

A. I. Nº - 206855.0001/12-3
AUTUADO - ANDRADE TELLES DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.
AUTUANTES - JOÃO EMANOEL BRITO ANDRADE
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 04.10.2012

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0222-02/12

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** PAGAMENTO A MENOS. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infrações “a” e “b” caracterizadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 15/03/2012, exige ICMS no valor histórico de R\$3.910.140,39, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 – deixar de efetuar o recolhimento de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e /ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. ICMS no valor de R\$3.750.833,52;

Infração 02 – Efetuou recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outros estados da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. ICMS no valor de R\$159.306,87.

A defesa argumenta, às fls. 1862 a 1887 dos autos, que as infrações alegadas se reportam a fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2008 e 2009 e ainda em janeiro/2010, consoante os termos do próprio auto de infração, referindo-se a aquisições interestaduais, pela Autuada, de medicamentos destinados ao tratamento de câncer, vendidos por ela diretamente a clínicas de oncologia e hospitais estabelecidos neste estado, na condição de consumidores finais dos medicamentos.

Alega nulidade em razão, tanto na descrição da infração 01 quanto na da infração 02, da leitura dos estritos termos do auto de infração não se depreende, com a devida certeza jurídica que a lei exige a conduta infracional da qual a Autuada é acusada. Isso porque, o auto imputa uma obrigação em sua afirmativa antecedente que não se coaduna ou mesmo guarda qualquer relação lógica com a segunda afirmativa do seu texto, do qual a primeira deveria ser conseqüente.

Na descrição das infrações 01 e 02, afirma que o Autuante declina que a contribuinte deixou de efetuar o recolhimento de ICMS por antecipação (infração 01) e efetuou o recolhimento a menor de ICMS por antecipação (infração 02), na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e /ou do exterior.

Alude que, de fato, a tipificação das infrações está estabelecida no auto de forma confusa e contraditória, haja vista que o Autuante ao descrever a infração 01, ao mesmo tempo, aduz que a Autuada deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação e aduz que deveria ter feito

tal recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição. O mesmo raciocínio se aplica quanto à descrição da infração 02.

Argumenta que o auto de infração, sob lume, encerra incontestável antinomia, na medida em que, uma vez que a contribuinte é sujeito passivo por substituição estará, apenas por essa condição, obrigada a proceder à retenção do ICMS no momento em que realizar operações de saídas. Assim, por decorrência lógica, esse mesmo fundamento jurídico não pode ser utilizado para subsidiar infração por descumprimento de obrigação de antecipação de ICMS nas operações de entrada, como equivocadamente consta das descrições inflacionais do auto ora impugnado. Isso é o que se depreende dos termos do art. 40, do art. 352 e do art. 353, item 13, II, todos do RICMS/97:

RICMS/97

Art. 40. São sujeitos passivos por substituição as pessoas que se enquadrarem nas situações:

I - do art. 349, nos casos de substituição tributária por diferimento;

II - dos arts. 353 e 380, nos casos de substituição tributária por antecipação.

(...)

Art. 352. Ocorre a antecipação do lançamento e do pagamento do ICMS sempre que for exigido o recolhimento do imposto em função da realização de determinada operação ou prestação subseqüentes expressamente previstos pela legislação, e compreende:

I - a substituição tributária por antecipação, que diz respeito às hipóteses em que, segundo a lei, a responsabilidade pelo pagamento do imposto que seria devido pelo contribuinte é transferida para terceiro, sendo exigida mediante a retenção do imposto pelo responsável;

II - a antecipação tributária propriamente dita, em que a lei determina que o próprio contribuinte ou o responsável antecipe o pagamento do imposto.

§ 1º Atendendo ao disposto no inciso I, o sujeito passivo por substituição fará a retenção do imposto:

I - nas operações internas, observado o disposto nos arts. 353 a 369;

(...)

Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:

I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes, no caso de tê-las recebido sem o recolhimento antecipado do imposto;

Art. 358. O sujeito passivo por substituição, sempre que realizar operações sujeitas à retenção do imposto, emitirá Nota Fiscal que, além dos demais requisitos, deverá conter as seguintes indicações (Ajuste SINIEF 4/93):

I - a base de cálculo do imposto retido;

II - o valor do imposto retido, cobrável do destinatário

Alega que, desta forma, a descrição das infrações em questão, conseqüentemente, é inútil para determinar com segurança a natureza das aludidas infrações que assim estão eivadas de nulidade, com arrimo na alínea “a” do inciso IV do art. 18 do RPAF.

Consigna que, no mérito, o Autuante, em ambas as infrações do auto, imputa à Autuada responsabilidade por substituição tributária por antecipação do ICMS, por conta das aquisições de mercadorias interestaduais.

Alude que, ao contrário do que pretende o Autuante, a legislação não contempla retenção do ICMS nas vendas a consumidor final. E neste caso só mesmo no momento da venda é dado definir se o adquirente é ou não consumidor final. Ou mesmo no momento da compra quanto a determinados produtos que só seriam vendidos a hospitais e clínicas, por exemplo.

Entende que existem diversas hipóteses elencadas no art. 355 do RICMS, dentre elas as vendas para consumidor final (355, VII), em que não se deve proceder a retenção do ICMS. Hipóteses estas quanto às quais é atribuição do próprio contribuinte sopesar, em subsunção à legislação, o efetivo cabimento da aplicação da substituição tributária por antecipação.

Argumenta que está obrigada aos termos do art. 355 do RICMS/97 (retenção nas saídas internas, na condição de substituta tributária) e não aos moldes do art. 371 do mesmo Regulamento Tributário (antecipação por entradas de mercadorias).

Argui que a inteligência correta do art. 371 referido demanda a análise sistemática e harmônica com os preceitos do art. 355, tanto pelo fato de que o primeiro remete a sua exegese para o segundo, quanto por estar estabelecido no mencionado art. 335 uma série de ressalvas à incidência do disposto no art. 371, dentre as quais justamente a que defende a Autuada, diga-se, a de que, nas vendas para consumidor final (355, VII), e nas vendas a outro 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 à retenção e nem mesmo a antecipação pela entrada do ICMS.

Consigna que, nos moldes do item 13, II, do art. 353 do RICMS/97, a Autuada figura como sujeito passivo por substituição tributária nas operações com medicamentos que pratica, devendo, por essa razão, estar desonerada de proceder à antecipação tributária pelas entradas, conforme art. 355, II do mesmo Regulamento Tributário.

Alude significar dizer que, em função de sua atividade econômica CNAE/FISCAL 4644301 - COMÉRCIO ATACADISTA DE MEDICAMENTOS, a Autuada está enquadrada como SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, de modo que somente lhe pode ser exigível A RETENÇÃO DO ICMS NAS SUAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MEDICAMENTOS PARA ANTECIPAR O ICMS A SER DEVIDO NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES, e apenas quanto às mercadorias sujeitas à substituição tributária que não sejam adquiridas com tributação encerrada e quando as vendas não são destinadas, como preconiza a art. 355, à consumidor final.

Nesse sentido, afirma que em prol da Autuada o próprio RICMS/97, por conduto do inciso II, do seu do art. 353, *in verbis*:

Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:

(...)

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:

13 - os produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário a seguir especificados (Conv. ICMS 76/94): (...)

Entende que é justamente em função disso que existe previsão no Convênio ICMS 81/93 que impede seja retido o ICMS nas vendas interestaduais à sujeito passivo por substituição tributária, conforme respectivo excerto:

CONVÊNIO ICMS 81/93

Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:

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

Nesse passo, o próprio RICMS/97 assevera essa exceção, nos moldes do seu art. 355:

Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:

(...)

II - a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subseqüentes;

Do quanto declinado, afirma depreender que a legislação estadual acerca das operações internas se coaduna com a cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93. Assim, a norma contida no inciso II do art. 353, a despeito de se dirigir a operações internas, guarda profunda relação com as aquisições interestaduais.

Desta forma, entende revelar-se de clareza solar a impossibilidade de exigência de antecipação tributária pela entrada, no caso, de aquisições interestaduais por contribuinte ao qual a mesma legislação estadual já atribui a condição de responsável pelo pagamento do imposto na condição de substituto tributário.

Sintetiza quanto a esse ponto que:

- a) O art. 371 do RICMS/97 trata de regramento geral estando, portanto, afeto a todos os contribuintes e produtos, devendo por isso sucumbir diante de regra específica conflitante como a regra constante do item 13.2 do inciso II do art. 353 do RICMS/97;*
- b) Não se pode olvidar de que ao fazer a retenção pela saída estaria a contribuinte também atendendo o art. 371 do RICMS/97, pois este dispositivo se refere a antecipação do ICMS, a qual pode ocorrer tanto pela entrada como pela saída da mercadoria;*
- c) O RICMS/97 determina que não se faça a antecipação quando as aquisições de outra unidade da Federação forem realizadas por contribuinte ao qual a legislação interna atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição (caso da autuada), ex vi do item 13,2 do inciso II do art. 353 c/c o inciso II do art. 355 ambos do RICMS.*
- d) O art. 371 do RICMS/97 encarta exceções importantes e concernentes à atividade da autuada. Assim, a penúltima parte do dispositivo diz: “ressalvadas as hipóteses do art. 355”. E este último, em seu inciso VII, acrescenta mais uma exceção inerente a atividade da autuada, ao ressaltar da hipótese de antecipação pela entrada ou mesmo antecipação pela saída através da retenção, se as mercadorias objeto da aquisição se destinar a consumidor final;*
- e) Todavia, se ao revés o contribuinte não souber a destinação da mercadoria e proceder a antecipação pela entrada, ou mesmo recebê-la com ICMS RETIDO deverá estornar a incidência antecipada do ICMS, caso a saída se destine a consumidor final como hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros, casas de saúde e congêneres, assim como para órgãos da administração pública federal, estadual ou municipal.*
- f) Contrariada a exceção do inciso VII do art. 355 do RICMS/97 o contribuinte afetado fará jus a recuperação do imposto retido ou antecipado relativo às suas aquisições conforme inteligência do § 6º do art. 359 do RICMS/97;*
- g) A autuada fornece preponderantemente para consumidor final, hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros, casas de saúde e congêneres, assim como para órgãos da administração pública federal, estaduais e municipais.*
- h) Que de todo o exposto advêm a necessidade de, em regra, ser respeitada a*

condição de sujeito passivo por substituição da autuada, pois assim, na saída da mercadoria, poderá a contribuinte eficazmente distinguir quais das operações são efetivamente passíveis ou não de substituição tributária.

i) Está é a lógica que norteia o raciocínio acerca da substituição tributária, pois ainda que se trate de aquisições interestaduais sob a égide de convênio ou protocolo se o adquirente for sujeito passivo por substituição tributária relativa a mesma mercadoria não deverá sofrer a retenção, é o que preconiza o art. 375 do RICMS/97 com supedâneo no Conv. ICMS 96/95 (Art. 375. Não se aplica a substituição tributária, nas operações interestaduais: I - sendo as mercadorias destinadas a sujeito passivo por substituição relativamente à mesma espécie de mercadoria - Conv. ICMS 96/95);

j) Assegurado pelo acerto está, portanto, o procedimento da contribuinte em não realizar a antecipação tributária pela entrada das mercadorias objeto do lançamento de ofício ora guerreado, a uma, em vista de ser sujeito passivo por substituição tributária, pois é alienante de medicamentos e a duas, em vista de suas aquisições se destinarem a consumidor final.

Nesse sentido, inclusive, afirma ser pacífica a jurisprudência do E. STJ, acerca da impossibilidade de antecipação tributária com substituição pela lei ordinária estadual ou por decreto estadual (como é o caso em tela – Decreto nº 9.068/2004 que alterou o RICMS/97), como ora se impõe à Autuada, na medida em que tal instituto jurídico demanda lei complementar para sua criação, nos moldes do § 2º, XII, b, do art. 155, da Constituição da República:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. ENTRADA DE MERCADORIAS VINDAS DE OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. COBRANÇA ANTECIPADA DA DIFERENÇA. ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL. LEI ESTADUAL GAÚCHA 8.820/89.

DECRETO ESTADUAL 39.820/99. LEGALIDADE. PRECEDENTES.

(...)

3. Ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte Superior fixaram entendimento no sentido de que "É legítima a cobrança antecipada do ICMS através do regime normal de tributação, vale dizer, sem substituição tributária, na forma preconizada pela Lei Estadual 8.820/89 e pelo Decreto Estadual nº 39.820/99" (REsp 722.207/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 14.12.2006).

No mesmo sentido: AgRg nos EDcl no REsp 1.091.736/RS, Rel. Min.

Francisco Falcão, DJ de 1/6/2009, AgRg no REsp 714.532/RS, Rel. Min.

Mauro Campbell Marques, DJe de 17/12/2008, AgRg no REsp 1.064.310/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ de 16/9/2009, AgRg no REsp 1.139.380/RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 23/4/2010, REsp 998.668/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 5/6/2008.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no Ag 1417651/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/02/2012, DJe 23/02/2012).

TRIBUTÁRIO - ICMS - ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - VALIDADE - LEI ESTADUAL 8.820/89 - ACÓRDÃO - OMISSÃO - NÃO-OCORRÊNCIA - RESERVA DE PLENÁRIO - TESE CONSISTENTE - NULIDADE NÃO DECLARADA - ART. 249, § 2º DO CPC - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL ACOLHIDA - SÚMULA 83/STJ.

(...)

3. O instituto da antecipação tributária, prevista no artigo 150, § 7º, da CF, encerra duas modalidades: com substituição e sem substituição. A antecipação com substituição exige previsão em lei complementar, como determinado no art. 155, § 2º, "b", da Carta da República. A antecipação sem substituição, espécie de que tratam os autos, não exige lei complementar, podendo estar prevista em lei ordinária como na hipótese pela Lei Estadual 8.820/89.

4. Múltiplos precedentes de ambas as Turmas da 1ª. Seção.

5. Recurso especial provido.

(REsp 1160372/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/04/2010, DJe 11/05/2010).

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS.

SISTEMÁTICA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA NO DECRETO ESTADUAL 21.400/2002. AFASTAMENTO. ARTIGO 17, DA LEI ESTADUAL 3.796/96.

APLICAÇÃO.

(...)

2. É de sabença que o § 7º (acrescentado pela Emenda Constitucional 03/93), do artigo 150, da Constituição Federal de 1988, admite duas modalidades de antecipação tributária, quais sejam, a antecipação com substituição tributária (denominada substituição tributária para frente ou progressiva) e a antecipação sem substituição tributária, sendo certo que: "A primeira, ou seja, a antecipação com substituição do ICMS, tem como regra própria a lei complementar, nos termos peremptórios da CF, artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "b". Diferentemente, a antecipação sem substituição pode ser normatizada por lei ordinária.

Daí a legalidade da Lei Estadual em comento, ao dispor sobre a substituição impugnada, que é modalidade de "antecipação sem substituição", o que equivale a uma espécie de antecipação de pagamento, perfeitamente acomodada no seio da legislação local, porque, embora chamada de substituição tributária, em verdade de substituição não se trata, pois não se conhece substituição sem substituto. Consequentemente, estamos diante de uma antecipação, instituto que não se enquadra da exigência do artigo 155, § 2º da Carta da República." (RMS 17.303/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 17.06.2004, DJ 13.09.2004) 3. No Estado de Sergipe, o artigo 8º, inciso XV, da Lei 3.796/96 (regulamentada pelo Decreto 17.037/97, com alterações promovidas pelos Decretos 18.536/99 e 20.471/02), preceitua que o fato gerador do ICMS é considerado ocorrido no momento da entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado, para efeito de exigência do imposto por substituição ou antecipação tributária.

(...)

3. O Superior Tribunal de Justiça, no que concerne à antecipação tributária instituída no Estado de Sergipe, já firmou entendimento no sentido de sua legalidade: "1. O art. 150, § 7º, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional 3/93, permite que o recolhimento antecipado de ICMS ocorra com base em fato gerador presumido, sendo certo que a referida antecipação tributária pode-se dar de duas formas: (a) com substituição tributária - a denominada "substituição para frente" -, devendo, nesse caso, nos termos do art. 155, XII, b, da CF/88, ser disciplinada por lei complementar, que, na hipótese, é a LC 87/96;

(b) sem substituição tributária, quando o regime da antecipação pode ser disciplinado por lei ordinária, porquanto a Constituição Federal não exige reserva de lei complementar.

2. No caso em exame, a Lei 3.796/96 do Estado de Sergipe - regulamentada pelo Decreto 17.037/97, com as alterações promovidas pelos Decretos 18.536/99 e 20.471/2002 - disciplina a hipótese de antecipação sem substituição tributária, de maneira que nada obsta seja a questão disciplinada por lei ordinária, com a determinação de antecipação do pagamento do tributo quando da entrada, no estabelecimento comercial, de mercadorias provenientes de outros Estados, para o fim de evitar a sonegação em relação às operações internas seguintes.

3. É legítima, assim, a cobrança antecipada de ICMS por meio do regime normal de tributação, ou seja, sem substituição tributária, nos termos do art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

(...)

(RMS 22.968/SE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 03/09/2010).

Destarte, alude que, além da insubsistência da autuação nesse ponto, conforme demonstrado, é ainda conseqüente e inequivocamente nula as imputações infracionais materializadas no presente auto. Isso justamente porque para a conduta da Autuada não existe infração tipificada, e, por conseguinte não havendo elementos suficientes para se determinar, a infração, incorreu o autuante na nulidade prevista na alínea "a" do inciso IV do art. 18 do RPAF.

Afirma, por outro lado, que os medicamentos em questão foram todos destinados a tratamento de câncer de pacientes das clínicas médicas de oncologia que figuraram como clientes da Autuada, na condição de consumidoras finais da venda direta dos medicamentos praticada pela Autuada no Estado da Bahia, operações internas essas quanto às quais a Autuada figura como substituta tributária por antecipação, nos moldes da norma tributária estadual. Desta forma, as aquisições de medicamentos em foco, efetivamente, enquadram-se nos moldes da isenção tributária fixada pelo Estado da Bahia, em prol do tratamento de câncer, através do Art. 17, IV, do RICMS/97.

Alinha que, de fato, uma vez que os medicamentos relacionados na autuação foram todos destinados a viabilizar o tratamento de câncer de pacientes em clínicas de oncologia estabelecidas neste estado, para as quais a Autuada realizou operações internas de venda (saídas internas) cujo ICMS incidente correspondente teria a sua incidência antecipada, na forma dos arts. 125, II, b, e 371 do RICMS/97, não fosse a isenção tributária estabelecida pelo art. 17, IV, do RICMS/97, resta desprovido de fundamento jurídico o auto de infração ora impugnado.

Nesse passo, argumenta que a norma isencional referida, ao contrário do que se poderia entender por meio de uma análise precipitada, alberga em seu pátio os medicamentos destinados ao tratamento de câncer comercializados pela Autuada, ainda que não sejam especificamente medicamentos quimioterápicos *stricto sensu* (antineoplásicos), mas sim medicamentos dedicados a dar suporte à interação daqueles e viabilizar o tratamento em si – a denominada quimioterapia adjuvante ou profilática, conforme o Manual de Bases Técnicas de Oncologia do Ministério da Saúde.

Argumenta que o dispositivo isencional da norma estadual teve por base constitucional o Convênio 34/96 CONFAZ (em alteração ao Convênio 162/1994 CONFAZ), que dispunha em sua Cláusula Primeira que: *Passa a vigorar com a seguinte redação o caput da cláusula primeira do Convênio ICMS 162/94, de 7 de dezembro de 1994: "Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações internas com medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer."*

Assevera que o referido convênio, cuja interpretação literal, vinha sendo alvo de questionamentos acerca do efetivo alcance a que o sentido da norma buscava realizar, foi então alterado pelo Convênio 118/2011 CONFAZ, que, de forma cristalina, ampliou o alcance da isenção tributária para todos os medicamentos usados no tratamento de câncer e não apenas os medicamentos quimioterápicos *stricto sensu*, como a interpretação literal da norma anterior induzia equivocadamente à conclusão. São os seguintes os termos expressos do convênio em questão:

(...)

Cláusula segunda: A cláusula primeira do Convênio ICMS 162/94, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações com MEDICAMENTOS USADOS NO TRATAMENTO DE CÂNCER, relacionados no Anexo Único.

Desse panorama conclui que, têm-se a seguinte conclusão a ser aplicada ao caso dos autos: os convênios 162/1994 e 34/1996 CONFAZ já não podiam ser interpretados no sentido de restringir a isenção apenas aos medicamentos quimioterápicos *stricto sensu* e a prova disso é justamente o posicionamento normativo adotado pelos entes tributantes (dentre os quais o Estado da Bahia) através do Convênio 118/2011 CONFAZ, que foi editado para alterá-lo, em prol da real eficácia da norma isentiva para o consumidor final dos medicamentos – pacientes em tratamento de câncer.

Aduz que, independentemente do convênio 118/2011, a isenção tributária estabelecida pelo convênio 34/96 já admitia a inteligência no sentido de abarcar todos os medicamentos destinados ao tratamento de câncer e não apenas os quimioterápicos (antineoplásicos). Isso justamente porque a plena eficácia do benefício fiscal que propõe realizar depende dessa interpretação finalística (ou seja, levando em conta a desoneração do tratamento de câncer como um todo) e extensiva (sem modificar o sujeito e o fato gerador aos quais se destina a norma de isenção), para estender o benefício fiscal àqueles medicamentos sem os quais os denominados medicamentos quimioterápicos sequer podem ser ministrados ou sem os quais a eficácia do tratamento fica prejudicada, ou ainda, sem os quais, não há a devida mitigação/controle dos efeitos colaterais dos medicamentos quimioterápicos.

Em última análise, ser a aludida interpretação finalística e extensiva objetivando a concreta realização do fim pretendido pela norma de isenção, uma vez que sem os medicamentos que dão suporte aos medicamentos quimioterápicos, não há como se viabilizar o próprio tratamento de

câncer e, conseqüentemente, não há como se falar em norma isencional em prol do tratamento de câncer instituída pelo Estado da Bahia.

Afirma que a isenção, enquanto hipótese de exclusão do crédito tributário – art. 175, I, CTN – “tem por finalidade gerar um benefício para o contribuinte de fato, com vistas a desonerar o produto que chega ao consumidor final”. (STJ – 2ª Turma; REsp 663.482/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, dez/2007). E, em verdade, não há que se falar em desoneração do tratamento de câncer em prol de seus pacientes, sem que haja a isenção tributária também dos medicamentos auxiliares aos quimioterápicos.

Nesse ponto, inclusive, assevera que não há nos autos qualquer demonstração, por parte do Autuante, de que a Autuada deixou de desonerar o ICMS do preço final dos medicamentos, medida essa que representaria condição para fruição da isenção tributária sob foco.

Consigna que o atendimento ou não da condicionante supra referida é ônus da fiscalização tributária não passível de inversão para fins de lançamento tributário, posto que é ofício do Autuante, no exercício de suas atribuições, promover a devida demonstração acerca desse aspecto, inclusive, mediante a competente diligência fiscal, por meio da qual eventualmente demonstrasse, o que não é o caso dos autos, que o preço de venda das mercadorias não foi desonerado do ICMS.

Argui que, independentemente do Autuante não ter se desincumbido do seu ônus *probandi*, cabe antecipar que fazem prova, a favor da Autuada, as suas próprias notas fiscais objeto de fiscalização, das quais se toma como exemplo as NF-e's de nº 2309-0, 2354-0 e 2222-0, cujo teor demonstra que foi devidamente desonerado do preço das mercadorias o ICMS objeto da isenção tributária em foco, o que será comprovado quanto às demais notas fiscais relacionadas no auto de infração, por meio da competente prova pericial que se requer formalmente ao final.

Alude que a interpretação extensiva unicamente quanto ao rol de medicamentos destinados ao mesmo tratamento, em verdade, é a ferramenta pela qual se confere eficácia à norma do art. 17, IV, do RICMS c/c o convênio 34/96 firmado pelo Estado da Bahia.

Assevera que, desde à época dos fatos geradores apurados pela autuação e ainda hoje, essa interpretação é aplicada pelos Tribunais pátrios nas demandas em que se discutia a definição de medicamentos quimioterápicos para fins de cobertura por plano de saúde, tendo as E. Cortes entendido que estão contidos nesse conceito todos os remédios, ainda que de aplicação auxiliar, que subsidiam o tratamento quimioterápico de pacientes de câncer. Nesse sentido pede vênia para transcrever arrestos que exemplificam o quanto declinado:

PLANO DE SAÚDE - Medicamento quimioterápico - Recusa da ré ao seu fornecimento, ao fundamento de que não ostentaria propriamente essa natureza e poderia ser ministrado em ambiente domiciliar e não no ambulatório - Descabimento, ainda quando se trate de produto simplesmente complementar à quimioterapia, como se alega, se necessário para produzir efeitos contra o câncer de que acometida a autora - Antecipação de tutela bem decretada, agravo improvido.

(TJ – SP: 5449656020108260000 SP 0544965-60.2010.8.26.0000, Relator: Luiz Ambra, Data de Julgamento: 30/03/2011, 8ª Câmara de Direito Privado, Data de Publicação: 04/04/2011).

PLANO DE SAÚDE Tutela antecipada visando obrigar a agravada a custear tratamento do autor, inclusive com o fornecimento do medicamento indicados Pedido deferido Contrato que prevê cobertura de tratamento quimioterápico Medicamentos indicados como terapêutica necessária ao tratamento da paciente Análise da prevalência da cláusula de exclusão postergada para final Risco de grave dano evidenciado ante a gravidade da doença que acomete a autora Recurso desprovido.

(TJ – SP: 1825698620118260000 SP 0182569-86.2011.8.26.0000, Relator: Galdino Toledo Júnior, Data de Julgamento: 04/10/2011, 9ª Câmara de Direito Privado, Data de Publicação: 05/10/2011).

Complementa que, não obstante os julgados não se reportem especificamente a casos de isenção, a questão do alcance à definição de medicamento quimioterápico, comum à presente demanda, resta bem esclarecida no sentido da sua ampliação para albergar os medicamentos auxiliares ao tratamento de câncer, deixando patente que, para o direito positivo pátrio, na definição de medicamento quimioterápico, para os fins jurídicos, estão contidos todos os medicamentos

destinados ao tratamento de câncer. Ou seja, os efeitos jurídicos emanam da definição *lato sensu* do instituto e não da definição *stricto sensu*.

Nesse ponto, então, continua o autuado, uma vez verificado que o direito positivo se utiliza do conceito *lato sensu* de “medicamento quimioterápico” para estabelecer seus efeitos jurídicos, descabe à lei tributária estadual e conseqüentemente ao seu aplicador, desvirtuar o alcance do conceito de direito privado em questão, sob pena de violação direta do art. 110 do CTN. Nesse sentido é a jurisprudência do E. STF:

INSTITUTOS – EXPRESÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

(STF – Plenário, RE 346.084/PR; Min. Rel. Ilmar Galvão, DJ 02.09.2006).

Desta forma, complementa o sujeito passivo, uma vez que a interpretação extensiva da definição de “medicamento quimioterápico” já foi feita pelo Judiciário brasileiro para o fim de atribuir-lhe efeitos jurídicos, estando assim o conceito “*lato sensu*” estabelecido no direito positivo, o aplicador da norma tributária não pode desconsiderá-lo quando da determinação do alcance do art. 17, IV, RICMS c/c Convênio 34/1996, sob pena de ofensa à norma maior de regência da matéria – art. 110 do CTN.

Complementa que, além do quanto supra demonstrado acerca da interpretação da definição de medicamentos quimioterápicos para os fins de delimitação de seus efeitos jurídicos, também há que se destacar que, nesse entendimento, não há qualquer ofensa aos termos do art. 111 do CTN. Isso porque a finalidade do dispositivo legal referido é de impedir que uma determinada isenção tributária alcance sujeito diverso do que foi pretendido pelo legislador, ou mesmo fato gerador distinto, o que representaria efetiva analogia, técnica de integração normativa e não interpretação normativa, o que, efetivamente, não é o caso dos autos, em que se impõe a simples interpretação extensiva dentro dos limites da mesma situação jurídico-tributária (extensão da eficácia isencional a medicamentos de aplicação indissociável dos medicamentos quimioterápicos no tratamento de câncer), o que não representa ampliação da isenção a casos alheios à hipótese à qual se dedicou.

Assegura que a doutrina abalizada assim bem esclarece a questão:

Proibição à analogia, mas admissão da interpretação extensiva. (...) deve-se entender, por exemplo, o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que se interpretará ‘literalmente’ a legislação tributária que disponha sobre ‘outorga de isenção’. Dele resulta somente uma proibição à analogia, e não uma impossibilidade de interpretação mais ampla.

(ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório – Interpretação Conforme a Constituição e o Direito Tributário. São Paulo; Ed. Dialética, 2002, p. 74).

Nesse mesmo sentido se posiciona o E. Superior Tribunal de Justiça:

Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos. (STJ, 2ª Turma, REsp 121.428/RJ, Rel. Min. Castro Meira, jun/2004).

TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. O art. 111, II, do CTN proíbe que o intérprete amplie os casos de isenção, sem impedir, todavia, que ele desvele o real significado da norma. Recurso especial não conhecido.

(REsp 98.809/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/1998, DJ 10/08/1998, p. 49).

MOLÉSTIA GRAVE, CARDIOPATA. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 111, INCISO II, DO CTN. (...) PRECEDENTES.

1. *O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.*

2. *O STJ firmou o entendimento de que a cardiopatia grave, nos termos do art. 17, inciso III, da Lei nº 4.506/64, importa na exclusão dos proventos de aposentadoria da tributação pelo Imposto de Renda, mesmo que a moléstia tenha sido contraída depois do ato de aposentadoria por tempo de serviço.*

(STJ – 2ª Turma; REsp 192.531/RS, Rel. Min. João Otávio Noronha, fev/2005).

Argui que o E. STJ, ao trata especificamente de isenção de ICMS em um de seus julgados, não obstante o tenha feito ao se debruçar sobre o convênio 77/2004 (isenção para portadores de necessidades especiais na aquisição de veículos), bem estabeleceu como premissa, que vale para o caso sob lume, a realização do valor constitucional ao qual a norma isencional se destina, que, no presente caso, é a desoneração do tratamento de câncer, enquanto benefício ao consumidor final dos medicamentos que a ele se destinam:

TRIBUTÁRIO - ICMS - ISENÇÃO - PORTADOR DE NECESSIDADES ESPECIAIS - VALOR CONSTITUCIONAL - CONVÊNIO 77/2004 - RICMS/SP - REQUISITOS FORMAIS - EXTRAPOLAÇÃO - EMBARGOS DECLARATÓRIOS - PREQUESTIONAMENTO - MULTA - AFASTAMENTO.

1. *A isenção de ICMS na aquisição de veículos automotores destinados a pessoas portadoras de necessidade especial realiza valor constitucional e como tal deve ter interpretação condizente com seu status normativo, infensa à questiúnculas formais que rejeitam a concretização do Estado Democrático de Direito.*

2. *Na hipótese a autora reúne todos os requisitos necessários ao gozo do benefício, possuindo direito líquido e certo à isenção.*

3. *Embargos declaratórios prequestionatórios afastam a aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC.*

4. *Recurso especial parcialmente provido, unicamente para afastar a multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC.*

(REsp 1077049/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 18/02/2009).

Destaca que a eficácia do Convênio 118/2011 CONFAZ (que alterou o Convênio 34/96) sobre o caso em tela, vai além de servir como demonstração da mudança de paradigma adotada pelo ente tributante. De fato, a edição do Convênio 118/2011 enseja a sua efetiva aplicação retroativa sobre os fatos geradores objeto de autuação, haja vista que se enquadra nos moldes do art. 106, I, do CTN. Isso porque o referido convênio não é a norma instituidora da isenção tributária em questão, mas sim simples norma de alteração do anterior Convênio 34/1996.

Entende que, consoante demonstrado pelo panorama supra acerca da evolução histórica da questão em confronto com a jurisprudência formada acerca da delimitação da definição de “medicamentos quimioterápicos”, conclui-se que o Convênio 118/2011 tem efetivo caráter de norma interpretativa, editada para deixar patente o já emanava do sentido da norma anterior, no caso, o intento de abranger o sentido *lato sensu* de medicamento quimioterápico, abarcando os medicamentos auxiliares e, assim, desonerar o tratamento de câncer como um todo.

Argui que, uma vez que a demanda tributária em tela ainda não resta definitivamente julgada, há que se admitir a incidência retroativa da norma tributária interpretativa em questão, particularmente porque o inciso I, do art. 106, do CTN não se restringe às hipótese de penalidades por infrações tributárias (objeto do inciso II), reconhecendo-se a isenção dos medicamentos

destinados ao tratamento de câncer relacionados na autuação e, conseqüentemente, julgando-se insubsistente o auto de infração.

Aduz depreender-se dos termos do auto de infração que também estão contidos no objeto fiscalizado medicamentos destinados à Administração Pública, no caso, a própria Secretaria de Saúde do Estado da Bahia – SESAB.

Desta forma, entende restar maculado o guerreado auto de infração nesse ponto, na medida em que indevidamente encerra exigência de ICMS na entrada de medicamentos cuja saída subsequente ao ente público se encontrava sob o pálio de isenção tributária, estabelecida pelo Convênio ICMS 87/2002 CONFAZ c/c o art. 17, VII, do RICMS/97, in verbis:

Nova redação dada ao caput da Cláusula primeira pelo Conv. ICMS 126/02, efeitos a partir 14.10.02.

Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS as operações realizadas com os fármacos e medicamentos relacionados no Anexo Único deste convênio destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e a suas fundações públicas.

Redação original, efeitos de 23.07.02 a 13.10.02.

Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS as operações realizadas com os fármacos e medicamentos relacionados no Anexo Único deste convênio destinados a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal.

Renumerado para § 1º o parágrafo único pelo Conv. ICMS 45/03, efeitos a partir de 13.06.03.

§ 1º A isenção prevista nesta cláusula fica condicionada a que:

I - os fármacos e medicamentos estejam beneficiados com isenção ou alíquota zero dos Impostos de Importação ou sobre Produtos Industrializados;

II - a parcela relativa à receita bruta decorrente das operações previstas nesta cláusula esteja desonerada das contribuições do PIS/PASEP e COFINS;

Revogado o inciso III do § 1º da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 57/10, efeitos a partir de 23.04.10.

III - REVOGADO

Redação original, efeitos até 22.04.10.

III - o contribuinte abata do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicando expressamente no documento fiscal.

IV - não haja redução no montante de recursos destinados ao co-financiamento dos Medicamentos Excepcionais constantes da Tabela do Sistema de Informações Ambulatoriais do Sistema Único de Saúde - SIA/SUS, repassados pelo Ministério da Saúde às unidades federadas e aos municípios.

Acrescido o § 2º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 45/03, efeitos a partir de 13.06.03.

§ 2º Não se exigirá o estorno do crédito fiscal previsto no art. 21 da Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996, relativo à operação antecedente à saída do fármaco ou medicamento constantes do anexo único deste convênio, com destino às entidades públicas referidas nesta cláusula, realizadas diretamente pelo estabelecimento industrial ou importador.

Acrescido o § 3º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 45/03, efeitos a partir de 13.06.03.

§ 3º Ficam as unidades federadas autorizadas a não se exigir o estorno do crédito fiscal previsto no art. 21 da Lei Complementar nº 87/96, de 13 de setembro de 1996, nas demais operações de que trata este convênio.

Revogado o § 4º da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 54/09, efeitos a partir de 01.08.09.

§ 4º REVOGADO

Acrescido o § 4º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 36/08, efeitos de 30.04.08 a 31.07.09.

§ 4º A isenção prevista nesta cláusula não se aplica ao Distrito Federal, relativamente aos itens 125 e 126 do Anexo Único.

Nova redação dada ao § 5º da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 57/10, efeitos a partir de 23.04.10.

§ 5º Fica o Estado do Rio Grande do Norte autorizado a dispensar a condição prevista no § 1º, IV, e o disposto no § 6º.

Acrescido o § 5º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 72/08, efeitos de 25.07.08 a 22.04.10.

§ 5º Fica o Estado do Rio Grande do Norte autorizado a dispensar as condições previstas nos incisos III e IV do § 1º.

Acrescido o § 6º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 57/10, efeitos a partir de 23.04.10.

§ 6º O valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, contido nas propostas vencedoras do processo licitatório, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, no documento fiscal.

Assevera, quanto às saídas internas para órgão da Administração Pública praticadas pela Autuada e ora objeto de autuação, que, da mesma forma que as saídas internas isentas nos moldes do Convênio 34/96 (vide ponto V supra), a demonstração da desoneração do preço de venda do medicamento é comprovada pelos termos das próprias notas fiscais emitidas contra a Secretaria de Saúde do Estado da Bahia, o que também deve ser objeto de perícia, conforme segue formalmente requerido.

Por fim, alude que, mesmo se admita o Convênio 118/2011 CONFAZ, do qual é signatário o Estado da Bahia, como norma interpretativa para fins de incidência do Inciso I, do art. 106, do CTN, remanesce a eficácia da norma tributária em questão enquanto hipótese ensejadora da retroatividade para fins de exclusão de penalidade, prevista no Inciso II, alínea b, do art. 106, do CTN. Isso justamente porque o convênio em questão, ao menos, tem que ser admitido como norma que deixa de definir a conduta imputada à Autuada como infração tributária, haja vista que, dos seus cristalinos termos se depreende que isenta do ICMS os medicamentos em geral destinados ao tratamento de câncer e não apenas os da categoria quimioterápicos, de modo que, logicamente, não mais configura isenção considerar como isentos outros medicamentos que não os quimioterápicos, essa que foi a conduta da Autuada tida como ilegal pelo Autuante.

Assegura que, uma vez que ainda não definitivamente julgada a demanda tributária, há de ser reconhecida, ao menos e na hipótese dos Doutos Julgadores entenderem pela manutenção da autuação, a não imposição de penalidades à Autuada, dentre as quais às multas fixadas no auto de infração, diante da retroatividade da norma mais benéfica (Convênio 118/2011) que decorre da incidência do Inciso, II, b, do CTN. Nesse sentido é a jurisprudência do STJ:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. MULTA. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA. ART. 106, II, "C" DO CTN.

1. Cuidando-se de contribuições previdenciárias não recolhidas à época própria, a Fazenda Nacional tinha o prazo do art. 173, inc. I, do CTN para realizar o lançamento de ofício.

2. Correto o reconhecimento parcial da decadência.

3. Inexistindo decisão definitiva sobre o montante exato do crédito tributário e sobrevindo no curso da execução fiscal lei reduzindo a multa, a pena menos severa da lei posterior substitui a mais grave da lei anterior, pois resulta mais benigna, devendo prevalecer para efeito de pagamento, em observância ao comando legal inscrito no art. 106, II, "c", do CTN (fl. 417, e-STJ).

(STJ – 2ª Turma - REsp 1223123-PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN).

Diante das razões de impugnação do auto de infração declinadas supra, afirma ser oportuna e formalmente requer a realização de prova pericial contábil e técnica, mediante a designação de auditor estranho ao feito para funcionar como *Expert*, a ser desenvolvida a partir dos seguintes quesitos:

1. Perícia Contábil: Verificar, a partir dos elementos da escrita contábil da Autuada, particularmente as notas fiscais relacionadas na autuação, quais as notas fiscais de saída correspondentes às respectivas entradas de medicamentos, identificando os adquirentes e os valores de venda. A partir disso, então, responder se os medicamentos em questão foram ou não diretamente destinados a clínicas, hospitais e à Administração Pública; bem como responder se os respectivos preços foram desonerados do ICMS objeto de isenção?

2. Perícia Técnica: Verificar, a partir de ofícios às clínicas de oncologia e hospitais relacionados na diligência que segue requerida como subsídio à perícia, se os medicamentos em questão foram ou não destinados a tratamento de câncer; bem como à quais medicamentos quimioterápicos stricto sensu (antineoplásicos) os medicamentos em questão são auxiliares no tratamento de câncer?

Alude que, a fim de subsidiar a perícia tanto no seu aspecto contábil quanto no técnico, requer seja determina como diligência no feito, a expedição de ofício às clínicas de oncologia e hospitais indicados no relatório anexo, para que informem:

1. *A destinação dos medicamentos - objeto da autuação - exclusivamente ao tratamento de câncer de seus pacientes;*
2. *A que aspecto do tratamento (fase, providência, sintoma) os medicamentos relacionados na autuação se destinam e à qual medicamento quimioterápico cada um oferece suporte direto para sua adequada interação/eficácia nos pacientes de câncer;*
3. *O preço pelo qual compraram cada medicamento relacionado na autuação.*

Requer que officie a Secretaria de Saúde do Estado da Bahia – SESAB para que informe o preço de aquisição dos medicamentos que lhe foram destinados pela Autuada, na forma do Convênio 87/2002, a fim de se demonstra a desoneração do preço no tocante ao ICMS.

Por tudo quanto exposto, requer seja reconhecida a nulidade do auto de infração, ou que este C. Conselho julgue totalmente improcedente o auto de infração nº 206855-0001/12-3, extinguindo as infrações apontadas e seus correspondentes créditos tributários, ante as razões de mérito esposadas, ou, ao menos, que exclua a imposição das multas aplicadas na autuação.

Requer a produção de todos os meios de prova admitidos pelo Direito, em especial a produção de prova documental, a pericial contábil e técnica, a ser realizada por auditor estranho ao feito e a diligência, essas últimas nos moldes como especificamente requerido anteriormente.

Ao fim, requer que todas as intimações de atos do processo administrativo fiscal sejam feitas por via postal para os advogados subscritores, no endereço profissional constante do rodapé.

O autuante, às fls. 1900 a 1923 dos autos, apresente a informação fiscal argüindo que o autuado argui, preliminarmente, pela insegurança na determinação das infrações, que estariam redigidas de forma confusa e contraditória, ensejando a nulidade prevista no inciso IV, art. 18, do RPAF/BA. Afirmo o autuante que, confusa e contraditória, com todas as vênias, é a postura do ilustre defensor, já que, ao tempo em que alega dificuldade de inteligência das infrações apuradas, contesta, com desenvoltura, o auto de infração, demonstrando perfeito entendimento dos ilícitos tributários constatados.

Alinha que nos autos encontram-se identificados todos os elementos necessários para determinar, com segurança, a infração, o infrator e o montante devido, quais sejam: A descrição dos fatos considerados como infração à legislação tributária e a demonstração dos valores devidos contidos nos demonstrativos de débito juntados aos autos, cujas cópias foram entregues à autuada. Em suma, inexistente no auto de infração qualquer situação que possa motivar a sua nulidade.

Quanto à impossibilidade jurídica de antecipação tributária por substituição quando da entrada de mercadorias no estabelecimento da autuada – fls. 1.866 a 1.873, afirmo que a autuada, no seu arrazoado defensivo, não estar obrigada a antecipar o ICMS, só lhe podendo ser exigida a retenção em suas operações de saídas das mercadorias, para fins de antecipação do tributo que seria devido nas operações subsequentes, e cita os seguintes dispositivos, todos do RICMS/BA: art. 353, II, item 13; §1º do art. 372 e art. 375. Afirmo ainda sustentar a autuada que a tributação apenas nas saídas das mercadorias seria a forma mais eficaz de distinguir quais operações seriam passíveis ou não de substituição tributária. Contudo, asseguro o autuante, sendo a substituição tributária norma cogente prevista no art. 150, § 7º, da CF de 1988, amparada na LC 87/96, que delega à legislação estadual competência para determinar quais as mercadorias, bens e serviços poderão se alcançados pela substituição tributária (art. 6º, § 2º), não cabe à autuada distinguir quais das suas operações estariam sujeitas ao regime da substituição tributária.

Alude que, cuida o auto de infração de aquisições interestaduais de mercadorias (medicamentos) enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, oriundas de unidades da federação com as quais a Bahia não tem convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, devendo o pagamento do ICMS devido pela autuada, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, ser efetuado por antecipação, no prazo previsto no art. 125, II, b, do RICMS/BA. É evidente que o artigo 371 do RICMS/BA é, sem

dúvida, a norma aplicável às operações de aquisição interestaduais em tela, inexistindo qualquer conflito entre essa e aquela prevista no art. 353, II, já que uma trata de contribuintes localizados na Bahia, quando comercializam, internamente, mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária (art. 353), enquanto que a outra (art. 371) cuida de aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

No que alude a isenção tributária, destinada ao tratamento de câncer e seu alcance sobre medicamentos adquiridos pela autuada, fls. 1.873 a 1.882, aduz que toda defesa de mérito, produzida no presente tópico, assenta-se na interpretação equivocada da cláusula primeira do Convênio ICMS 34/96 e do art. 17, IV, do RICMS/BA, a seguir transcritos:

CONVÊNIO ICMS 34/96

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações internas com medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer.

ARTIGO 17, INCISO IV, DO RICMS/BA

Art. 17. 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)

Argumenta que, como toda norma que concede benefícios nunca é geral e sim restritiva, o seu alcance deve estar delimitado. Nas normas sob estudo, o benefício de isenção de imposto concedido restringe-se aos medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer, ou seja: *São isentas do ICMS, as saídas internas (nunca as interestaduais, nos períodos fiscalizados) de medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer (apenas os medicamentos que atacam diretamente o câncer e não todos os medicamentos usados no tratamento de câncer).*

Afirma entender o defensor que todos os medicamentos relacionados nos demonstrativos de débito das duas infrações apuradas - tanto os quimioterápicos (antineoplásicos), que combatem diretamente o câncer, quanto os que não exercem influência direta sobre as neoplasias e que podem, também, ser utilizados no tratamento de outras enfermidades - seriam isentos de ICMS.

Consigna que a norma de isenção expressa na cláusula primeira do Convênio ICMS 34/96 e no artigo 17, inciso IV, do RAICMS/BA, não contempla todos os medicamentos, mas, apenas, os quimioterápicos usados no tratamento do câncer.

Alude que o autuado pretende estender o benefício outorgado a todos os medicamentos relacionados nos demonstrativos de débito do auto de infração, quando apenas os quimioterápicos utilizados no tratamento de câncer são contemplados com a isenção do ICMS.

Destaca que tal pretensão afronta a regra prevista no artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, que determina a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção:

“Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”.

Relata que, em continuidade à defesa, o defensor, às fls. 1.875 e 1.876, refere-se ao Convênio ICMS 118/2011, que alterou a cláusula primeira do Convênio ICMS 162/94, afirmando que o mesmo, “... de forma cristalina...”, teria ampliado a isenção tributária dos medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer para alcançar todos os medicamentos usados no tratamento do câncer.

Argumenta o autuante que, a cláusula primeira do Convênio ICMS 162/94, com a redação dada pelo Convênio ICMS 34/96, estabelecia o seguinte:

“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações internas com medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer.”

Observa que, ao tempo de vigência dos mencionados acordos, o benefício da isenção contemplava APENAS os medicamentos quimioterápicos, os antineoplásicos, os que combatem diretamente as neoplasias. O Convênio ICMS 118/2011 alterou a redação da cláusula primeira do Convênio ICMS 162/94, retro transcrita, na forma que segue:

“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações com MEDICAMENTOS USADOS NO TRATAMENTO DE CÂNCER, relacionados no Anexo Único.”

Aduz que, após a transcrição da cláusula primeira original e da cláusula alterada, concluiu o esforçado defensor que a isenção concedida, apenas para os medicamentos quimioterápicos, teria aumentado o seu alcance no sentido de atingir, também, os medicamentos que não têm ação direta sobre as neoplasias, ou seja: Todos os medicamentos usados no tratamento de câncer, quimioterápicos ou não, seriam isentos de ICMS.

Relatando o raciocínio da defesa afirma que antes, ao tempo da edição do Convênio ICMS 34/96, a norma cuidava de MEDICAMENTOS QUIMIOTERÁPICOS USADOS NO TRATAMENTO DE CÂNCER. Hoje, a partir dos efeitos do Convênio ICMS 118/2011, passa a tratar de MEDICAMENTOS USADOS NO TRATAMENTO DE CÂNCER.

Evidencia a forma esperta que o defensor configurou as duas normas em pauta:

Cláusula primeira do Convênio ICMS 162/94, com redação dada pelo Convênio ICMS 34/96

“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações internas com medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer.”

Tudo muito comportado, sem utilização de qualquer recurso de destaque.

Pede que se verifique agora, a norma alteradora:

Cláusula primeira do Convênio ICMS 162/94, alterada pelo Convênio ICMS 118/2011

“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações com MEDICAMENTOS USADOS NO TRATAMENTO DE CÂNCER, relacionados no Anexo Único.”

Argumenta que ser notório o destaque dado à expressão MEDICAMENTOS USADOS NO TRATAMENTO DE CÂNCER, com utilização de letra de forma, negrito e sublinhado, no intuito de evidenciar a ausência da palavra quimioterápicos, bem como ofuscar, tornar imperceptível, a expressão mais importante do texto, qual seja: “...relacionados no Anexo Único.”, a qual será comentada oportunamente.

Aparentemente, segundo o autuante, teria ocorrido a alteração dos sonhos do otimista defensor, já que a incômoda palavra quimioterápicos não mais integrava o texto da norma, o que viria a fortalecer a sua tese, no sentido de que não apenas os medicamentos quimioterápicos, os antineoplásicos, os que combatem diretamente as neoplasias, estariam isentos do imposto, como também os demais, aqueles que não exercem influência direta sobre o câncer.

Alude que, no momento apropriado, após a análise, ponto por ponto, da peça defensiva, demonstrará o autuante que a alteração da cláusula primeira do Convênio ICMS 162/94, levada a efeito pelo Convênio ICMS 118/2011, foi o tiro de misericórdia na tese da interpretação extensiva guerreada pela autuada.

Ressalta que da acima citada cláusula alterada saiu a palavra “quimioterápicos”, porém, entrou a esclarecedora expressão: “... relacionados no Anexo Único.”

Destaca que, à fl. 1.877, o defensor, demonstrando desconhecimento da matéria em estudo (isenção de medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer), afirma que teria desonerado do ICMS o preço final dos medicamentos vendidos, medida essa que representaria condição para fruição da isenção tributária em foco.

Entende completamente equivocada a postura da autuada, posto que o Convênio ICMS 162/94, com as alterações dos Convênios ICMS 34/96 e 118/11, que cuida do tema em pauta, não impõe que seja abatido do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção (desoneração do ICMS), para fruição do benefício.

Nessa trilha de ignorância da matéria, continua o autuante, alega um confuso defensor que o autuante teria que demonstrar que o preço de venda das mercadorias não foi desonerado do ICMS e junta aos autos, às fls. 1.984 a 1.986, as notas fiscais de vendas n°s 2309, 2354 e 2222, cujo teor demonstraria que foi desonerado do preço das mercadorias o ICMS objeto da isenção tributária em foco.

Afirma que as citadas notas expressam a venda do medicamento Orenzia (substância abatacepte), indicado para o tratamento de artrite reumatoide, que nem quimioterápico (antineoplásico) é, nada tendo a ver com o assunto em tela. E mesmo que o medicamento vendido fosse um quimioterápico, a autuada não teria que provar a desoneração do ICMS, nas vendas, para fruir do benefício da isenção e muito menos o autuante teria que provar que tal desoneração não foi efetivada.

Isso posto, entende demonstrado que a desoneração de ICMS como condição para fruição do benefício da isenção de medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer não consta no texto do Convênio ICMS 162/94, com as alterações dos Convênios ICMS 34/96 e 118/11, razão pela qual o autuante não tem que provar coisa alguma.

Assegura que nenhuma diligência fiscal ou prova pericial, requerida pela autuada, atinente ao tema em destaque será deferida, por absoluta falta de objeto.

Quanto aos julgados e doutrina trazida aos autos, fls. 1.878 a 1.881, alinha que são imprestáveis como meio de prova, já que não se reportam especificamente a casos de isenção de medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer, consoante reconhece o próprio defensor à fl. 1.878, limitando-se a apresentar, tão somente, casos analógicos (ver, por exemplo, à fl. 1.881, julgado que trata de hipótese prevista no Convênio ICMS 77/2004: isenção de imposto para portador de necessidades especiais, na aquisição de veículos) cuidadosamente pinçados no intuito de repisar a sua combalida tese da interpretação extensiva.

Afirma caber recapitular que relacionou em seu demonstrativo, nota a nota, produto a produto, mês a mês, todos os medicamentos, sujeitos à antecipação tributária, comercializados pela autuada, nos exercícios de 2008 e 2009, e, com base nos critérios da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, identificou e classificou os medicamentos de ação direta sobre o câncer (quimioterápicos, antineoplásicos), isentos de ICMS.

Tais medicamentos, complementa, foram destacados na cor cinza e deles não foi cobrado, nem sequer calculado, o imposto devido por antecipação, em respeito à isenção prevista no Convênio ICMS 34/96 (observar, nos referidos demonstrativos, que a coluna ICMS que deveria ter sido antecipado, a eles referente, não apresenta nenhum valor numérico). Dos demais medicamentos relacionados foram feitos os cálculos e cobrado o imposto devido por antecipação.

Assinala que a postura de defesa cabível e esperada seria tentar apontar, dentre os medicamentos relacionados como tributados pelo autuante, algum quimioterápico (antineoplásico) que tivesse sido erroneamente classificado ou tentar encontrar algum erro de cálculo na apuração dos valores devidos.

Contudo, alude que, após esmiuçar, juntamente com a equipe de funcionários do setor fiscal da autuada, o monumental e minucioso trabalho executado pelo autuante, o ansioso defensor, tendo constatado a inexistência de erros de cálculo e/ou de classificação de medicamentos, viu-se forçado a adotar, na ausência de qualquer outro argumento defensivo, a combalida tese da interpretação extensiva, segundo a qual todos os medicamentos relacionados nos demonstrativos de débito das infrações apuradas seriam isentos do ICMS.

“SALIENTE-SE QUE NENHUM VALOR APURADO NOS DEMONSTRATIVOS DE DÉBITO DAS INFRAÇÕES FOI CONTESTADO PELA AUTUADA, NO MOMENTO DEVIDO: DENTRO DO PRAZO DE CONTESTAÇÃO, TENDO SE LIMITADO A ALEGAR QUE TODOS OS MEDICAMENTOS RELACIONADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO SERIAM ISENTOS.

TAL POSTURA IMPLICA NO RECONHECIMENTO, PELA AUTUADA, DO DÉBITO APURADO, CASO A SUA TESE DEFENSIVA NÃO SEJA, E EFETIVAMENTE NÃO SERÁ, RECONHECIDA PELOS DOUTOS JULGADORES, UMA VEZ QUE A MESMA FOI FULMINADA PELO CONVÊNIO ICMS 118/2011, QUE RATIFICA O ACERTO DA INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DO CONVÊNIO ICMS 34/96, AO ESTABELECEER QUE APENAS OS MEDICAMENTOS RELACIONADOS NO SEU ANEXO ÚNICO, QUE SÃO QUIMIOTERÁPICOS, GOZAM DO BENEFÍCIO DA ISENÇÃO DE IMPOSTO E NÃO TODOS OS MEDICAMENTOS USADOS NO TRATAMENTO DE CÂNCER.

Quanto à isenção tributária dos medicamentos destinados a ente da administração pública – fls. 1.882 a 1.884”, alinha que o Convênio ICMS 87/02 cuida da citada isenção, na forma que segue:

“Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS as operações realizadas com os fármacos e medicamentos relacionados no Anexo Único deste convênio destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e a suas fundações públicas.”

“ § 1º A isenção prevista nesta cláusula fica condicionada a que:”

(...) III – o contribuinte abata do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicando expressamente no documento fiscal...”

Interpreta o autuante, assim, que a isenção em pauta aplica-se tão somente:

- 1. às operações de vendas que destinem a órgãos da administração pública direta e indireta, federal, estadual e municipal e às suas fundações públicas*
- 2. medicamentos listados no anexo único deste convênio,*
- 3. desde que o contribuinte deduza do preço da mercadoria, contido nas propostas vencedoras do processo licitatório, o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção,*
- 4. demonstrando, expressamente, no corpo do documento fiscal de vendas a dedução, na forma a seguir exemplificada: preço da mercadoria R\$1.000.000,00 , menos (-) valor do imposto.....R\$170.000,00 igual (=) valor total da nota.....R\$830.000,00.*

Aqui que a defesa cabível e esperada seria trazer aos autos as notas fiscais comprobatórias de vendas para entes públicos de medicamentos listados no anexo único do Convênio ICMS 87/02, expressando, no corpo das notas fiscais, a dedução prevista no inciso III do § 1º do citado acordo. Contudo, após esmiuçar, juntamente com a equipe de funcionários do setor fiscal da autuada, o monumental e minucioso trabalho executado pelo autuante, o exausto defensor, tendo constatado a inexistência de notas fiscais de vendas para entes públicos que preenchessem todas as condições estabelecidas no convênio em estudo, limitou-se a transcrever o mesmo (ver fls. 1.833/34).

Salienta que o autuante já havia auditado as vendas para entes públicos, tendo observado a existência de vendas de medicamentos não listados no convênio, bem como vendas de medicamentos listados, porém sem a desoneração do ICMS, em suma: nenhuma das vendas atendia a todas as exigências estabelecidas, para fruição do benefício.

CONCLUI-SE QUE A AUTUADA NÃO PRODUZIU, NO PRAZO LEGALMENTE ESTABELECIDO PARA TANTO, A PROVA QUE LHE CABIA, RAZÃO PELA QUAL DEVE SER INDEFERIDO QUALQUER PEDIDO DE DILIGÊNCIA FISCAL OU PROVA PERICIAL.

Aduz pleitear a autuada seja reconhecida a inexistência de infração tributária praticada nos presentes autos, por entender que o Convênio 118/2011 teria isentado do ICMS os medicamentos em geral utilizados no tratamento de câncer e não apenas os da categoria quimioterápicos, de modo que deixaria de existir a conduta tida como ilegal, que seria não ter antecipado o imposto atinente aos medicamentos não quimioterápicos, salientando tratar-se de hipótese encenadora da retroatividade para fins de exclusão de penalidade, que estaria prevista no CTN. De igual modo, pleiteia, caso os doutos julgadores mantenham a autuação, a não imposição da multa aplicada,

em razão da retroatividade de norma mais benéfica, que seria o Convênio 118/2011, conforme alegada previsão do CTN.

Afirma que os pleitos alternativos, acima descritos, carecem de qualquer fundamento uma vez que o Convênio ICMS 118/2001 não isentou do imposto todos os medicamentos usados no tratamento de câncer e sim os medicamentos usados no tratamento de câncer, *RELACIONADOS NO ANEXO ÚNICO, DO CITADO ACORDO*.

E OS MEDICAMENTOS USADOS NO TRATAMENTO DE CâNCER, RELACIONADOS NO ANEXO ÚNICO DO CONVÊNIO 118/2011, EM NÚMERO DE 69 (SESSENTA E NOVE), SÃO MEDICAMENTOS QUIMIOTERÁPICOS USADOS NO TRATAMENTO DE CâNCER, CORROBORANDO O ACERTO DA INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DO CONVÊNIO 34/96, NO SENTIDO DE QUE APENAS OS QUIMIOTERÁPICOS USADOS NO TRATAMENTO DE CâNCER SÃO BENEFICIÁRIOS DA ISENÇÃO DE IMPOSTO.

ASSIM, PROVADO ESTÁ SER COMPLETAMENTE EQUIVOCADA A INTERPRETAÇÃO DO CONVÊNIO 118/2011 LEVADA A EFEITO PELA AUTUADA, JÁ QUE, AO CONTRÁRIO DO QUE ELA AFIRMA, O MENCIONADO ACORDO RATIFICA A SUA CONDUTA ILEGAL, AO DEIXAR DE ANTECIPAR O IMPOSTO REFERENTE À ENTRADA DE MEDICAMENTOS NÃO QUIMIOTERÁPICOS, RAZÃO PELA QUAL INEXISTE A HIPÓTESE ENSEJADORA DE RETROATIVIDADE PARA FINS DE EXCLUSÃO DE PENALIDADE.

QUANTO À TESE DA INAPLICABILIDADE DE MULTA DIANTE DA RETROATIVIDADE DE NORMA MAIS BENÉFICA, QUEDA A MESMA FULMINADA DIANTE DA EXPRESSÃO “RELACIONADOS NO ANEXO ÚNICO”, QUE, RATIFICANDO A INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DO CONVÊNIO 34/96, ESCLARECE QUE NEM TODOS OS MEDICAMENTOS USADOS NO TRATAMENTO DE CâNCER SÃO ISENTOS DE ICMS, O QUE NOS LEVA A CONCLUIR QUE A NORMA CONTIDA NO CONVÊNIO 118/2011 PODE SER TUDO, MENOS A MAIS BENÉFICA À AUTUADA, DEVENDO SER MANTIDA A MULTA APLICADA.

Aduz que os procedimentos, pomposamente denominados de perícia contábil e perícia técnica, bem como diligência no feito, requeridos pela autuada, são escancaradamente protelatórios.

Alude pleitear a autuada, no tópico Perícia Contábil, que a Administração Tributária designe um valioso auditor, estranho ao feito, para proceder às seguintes ações: identificar as notas de saídas correspondentes às notas de aquisição relacionadas nos demonstrativos de débito das infrações, identificando os adquirentes e os valores de venda. A partir disso, então, responder a) se os medicamentos em questão foram ou não diretamente destinados a clínicas, hospitais e à Administração Pública; bem como responder b) se os respectivos preços foram desonerados do ICMS objeto de isenção?

Entende que todas as citadas ações deveriam ter sido implementadas pela autuada, jamais pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no momento legalmente previsto para tal: o da contestação. Ela deveria ter localizado, copiado e juntado aos autos, no prazo da contestação, as notas de saídas correspondentes às notas de aquisição objeto da autuação, as quais identificariam os adquirentes (o que responderia à primeira questão proposta) e mostrariam os respectivos preços, a partir dos quais ela poderia tentar provar que a desoneração do ICMS teria sido efetivada (segunda questão).

Afirma saltar aos olhos, pois, o propósito protelatório do autuado, e a prescindibilidade da desfundamentada perícia contábil, a qual deve ser indeferida.

Alude que o impugnante requer, ainda, como diligência de apoio à chamada Perícia Técnica, a expedição de ofício às clínicas de oncologia e hospitais indicados na relação juntada à fl. 1.897, para que informem:

1. *A destinação dos medicamentos – objeto da autuação - exclusivamente ao tratamento de câncer de seus pacientes;*
2. *A que aspecto do tratamento (fase, providência, sintoma)os medicamentos relacionados na autuação se destinam e à qual medicamento quimioterápico cada um oferece suporte direto para sua adequada interação/eficácia nos pacientes de câncer;*

3. *O preço pelo qual compraram cada medicamento relacionado na autuação.*

Requer, também, que se oficie à Secretaria de Saúde do Estado da Bahia – SESAB para que informe o preço de aquisição dos medicamentos que lhe foram destinados pela Autuada, na forma do Convênio 87/2002, a fim de se demonstrar a desoneração do preço no tocante ao ICMS.

Assegura que o objetivo da autuada, expresso nos itens 1 e 2, acima, seria tentar proporcionar uma sobrevida à sua agonizante tese defensiva, embasada numa incabível interpretação teleológico-extensiva, segundo a qual todos os medicamentos destinados ao tratamento do câncer seriam isentos do ICMS.

Contudo, alude restar provado nos autos que a isenção em pauta restringe-se, apenas, aos medicamentos quimioterápicos, que combatem diretamente a doença, conforme Convênio ICMS 34/96, ratificado pelo Convênio ICMS 118/201.

Complementa afirmando fulminar a tese de defesa eleita pela autuada, para expedir os requeridos ofícios seria investir em algo que não vai dar retorno (“gastar vela com defunto ruim”).

Entende, evidente o propósito protelatório, e a prescindibilidade da desfundamentada perícia técnica, a qual deve ser indeferida.

Quanto ao item 3, o preço pelo qual compraram os clientes cada medicamento relacionado na autuação, aduz que as vias das notas fiscais de vendas em poder da autuada demonstrariam tal valor, não havendo necessidade de expedição de ofício nesse sentido.

Salienta que as cópias das referidas notas deveriam ter sido juntadas aos autos, juntamente com a peça defensiva, no momento legalmente previsto para tal: o da contestação, postura não adotada pela contestante.

Alude que vias das notas fiscais de vendas à Secretaria de Saúde do Estado da Bahia – SESAB, em poder da autuada, demonstrariam o preço pelo qual foram os medicamentos adquiridos, bem como seria constatado se foi efetivada a desoneração do ICMS, assim como se, no corpo da nota, estaria demonstrado o cálculo da referida desoneração, condição estabelecida para fruição do benefício de isenção, não sendo, pois, necessária a expedição de ofício.

Destaca que as cópias das referidas notas deveriam ter sido juntadas aos autos, juntamente com a peça defensiva, no momento legalmente previsto para tal: o da contestação, não o tendo feito o distraído defensor.

Questiona: Será que teria adotado tal postura para não demonstrar, de pronto, a ausência da desoneração do ICMS, bem como do cálculo da mesma, no corpo da nota, e assim tentar protelar o andamento do feito?

Pelos motivos expostos, entende ter demonstrado o propósito protelatório, a prescindibilidade e a falta de fundamentação das perícias e diligência requeridas, as quais devem ser indeferidas por esse colegiado.

Assim, mantém o Auto de Infração.

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, traz a exigência de duas infrações por descumprimento de obrigação principal, já relatadas e hora resumidamente reproduzidas: Infração 01 – deixar de efetuar o recolhimento de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e /ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89; Infração 02 – Efetuou recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outros estados da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, não havendo

qualquer aspecto que indique confusão ou contradição, conforme será melhor alinhado no mérito; foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Assim, não existe no auto de infração qualquer situação que possa motivar a sua nulidade.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas, conformem adiante detalhadamente alinhado.

O autuante demonstra que nenhuma das vendas atendia a todas as exigências estabelecidas para fruição do benefício, não cabendo qualquer diligência ou perícia, vez que o autuado não traz elementos para tal providencia.

A autuada, no tópico Perícia Contábil, pleiteia que a Administração Tributária designe auditor, estranho ao feito, para proceder às seguintes ações: identificar as notas de saídas correspondentes às notas de aquisição relacionadas nos demonstrativos de débito das infrações, identificando os adquirentes e os valores de venda. A partir disso, então, responder: *a) se os medicamentos em questão foram ou não diretamente destinados a clínicas, hospitais e à Administração Pública; bem como responder b) se os respectivos preços foram desonerados do ICMS objeto de isenção?*

Ocorre, em consonância com o autuante, que todas as citadas ações deveriam ter sido implementadas pela autuada, jamais pelo sujeito ativo da presente relação jurídica, no momento legalmente previsto para tanto. Conforme alinha ao autuante caberia ao sujeito passivo “*ter localizado, copiado e juntado aos autos, no prazo da contestação, as notas de saídas correspondentes às notas de aquisição objeto da autuação, as quais identificariam os adquirentes (o que responderia à primeira questão proposta) e mostrariam os respectivos preços, a partir dos quais ela poderia tentar provar que a desoneração do ICMS teria sido efetivada (segunda questão).*”

O impugnante requer, ainda, como diligência de apoio à chamada Perícia Técnica, a expedição de ofício às clínicas de oncologia e hospitais indicados na relação juntada à fl. 1.897, para que informem: 1. A destinação dos medicamentos – objeto da autuação - exclusivamente ao tratamento de câncer de seus pacientes; 2. A que aspecto do tratamento (fase, providência, sintoma) os medicamentos relacionados na autuação se destinam e à qual medicamento quimioterápico cada um oferece suporte direto para sua adequada interação/eficácia nos pacientes de câncer; 3. O preço pelo qual compraram cada medicamento relacionado na autuação.

Requer, também, que se oficie à Secretaria de Saúde do Estado da Bahia – SESAB para que informe o preço de aquisição dos medicamentos que lhe foram destinados pela Autuada, na forma do Convênio 87/2002, a fim de se demonstrar a desoneração do preço no tocante ao ICMS.

Desnecessárias são as aludidas providências, itens 01 e 02, na medida em que ficou demonstrado não abranger a isenção todos os medicamentos destinados ao tratamento do câncer e sim aqueles especificado no aludido acordo interestadual, conforme já alinhado, ou seja, a isenção em pauta restringe-se, apenas, aos medicamentos quimioterápicos, que combatem diretamente a doença, conforme Convênio ICMS 34/96, ratificado pelo Convênio ICMS 118/201.

Quanto ao item 3, o preço pelo qual compraram os clientes cada medicamento relacionado na autuação, as vias das notas fiscais de vendas em poder da autuada demonstrariam tal valor, não havendo necessidade de expedição de ofício nesse sentido. A demonstração, se efetivamente ocorrido, poderia ser feita através das notas que o autuado deveria ter juntado aos autos, em sua impugnação, dentro do prazo legal, já que as tinha em seu poder.

De igual modo, as vias das notas fiscais de vendas à Secretaria de Saúde do Estado da Bahia – SESAB, em poder da autuada, demonstrariam o preço pelo qual foram os medicamentos

adquiridos, bem como seria constatado se foi efetivada a desoneração do ICMS, assim como se, no corpo da nota, estaria demonstrado o cálculo da referida desoneração, condição estabelecida para fruição do benefício de isenção, não sendo, pois, necessária a expedição de ofício.

Realmente, conforme alude o autuante, as cópias das referidas notas deveriam ter sido juntadas aos autos, juntamente com a peça defensiva, no momento legalmente previsto para tal: o da contestação, não o tendo feito o distraído defensor.

No que alude à impossibilidade jurídica de antecipação tributária por substituição quando da entrada de mercadorias no estabelecimento da autuada, alinhada pelo impugnante, às fls. 1.866 a 1.873, afirmando não estar obrigada a antecipar o ICMS, só lhe podendo ser exigida a retenção em suas operações de saídas das mercadorias, para fins de antecipação do tributo que seria devido nas operações subsequentes, citando os seguintes dispositivos, todos do RICMS/BA: art. 353, II, item 13; §1º do art. 372 e art. 375, sustentando, ainda, que a tributação apenas nas saídas das mercadorias seria a forma mais eficaz de distinguir quais operações seriam passíveis ou não de substituição tributária, verifico caber razão ao autuante, quando afirma que os dispositivos legais, acordos interestaduais e atos normativos determinam e regulam a exigência do imposto através da substituição tributária, cabendo tal exigência na entrada ou nas saídas, conforme coerentemente é previsto, tendo em vista a unificação dos estoques dos adquirentes, quanto a mercadorias cujo imposto já foi antecipado e as que não foram ainda contemplados pela antecipação.

A presente exigência tributária, tanto na infração 01, como na 02, trata das aquisições interestaduais de mercadorias (medicamentos) enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, oriundas de unidades da federação com as quais a Bahia não tem convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, devendo o pagamento do ICMS devido pela autuada, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, cabendo o imposto antecipado com a previsão de substituição tributária interna, no prazo previsto no art. 125, II, b, do RICMS/BA. Conforme esclarece o autuante, em sua informação fiscal, afastando a antinomia alegada pelo autuado, bem como a alegação de confusão, o artigo 371 do RICMS/BA é a norma aplicável às antecipações relativas às operações de aquisição interestaduais em tela, inexistindo qualquer conflito entre essa e aquela prevista no art. 353, II, já que uma trata de contribuintes localizados na Bahia, quando comercializam, internamente, mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, enquanto art. 371 cuida de aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, não havendo portanto razão para aplicação do art. 18 do RPAF/BA.

Quanto ao outro dispositivo indicado, têm apenas o efeito alargar o campo de informação relativa à base de cálculo, art. 61 do RICMS/BA. Ademais, se observada da minuciosa defesa apresentada, não resta dúvidas do entendimento preciso do sujeito passivo quanto aos fatos jurídicos e à obrigação principal resultante, por ele descumprida.

No que alude a arguição do autuado de que é sujeito passivo por substituição tributária nas operações internas e, conforme art. 13, II, do art. 353 do RICMS, portanto, estaria desonerada de proceder à antecipação tributária pelas entradas, conforme art. 355, II do mesmo Regulamento Tributário, caso eventualmente tal arguição prevalecesse a nenhum contribuinte caberia a antecipação tributária, quando adquirisse mercadoria sem acordo interestadual, na medida em que, conforme o art. 353 todos os contribuintes que derem saídas internas das mercadorias alinhadas no art. 353, são substitutos, desde que as tenham recebido sem retenção. Assim, no entendimento do autuado não caberia o pagamento do imposto antecipado em suas aquisições sem retenção. É claro que não se trata dessa interpretação, pois o direito e mais especificamente a presente legislação tributária estadual não se interpreta em tiras. O sujeito passivo não leva em conta o que dispõe art. 371 do RICMS, determinando claramente que, *“nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo*

convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subseqüentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125.”

No presente caso o art. 125, II, “b” do RICMS/BA, é claro ao determinar a antecipação do imposto pelo próprio contribuinte ou do responsável, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação pela legislação estadual interna, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subseqüentes, *in verbis*.

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

...

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

...

b) tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação pela legislação estadual interna, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subseqüentes;

O autuado, apesar de não ter recebido a mercadorias com imposto antecipado, em razão do Estado do remetente não ser signatário de acordo interestadual, está obrigado a antecipar o seu pagamento na forma do art. 125, II, “b”, retirando-lhe a condição de efetuar a retenção e o recolhimento do imposto na condição de sujeito passivo por substituição tributária, nas saídas subseqüentes, uma vez que o mesmo só pode ser considerado substituto tributário nas aludidas saídas interna nesse Estado, caso recebesse mercadorias na transferência de estabelecimento industrial ou de filiais atacadistas, localizados nesta ou em outra unidade da Federação. Não se tratando dessas situações nas presentes operações, não cabe a condição, ao sujeito passivo, de substituto tributário, portanto é falsa a premissa articulada pelo impugnante e consequente sua interpretação trazida aos autos.

O autuado, por conseguinte, está obrigado a antecipar o pagamento do ICMS, em relação às aquisições interestaduais de medicamentos ora indicados, na forma do art. 125, II, “b” do RICMS/BA.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade não há competência desse órgão julgador para apreciar tal questão, bem como as decisões do STJ, trazidas a lume não obstem a aplicação da Legislação Tributária do Estado e, por conseguinte, os atos administrativos do lançamento tributário sobre a presente questão.

Quanto à alegação de isenção tributária, concernente ao tratamento de câncer e seu alcance sobre medicamentos adquiridos pela autuada, fls.1.873 a 1.882, se ampara na cláusula primeira do Convênio ICMS 34/96 e do art. 17, IV, do RICMS/BA, a seguir transcritos:

CONVÊNIO ICMS 34/96

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações internas com medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer.

ARTIGO 17, INCISO IV, DO RICMS/BA

Art. 17. 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)

Verifico, contudo, que o benefício de isenção do imposto concedido restringe-se aos medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer, ou seja: *São isentas do ICMS, as saídas internas (nunca as interestaduais, nos períodos fiscalizados) de medicamentos*

quimioterápicos usados no tratamento de câncer (apenas os medicamentos que atacam diretamente o câncer e não todos os medicamentos usados no tratamento de câncer).

Ficou demonstrado pelo autuante, que a norma de isenção expressa na cláusula primeira do Convênio ICMS 34/96 e no artigo 17, inciso IV, do RAICMS/BA, não contempla todos os medicamentos, mas, apenas, os quimioterápicos usados no tratamento do câncer.

O alargamento da interpretação do aludido dispositivo viola o disposto no artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, que determina a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção:

“Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”.

Verifico que a cláusula primeira do Convênio ICMS 162/94, com a redação dada pelo Convênio ICMS 34/96, estabelecia o seguinte:

“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações internas com medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer.”

Ao tempo de vigência dos mencionados acordos, o benefício da isenção contemplava apenas os medicamentos quimioterápicos, os antineoplásicos, os que combatem diretamente as neoplasias. O Convênio ICMS 118/2011 alterou a redação da cláusula primeira do Convênio ICMS 162/94, na forma que segue:

“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações com MEDICAMENTOS USADOS NO TRATAMENTO DE CÂNCER, relacionados no Anexo Único.”

Quando da edição do Convênio ICMS 34/96, a norma cuidava de MEDICAMENTOS QUIMIOTERÁPICOS USADOS NO TRATAMENTO DE CÂNCER. Hoje, a partir dos efeitos do Convênio ICMS 118/2011, passa a tratar de MEDICAMENTOS USADOS NO TRATAMENTO DE CÂNCER, cabendo observar expressão constante do texto, *“...relacionados no Anexo Único.”*. Assim, ficou demonstrado pelo autuante que tais medicamentos, alvo da presente exigência, não se encontram relacionados nos aludido anexo, sendo mais específicos e não alargando o benefício para todos os produtos aplicáveis ao tratamento do câncer, como quer o impugnante.

Entendo que o Convênio ICMS 162/94, com as alterações dos Convênios ICMS 34/96 e 118/11, que cuida do tema em pauta, não impõe que seja abatido do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção (desoneração do ICMS), para fruição do benefício. Quanto ao argumento de desoneração do imposto relativo às notas fiscais e produtos apresentados não há tal desoneração de ICMS como condição para fruição do benefício da isenção de medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer e não consta no texto do Convênio ICMS 162/94, com as alterações dos Convênios ICMS 34/96 e 118/11, razão pela qual não há necessidade da prova arguida, ou mesmo diligência ou perícia para investigar tal questão, pois nada modificaria a lide sob análise.

Quanto aos julgados e doutrina trazida aos autos, fls. 1.878 a 1.881, cabe concordar com o autuante ao afirmar que: *“...são imprestáveis como meio de prova, já que não se reportam especificamente a casos de isenção de medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer, consoante reconhece o próprio defensor à fl. 1.878, limitando-se a apresentar, tão somente, casos analógicos (ver, por exemplo, à fl. 1.881, julgado que trata de hipótese prevista no Convênio ICMS 77/2004: isenção de imposto para portador de necessidades especiais, na aquisição de veículos) cuidadosamente pinçados no intuito de repisar a sua combatida tese da interpretação extensiva.”*

Cabe trazer a lume o fato de que o autuante relacionou em seu demonstrativo, nota a nota, produto a produto, mês a mês, todos os medicamentos, sujeitos à antecipação tributária,

comercializados pela autuada, nos exercícios de 2008 e 2009, e, com base nos critérios da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, identificou e classificou os medicamentos de ação direta sobre o câncer (quimioterápicos, antineoplásicos), isentos de ICMS, com previsão de isenção no aludido acordo.

O autuante, para melhor visualização, destacou na cor cinza os que não foram alvo de cobrança do imposto, nem sequer calculado o imposto devido por antecipação, em respeito à isenção prevista no Convênio ICMS 34/96 (observar, nos referidos demonstrativos, que a coluna ICMS que deveria ter sido antecipado, a eles referente, não apresenta nenhum valor numérico). Os demais medicamentos relacionados foram feitos os cálculos e cobrado o imposto devido por antecipação. Verifico que o autuado não apontou (antineoplásico) que tivesse sido erroneamente classificado ou tentar encontrar algum erro de cálculo na apuração dos valores devidos.

Conforme afirma o autuante: *“a defesa esperada seria trazer aos autos as notas fiscais comprobatórias de vendas para entes públicos de medicamentos listados no anexo único do Convênio ICMS 87/02, expressando, no corpo das notas fiscais, a dedução prevista no inciso III do § 1º do citado acordo. Contudo, após esmiuçar, juntamente com a equipe de funcionários do setor fiscal da autuada, o monumental e minucioso trabalho executado pelo autuante, o exausto defensor, tendo constatado a inexistência de notas fiscais de vendas para entes públicos que preenchessem todas as condições estabelecidas no convênio em estudo, limitou-se a transcrever o mesmo (ver fls. 1.833/34).”*

Assim, não havendo contestação quanto aos cálculos efetuados pelo autuante, inclusive em relação à apuração do imposto recolhido a mentos, concernente à infração 02, cabe a manutenção das duas exigências, infração 01 e 02.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206855.0001/12-3**, lavrado contra **ANDRADE TELLES DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.910.140,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2012.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – RELATOR