Recurso de Ofício, mantenho a desoneração levada a efeito pela JJF, porque está correta, devendo ser confirmada a Decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281332.0018/08-7**, lavrado contra **ANDRADE TELLES DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA. (MEDICAL FARMA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$833.604,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de junho de 2012.

FABIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS