

PROCESSO	- A. I. Nº 281066.0007/10-9
RECORRENTE	- JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0138-01/11
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 11/04/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0061-12/13

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 06/12/2010 para cobrar ICMS no valor de R\$452.008,61, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

INFRAÇÃO 1 – Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Total da Infração: R\$ 452.008,61

Consta que a empresa deixou de efetuar a retenção do ICMS-ST devido nas operações para as empresas Profarma Distribuidora de Produtos Farmacêuticos S/A, Distribuidora de Medicamentos Santa Cruz Ltda e Distrifar Nordeste Ltda.

Foram apresentadas defesa tempestiva às fls. 107 a 123, e informação fiscal às fls. 366 a 370.

Após concluída a instrução, a 1ª JJF julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, conforme o entendimento abaixo transcrito:

VOTO

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

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

- que se trata de um estabelecimento atacadista;

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

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

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

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

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

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

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

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

“Cláusula segunda Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção

e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) pelo Auditor Fiscal, nos demais casos;

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

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

Nota, também, que incorre em equívoco o impugnante quando alega que a própria Administração Fazendária do Estado da Bahia corroborando com o seu entendimento de que não se enquadrava como sujeito passivo por não ser um estabelecimento industrial ou importador, se negou a conceder regime especial. Isto porque, claramente se verifica no Parecer GECOT/DITRI nº 5670/2008(fls. 184 a 186), que o fundamento do

indeferimento do pedido decorreu do fato de haver previsão no Convênio nº 76/94, no sentido de obrigar o autuado a reter e recolher o imposto na condição de sujeito passivo por substituição, sendo desnecessária a concessão de regime especial. Tanto é assim que foi concedida a inscrição na qualidade de contribuinte substituto, por haver previsão nesse sentido na norma pactual.

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

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

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

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

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

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

Diante do exposto, considero integralmente subsistente a infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado com a Deliberação proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 392 a 400), alegando que a Decisão recorrida merece ser reformada.

Inicia seu arrazoado com tópico sobre a tempestividade do Recurso e, em seguida, faz breve relato da infração lançada e dos fatos vividos nos autos.

Abre tópico sobre a não sujeição ao convênio ICMS 76/94 e a relação com o convênio 81/93.

Diz que a Constituição Federal de 88, através do artigo 155, determinou a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ICMS, bem como estabeleceu que a Lei Complementar iria dispor sobre a substituição tributária. Aponta que tanto a LC nº 87/96, quanto o Código Tributário Nacional determinam que *“a substituição tributária em operações interestaduais depende de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”*.

Assevera que dentro dessa realidade jurídica, os Estados e o Distrito Federal firmaram o **Convênio ICMS 81/93** que estabelece as regras gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária. Reproduz a Cláusula Primeira do citado Convênio, para afirmar que *“todos os protocolos e convênios sobre substituição tributária que vierem a ser firmados, deverão utilizar os procedimentos previstos no referido Convênio”*, estabelecendo uma regra geral, e a Cláusula Décima Quarta, para declarar que ela é uma exceção a regra estabelecida na Cláusula Primeira, pois, podem ser estabelecidos normas específicas ou complementares às regras desse Convênio acerca da substituição tributária.

Adiante, passa a dizer que entende parcialmente equívocado o argumento da IIF de que a legislação interna do Estado da Bahia, no artigo 370 do RICMS expressamente determinou a aplicabilidade das regras dos acordos interestaduais que tratam de substituição tributária, mencionando expressamente o Convênio ICMS 81/93. Assevera que *“Muito embora o artigo 370 do RICMS/BA determine a aplicabilidade do Convênio ICMS 81/93 no que diz respeito à substituição tributária, isso foi feito sob o ponto de vista geral já que esse Convênio é a base legal para todos os demais Convênios e Protocolos”*. Deduz que a menção do falado Convênio

no art. 370, não implica dizer que os Convênios e Protocolos posteriores ao ICMS 81/93 não poderiam dispor sobre a substituição tributária de forma diversa, haja vista o disposto na susomencionada Cláusula Décima Quarta, que expressamente permite a edição de Convênios e Protocolos específicos para complementarem ou trazer regras mais restritas e específicas para os Estados que os firmarem.

Com base nessas premissas, sustenta a tese de que o convênio 76/94 seria mais específico em seu objeto já que trata apenas das operações com produtos farmacêuticos, devendo ser aplicado ao caso em tela.

Reafirma que o Convênio 81/93 teria concedido autonomia aos Estados para que fossem realizados outros Convênios e Protocolos, para criar regras mais específicas e complementares ao Convênio geral. Transcreve trecho do Acórdão recorrido, para afirmar que o próprio julgador de Primeira Instância reconheceu que o Convênio ICMS 81/93 trata das regras gerais sobre substituição tributária, e que poderiam ser firmados outros acordos para normas mais específicas relacionadas a alguns setores ou produtos.

Após, passa a tecer considerações sobre o conceito de sujeito passivo por substituição tributária nos termos da legislação vigente.

Cita e transcreve a Cláusula Primeira do Convênio 76/94, para dizer que ela determina que somente são responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, o estabelecimento importador ou industrial fabricante.

Neste ponto, assevera veementemente que se trata de um estabelecimento atacadista e por essa razão não é contribuinte substituto nos termos do Convênio 76/94 e que o "*rol de contribuintes responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS/ST é TAXATIVO, não podendo ser ampliado em hipótese alguma, sequer como resultado de uma fiscalização*" (destaque no original).

Repete o disposto no art. 121 do CTN, para então alegar que, com base no Convênio ICMS 76/94, somente será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações com produtos farmacêuticos realizadas por importador ou industrial, "*não podendo ser incluído nessa lista novos sujeitos passivos, como os atacadistas, por exemplo.*". Argumenta que, embora esteja localizada no Estado da Paraíba, estado signatário do Convênio ICMS 76/94, este não se aplica às suas operações com produtos farmacêuticos para os clientes baianos, já que a mesma "*não se enquadra no rol taxativo e expresso dos contribuintes responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS/ST referente a essas operações*".

Com o entendimento de ilegitimidade passiva, erigido no fato de ser um estabelecimento atacadista e ante a norma insculpida na Cláusula Primeira do Convênio 76/94 que responsabilizaria por substituição tão somente os estabelecimentos importadores e industriais nas operações com produtos farmacêuticos, solicita a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Transcreve e cita ementa de processo apreciado pela 3^a Junta de Julgamento Fiscal, o qual alega ser caso idêntico ao vergastados no presente PAF, apontando que a SEFAZ decidiu pela ilegitimidade passiva.

Em outro tópico, passa a afirmar que os destinatários das mercadorias enviadas pelo recorrente são detentores de termo de acordo firmado com o Estado da Bahia, que possibilitaria a fruição do tratamento tributário diferenciado concedido pelo Decreto nº 11.872/2009. Afirma que tal "*Decreto atribui aos signatários dos Termos de Acordo citados a responsabilidade pela antecipação tributária do ICMS relativa às operações subsequentes, sendo que o detentor do regime especial de tributação em questão reduzirá a base de cálculo da antecipação do imposto relativo às operações subsequentes em 28,53%, de tal forma que a carga de ICMS resultante da aplicação dos referidos benefícios corresponda a 12,15%*". Em seguida, explana que o citado Decreto também estabeleceria que, "*havendo previsão em acordo interestadual para deslocamento da responsabilidade pela antecipação tributária ao destinatário da mercadoria detentor de regime especial de tributação, o remetente ficará dispensado da retenção do imposto nas remessas para os signatários do Termo de Acordo previsto neste Decreto*".

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

Diante dessa interpretação, diz que o imposto não foi recolhido pelo recorrente, pois entende que não se enquadra nos requisitos para ser contribuinte substituto, consoante o Convênio 76/94, como também, pelo fato de seus clientes, mediante Termo de Acordo, serem os verdadeiros responsáveis tributários e já terem feito o recolhimento do ICMS/ST, conforme documentos que anexa.

Adiante, retruca o entendimento quanto ao suposto recolhimento de ICMS/ST a menor, feito pelos clientes do recorrente, diante do alegado fato da cumulação indevida do benefício da redução de 10% estabelecida no Convênio ICMS 76/94, com o benefício concedido exclusivamente a atacadistas baianos que adquirem mercadorias diretamente de indústrias, conforme previsto no Decreto 11.872/09.

Fala que a SEFAZ/BA sequer contestou o recolhimento do ICMS/ST feito pelos clientes do recorrente, mas tão somente que os valores foram "*um pouco menores*" em razão da utilização do benefício exclusivo a atacadistas baianos. Alega que não vê lógica na cobrança do presente lançamento fiscal, haja vista que, o imposto ICMS-ST já fora recolhido por seus clientes, e eventual pagamento da infração ensejaria uma solicitação de restituição por parte dos clientes do recorrente, acarretando em um retrabalho por parte de todos os envolvidos, (Recorrente, clientes do recorrente e próprio Fisco).

Diante da situação vivida nos autos, caso haja o entendimento de que o recorrente é responsável pelo recolhimento do ICMS/ST, pede que "*seja feita a homologação dos recolhimentos feitos pelos clientes baianos, de forma que caiba à Recorrente apenas o pagamento do valor do ICMS/ST que deixou de ser recolhido por força do Decreto nº 11.872/09, bem como haja incidência de multa e atualização monetária apenas sobre a quantia remanescente*".

Ao final de seu arrazoado, pede a anulação do Auto de Infração ou, alternativamente, caso seja entendido ser ela a responsável tributária, que sejam homologados os valores recolhidos pelos seus clientes de forma que caiba à Recorrente apenas o pagamento do valor do ICMS/ST que deixou de ser recolhido por força do Decreto nº 11.872/09, bem como haja incidência de multa e atualização monetária apenas sobre a quantia remanescente.

Em termos, os autos foram encaminhados para a PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls. 445 a 447, o n. procurador José Augusto Martins Jr, após breve síntese dos fatos ocorridos no presente lançamento e das argumentações do Recurso Voluntário, alega que as teses defensivas não merecem acolhimento.

Fala que o Convênio ICMS 81/93 estabelece normas gerais aplicáveis a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos a serem firmados entre os Estados e o Distrito Federal "*fixando normação obrigatória aos acordos interestaduais (convênio e protocolos), editados a partir de sua publicação*". Neste ponto, transcreve a Cláusula Primeira do referido convênio, destacando que aos Convênios e Protocolos a serem firmados, "*aplicar-se-ão*" os procedimentos consignados no Convênio ICMS 81/93.

Por seu turno, explica que a Cláusula Décima Quarta do citado Convênio abre a possibilidade de Convênios e Protocolos estabelecerem normas específicas ou complementares às do Convênio ICMS 81/93. Ressalta que "*nesta senda, observa-se o fito de interdependência e complementaridade existente entre os plexos normativos acima expostos*". Assevera que, ao contrário do dito pelo recorrente, "*estamos diante de conjunto normativos complementares e não excludentes*".

Assim, ressalva que, apesar da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 76/94 atribuir a condição de substituto tributário aos estabelecimentos importadores e aos industriais fabricantes, a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 81/93 atribui tal condição a qualquer contribuinte que realize

operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária derivada acordos interestaduais, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

Por estas razões, opina pelo Improvimento do Recuso Voluntário.

VOTO VENCIDO (Preliminar)

Temos em análise um Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração relativo a falta de retenção do ICMS, e consequente recolhimento do sujeito passivo por substituição, relativo a venda realizadas entre estabelecimento atacadista do Estado da Paraíba para contribuintes localizados no Estado da Bahia, consoante as Cláusulas Primeira, Segunda, Terceira e Quarta do Convênio 76/94.

O principal argumento recursal é a ilegitimidade passiva ante o disposto na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 76/94, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos.

A redação da citada norma é a seguinte:

Convênio 76/94

Cláusula primeira Nas operações com os produtos relacionados no Anexo Único com a respectiva classificação na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário.

Alega também o recorrente que o Convênio 76/94 é norma específica sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, o que afastaria as regras contida no Convênio 81/93, normas gerais da substituição tributária, pela interpretação combinada das Cláusulas Primeira e Décima Quarta, abaixo transcritas:

CONVÊNIO ICMS 81/93

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

Cláusula décima quarta. Os Convênios ou Protocolos firmados entre as unidades da Federação poderão estabelecer normas específicas ou complementares à este Convênio.

Em que pese os respeitáveis pronunciamentos dos julgadores de primeira instância e o Parecer opinativo da d. PGE/PROFIS, entendo que merecem guarda os apelos recursais.

Primeiro, não resta dúvida que a regra da Cláusula Primeira de aplicação absoluta dos procedimentos consignados no Convênio ICMS 81/93 aos Protocolos e Convênios posteriores está expressamente ressalvada na parte final do dispositivo, com indicação do estabelecido na Cláusula Décima Quarta do mesmo Convênio.

Pari passu, o permissivo da Cláusula Décima Quarta do Convênio ICMS 81/93 é claro em afirmar que os Convênios ou Protocolos a serem firmados poderão estabelecer normas específicas ou complementares ao regramento geral estabelecido no próprio Convênio 81/93. É clara a possibilidade legal de novos regramentos especiais e complementares nos Protocolos ou Convênios posteriores.

Dentro da melhor hermenêutica, tanto as normas especiais afastam as normas gerais, quanto as normas posteriores podem derrogar ou modificar as normas anteriores.

Portanto, com base nessas lições, entendo que devemos aplicar as normas previstas no Convênio mais específico, no caso o Convênio ICMS 76/94, afastando as regras gerais estabelecidas no Convênio ICMS 81/93.

Assim sendo, vejo como certa a interpretação dada pelo recorrente de que a aplicação da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 76/94 só pode ser direcionada para estabelecimentos importadores ou industriais fabricantes de produtos farmacêuticos relacionados no Anexo Único do citado Convênio.

Com base nessas premissas e ante aos documentos fls. 423 e 425 (comprovante de inscrição federal e estadual) que demonstram a condição de estabelecimento atacadista, reconheço que o Recorrente não é o sujeito passivo da presente relação tributária.

Na situação vivida nos autos, os verdadeiros sujeitos passivo da obrigação são os destinatários da mercadorias, conforme estabelece o §1º do art. 372 do RICMS vigente à época dos fatos.

"Art. 372. Nas aquisições interestaduais efetuadas por contribuintes deste Estado, havendo convênio ou protocolo que preveja a substituição tributária entre a Bahia e a unidade federada de procedência das mercadorias, relativamente à espécie de mercadorias adquiridas:

(...)

§ 1º Nas aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas a substituição tributária por força de convênio ou protocolo, sempre que, em situações específicas, o próprio acordo interestadual dispensar a retenção do ICMS (art. 375), o estabelecimento destinatário não fará o pagamento por antecipação, ficando, porém, responsável pela retenção do imposto nas saídas internas subsequentes, caso em que se adotará como percentual da margem de valor adicionado (MVA) o previsto para as saídas efetuadas por estabelecimento atacadista, exceto no caso de operações com mercadorias em que a aquisição interestadual tiver sido feita a título de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, hipótese em que se adotará a MVA de industrial.

Vencido que fui, por maioria, na questão preliminar da sujeição passiva, passo o exame do mérito do Recurso Voluntário, consoante o art. 154, parágrafo único do RPAF/BA.

Afastada a possibilidade da utilização do quanto disposto no Convênio 76/94, entendo que deve ser então aplicado subsidiariamente o Convênio 81/93, bem como a sua Cláusula 2ª, a seguir transcrita:

CONVÊNIO ICMS 81/93

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

Dessa forma, o juízo esposado no julgamento de piso deverá ser seguido. Nesse quadro jurídico (Convênio 81/93), fica o remetente da mercadoria, seja ele importador, distribuidor, industrial fabricante, atacadista ou varejista, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST, nas operações com mercadorias previstas nos diversos Convênios e Protocolos dos quais o Estado da Bahia faz parte. Aliás, o RICMS/BA-97, vigente à época dos fatos, no seu antigo art. 370, tinha essa orientação, conforme citado pelo n. Relator de primeiro grau.

Em conclusão, devemos afasta o argumento recursal de que seriam responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS-ST sobre medicamentos os adquirentes da mercadoria do estado da Bahia, ao invés do autuado.

Calha mencionar que as normas do Decreto 11.872/09 só são válidas em relação aos produtos relacionados no incisos do art. 1º (**I** - vacinas e soros para medicina humana - NCM 3002; **II** - medicamentos - NBM 3003 e 3004; **III** - preservativos - NBM 4014.10.00; **IV** - seringas - NBM 9018.31; **V** - agulhas para seringas - NBM 9018.32.1; **VI** - provitaminas e vitaminas - NBM 2936; **VII** - contraceptivos (dispositivos intra-uterinos - DIU) - NCM 3926.90 ou 9018.90.99; **VIII** - preparação para higiene bucal e dentária - NBM 3306.90.00; **IX** - preparações químicas contraceptivas à base de hormônios ou de espermicidas - NBM 3006.60; **X** - luvas cirúrgicas e luvas de procedimento - NCM 4015.11.00 e 4015.19.00; **XI** - preparações opacificantes (contrastantes) para exames radiográficos e reagentes de diagnóstico concebidos para serem administrados ao paciente - NCM 3006.30.), reduzindo o âmbito de aplicação de suas normas neste Auto de Infração e, de acordo com seu art. 2º, o indicado Decreto só poderia ser aplicado se houvesse acordo interestadual para o deslocamento da responsabilidade pela antecipação tributária ao destinatário da mercadoria. No caso em tela, como foi afastada a aplicação do Convênio ICMS 76/94, vislumbro que não há o

deslocamento da responsabilidade para o destinatário, o que leva a falta de preenchimento de um dos requisitos necessários para a sua aplicação.

Diante do todo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão de primeiro grau.

VOTO VENCEDOR (Preliminar)

Em que pese o voto do ilustre Conselheiro Relator, discordo do mesmo, com base na argumentação a seguir exposta.

A única infração constante no lançamento e ora julgada é a Falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Consta da descrição dos fatos, que a empresa deixou de efetuar tal retenção e recolhimento do imposto, em operações com as empresas Profarma Distribuidora de Produtos Farmacêuticos S. A., Distrifar Nordeste Ltda., e Distribuidora de Medicamentos Santa Cruz Ltda.

Antes de qualquer outro comentário, gostaria de fazer breve apreciação acerca do instituto da substituição tributária. A substituição tributária encontra a sua previsão legal na Constituição Federal, artigo 150, § 7º, a qual foi acrescentada pela reforma tributária empreendida pela Emenda Constitucional 03 de 1993, assim dispondo o texto da Cata Magna "*A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição*".

Por tal figura, a norma tributária, de caráter especial em relação à regra matriz de incidência, transfere a obrigação fiscal do sujeito que pratica o fato gerador para outra pessoa. Tal fenômeno é autorizado pelo Código Tributário Nacional, no seu artigo 128, quando determina que: "...*a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação*".

Mister observar-se que a norma prevista no CTN é dirigida ao legislador e impõe certas exigências para a implementação da responsabilidade tributária por substituição. Assim, o responsável ou substituto tributário, que não participará do fato gerador, deve, ao menos, com este, guardar certo vínculo, ou seja, o substituto tributário não pode ser alguém totalmente alheio ao fato jurídico desencadeador da obrigação tributária. E tal fato não poderia ser diferente. No caso presente, a empresa autuada efetuou vendas de produtos elencados em Protocolo interestadual que previa a aplicação de tal instituto, sem que o imposto fosse retido e recolhido em tais operações, conforme, inclusive, nominado, nota a nota pela autuante.

Ricardo Lobo Torres assim define a substituição tributária "*para frente*", típica da presente autuação (Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Volume IV. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife, Ed. Renovar, 2007, páginas 282/3): "*ocorre quando uma terceira pessoa, geralmente o industrial, se responsabiliza pelo pagamento do tributo pelo comerciante ou varejista, que revende a mercadoria por ele produzida*".

Como visto, discute-se a falta de retenção e recolhimento de substituição tributária, especialmente em relação a materiais de uso hospitalar, medicamentos e outros produtos de uso farmacêutico.

Primeiramente, observo que a Recorrente é empresa localizada no Estado da Paraíba, e inscrita na condição de contribuinte substituta no Estado da Bahia, conforme se constata não somente pela folha inicial do lançamento, como, de igual modo, na informação cadastral de fl. 157. A inscrição estadual no Estado da Bahia foi concedida atendendo unicamente a pedido da Recorrente. Diante da argumentação utilizada pelo ilustre relator, pergunta-se: se não fosse pelo fato de ser contribuinte substituto, por que razão a Recorrente se inscreveria nesta condição no Estado da Bahia, ainda que localizada em outra unidade da Federação? Seguramente que não,

ainda mais se tivermos em vista que a Recorrente é uma empresa multinacional, de grande porte, assessorada por profissionais convedores da legislação e da sistemática tributária, que não adotaria tal inscrição, se não fosse por qualquer razão.

Feita tal colocação, observo que a argumentação da Recorrente, adotada pelo relator, é a de não é contribuinte substituto, quando efetiva vendas de produtos para empresas neste Estado. Impende a colocação de que Recorrente deveria atender ao quanto contido na Cláusula 2ª do Convênio ICMS 81/93. “*Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente*”.

Por tal redação,

E a norma foi sábia, vez que, atendendo inclusive ao quanto disposto na Carta Magna, ficam preservados o pacto federativo e a equitativa repartição tributária das receitas.

Ainda assim, da leitura dos documentos contidos no processo e relativos a pedido formulado pela recorrente à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, observa-se que no corpo da resposta dada por este órgão no Processo 0154472/0008-5 trazido pela própria Recorrente, (fls.184 a 186), foi dada a devida orientação de como proceder, conforme se observa nos seguintes trechos:

“A Requerente, exercendo a atividade econômica de "Fabricação de Materiais para Medicina e Odontologia", solicita para sua filial localizada no Estado da Paraíba, empresa que tem como atividade principal o "Comércio Atacadista de Produtos de Higiene Pessoal", o que segue:

- 1) *Regime Especial para celebração de Termo de Acordo que lhe atribua a condição de contribuinte substituto do ICMS em relação aos produtos listados no Conv. ICMS 76/94;*
 - 2) *a concessão de inscrição como substituto tributário para retenção e recolhimento do ICMS.*
- (...)

Com relação a concessão de inscrição deve ser ressaltado o seguinte:

- 1) *o estabelecimento solicitante da inscrição estadual, localizado na Paraíba, possuía inscrição desde o ano de 1993 sob a denominação social de Johnson & Johnson Indústria e Comércio Ltda;*
- 2) *o presente pedido decorre da incorporação desta empresa pela Requerente, ora denominada Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos para Saúde Ltda;*

Dito isto, esclarecemos que a Bahia normalmente só concede inscrição ao sujeito passivo por substituição tributária definido em Protocolo ou Convênio específico, que no caso em tela é o industrial ou importador, nos termos da cláusula primeira do Conv. ICMS 76/94, que dispõe sobre a ST de produtos farmacêuticos.

O amparo deste procedimento é a cláusula sétima do Conv. ICMS 81/93, que dispõe sobre normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por acordos interestaduais.

Inclusive a Requerente já teve pedido de inscrição anteriormente negado, contudo, considerando que o indeferimento do pedido inviabiliza a atividade da requerente em decorrência do grande volume de operações para este Estado;

Considerando que a Requerente teria que efetuar o recolhimento do ICMS por GNRE antes da remessa da mercadoria para este Estado;

considerando tratar-se de uma empresa conhecida mundialmente e que recolheu no ano de 2007 através de sua unidade localizada na Paraíba o valor de R\$ 2.331.871,00;

considerando que já foi deferido pedido de inscrição estadual para a unidade da requerente localizada no estado de Minas Gerais;

Opinamos pela concessão da inscrição estadual para a unidade da Requerente localizada no Estado da Paraíba, identificado às fls. 02, e INDEFERIMENTO do pedido de Regime Especial”.

Por outro lado, no ato concessivo da inscrição estadual, inserido no mesmo processo, determina:

“O sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria”, assim dispõe o parágrafo único da cláusula segunda do Conv. ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Contudo este mesmo acordo dispõe em sua cláusula segunda que a retenção nas operações interestaduais entre estados signatários deve ser feita ‘mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente’. Ou seja, o contribuinte substituído ao realizar uma operação interestadual deve fazer uma nova retenção do imposto e buscar nos termos da legislação do Estado de sua localização ou nos termos da cláusula terceira no mencionado acordo o resarcimento do imposto para que esta nova retenção não se configure como duplicidade do pagamento do imposto.

Entretanto, em relação à inscrição estadual, a GERSU ressalta que a Bahia normalmente só concede inscrição estadual ao sujeito passivo por substituição tributária definido em Protocolo ou Convênio específico, que no caso em tela é o industrial ou importador, nos termos da Cláusula primeira do Conv. ICMS 76/94, que dispõe sobre a ST de produtos farmacêuticos, sob o amparo da Cláusula sétima do Conv. ICMS 81/93, que dispõe sobre normas gerais aplicadas aos regimes de substituição tributária.

Assim, considerando que a Requerente teria que efetuar o recolhimento do ICMS por GNRE antes da remessa da mercadoria para este Estado, considerando tratar-se de uma empresa de grande porte, com grande volume de vendas, e ainda, que já foi deferida inscrição estadual para o estabelecimento situado em Minas Gerais, somos pela concessão de inscrição estadual como Contribuinte Substituto para o estabelecimento da Requerente, situado na Paraíba, que inclusive já está sendo efetivada pela GERSU, e pelo indeferimento do Regime Especial, por considerá-lo inaplicável na situação em tela”.

Já no processo 156490/2008-7, trazido pela Recorrente às fls. 201 e 202, observo que a Administração Tributária do Estado da Bahia se posicionou da mesma maneira que no processo anterior, repetindo, literalmente, a orientação dada, em relação à substituição tributária. Desta forma, a Recorrente sabia desde o ano de 2008 o entendimento do Estado da Bahia, frente à sua situação, descabendo, pois, qualquer argumentação contrária.

Assim, não vislumbro qualquer ilegitimidade passiva no feito, que possa ensejar a sua nulidade, conforme aventado pelo Relator.

Aliás, este Conselho de Fazenda tem, em suas Câmaras, entendido diferentemente do Relator, podendo citar como exemplo, os Acórdãos CJF 0266-11/12 e CJF 0047-11/09, ambos da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal. O primeiro deles possui a seguinte ementa:

“1a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0266-11/12

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONTRIBUINTE LOCALIZADO NESTE ESTADO. ESTABELECIMENTOS ATACADISTAS. SUJEIÇÃO PASSIVA COM BASE NA CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO ICMS 81/93. a) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. b) FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Conforme previsto na Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 (vigência a partir de 1º/01/2004), que disciplina as normas gerais de substituição tributária nas operações realizadas com base em acordos interestaduais, cabe ao remetente das mercadorias sujeitas à substituição tributária por força de convênios ou protocolos, efetuar à retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Não acatada a arguição de decadência do crédito tributário. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

Ressalto, por oportuno, que no Acórdão CJF 0047-11/09, assim se posicionou a Relatora, Conselheira Sandra Urânia Andrade, transcrevendo trecho do mesmo:

“No mérito, entendemos que a matéria posta em discussão neste lançamento de ofício merece análise acurada dos diplomas legais aplicáveis, o que passamos a fazer abaixo:

O instituto da substituição tributária rege-se nas operações interestaduais pelos convênios e protocolos firmados pelas unidades federativas para tal fim, o que se faz com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional. No caso específico dos autos, trata-se de operações interestaduais com medicamentos de uso humano, sujeitas à substituição tributária por força do Convênio ICMS 76/94, fazendo parte das unidades federadas signatárias, dentre outros, o Estado da Bahia e de Alagoas, este último estado de localização do estabelecimento do recorrente, inscrito no Cadastro de Contribuintes da Bahia como contribuinte substituto.

Por sua vez, o Convênio ICMS 81/93, firmado por todos os Estados da Federação e pelo Distrito Federal, também com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional, de natureza impositiva para todos os entes envolvidos, estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos a serem firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Estabelece, assim, o convênio em referência, as normas gerais aplicáveis à substituição tributária a serem aplicáveis obrigatoriamente pelos acordos interestaduais (convênios e protocolos) firmados a partir da sua publicação, como se vê da redação da sua cláusula primeira, abaixo transcrita:

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

A referida Cláusula, por sua vez, permite que os convênios ou protocolos firmados entre as unidades da Federação possam estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio – nos termos da sua cláusula décima quarta - o que somente reforça a natureza de interdependência, complementaridade, entre tais normas.

E, aqui, de logo devemos asseverar que estas interdependência e complementaridade afastam qualquer pecha de antinomia entre as regras do Convênio ICMS 81/93 e as regras dos acordos interestaduais que estabelecem a substituição tributária, posto que não existe conflito entre elas, nem real e muito menos aparente, a requerer aplicação de regras de solução de antinomias jurídicas, como o critério de especialidade.

Colocadas tais premissas, vê-se que muito embora a Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, atribua a condição de substituto tributário apenas ao estabelecimento importador e ao industrial fabricante, a regra da cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 atribui tal condição a qualquer contribuinte que realize operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária derivada de acordos interestaduais, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Eis a regra em apreço:

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

Neste passo, no âmbito da legislação interna do Estado da Bahia, o art. 370 do RICMS expressamente determina a aplicabilidade das regras dos acordos interestaduais que tratam de substituição tributária, fazendo menção expressa ao Convênio ICMS 81/93, in verbis: 'Art. 370. Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (Conv. ICMS 81/93)". Grifos nossos

Assim, não resta dúvida de que o requerente é de fato sujeito passivo por substituição tributária - e assume esta condição qualquer contribuinte que destine em operação interestadual produto sujeito à substituição tributária por força de acordo específico para tal - nos termos da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 retromencionado, o que afasta de pronto qualquer alegação de ilegitimidade passiva, como, "data venia", equivocadamente entendeu a Decisão exarada pela 2ª CJF em outro Auto de Infração lavrado contra o mesmo estabelecimento do recorrente e sobre a mesma matéria, citada por esta em sua peça recursal, e a PGE/PROFIS em seu opinativo de fls. 251 a 253.

No entanto, muito embora ao recorrente seja atribuída a condição de sujeito passivo por substituição nas operações interestaduais com medicamentos da linha humana, a regra do inciso II da Cláusula quinta do próprio Convênio ICMS 81/93 expressamente dispensa a aplicabilidade da substituição tributária nas operações de transferência, entre estabelecimentos da mesma empresa do sujeito passivo por substituição, exceto varejistas, atribuindo ao estabelecimento destinatário a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST na saída subsequente com destino a empresa diversa.

Tal regramento apenas foi modificado em 01/01/04, quando foi acrescentado à Cláusula quinta o parágrafo único – por força do Convênio ICMS 114/93 - determinando expressamente que sujeito passivo por substituição tributária para fins da regra de sua dispensa ou inaplicabilidade, seria aquele assim definido pelo convênio ou protocolo que trata do regime de substituição tributária aplicável especificamente à mercadoria.

Assim, como cristalino, somente a partir da produção dos efeitos da alteração da multicitada Cláusula quinta, com a inserção do seu parágrafo único, passou-se a exigir do recorrente a retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações objeto da autuação em tela, já que sua condição de contribuinte substituto tem como base não o Convênio ICMS 76/94 – acordo específico para o produto medicamentos da linha humana, que atribui esta condição apenas ao importador e ao industrial fabricante, sendo o recorrente estabelecimento atacadista - mas a regra geral do Convênio ICMS 81/93.

Em conclusão, apenas a partir de 01/01/2004 poder-se-ia exigir do recorrente – sujeito passivo por força da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 - a retenção e recolhimento do ICMS nas transferências para seu estabelecimento atacadista situado no nosso Estado."

Lembrando que a acusação fiscal reporta-se ao ano de 2010, ou seja, o raciocínio aplicado na questão acima posta, se aplica perfeitamente ao caso ora em exame.

Assim, como bem observou o relator de primeiro grau, o artigo 370 do RICMS de forma bastante clara e precisa determina a aplicabilidade das regras dos acordos interestaduais que tratam de substituição tributária, conforme se depreende de sua leitura: Art. 370. Nas operações

interesseladuais, a substituição tributária rege-se á conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (Conv. ICMS 81/93)".

Ou seja: Não se pode simplesmente desprezar as cláusulas do Convênio ICMS 81/93 ou acolher as Cláusulas que lhes são benéficas ou convenientes, como pretende a Requerente, vez que o mesmo foi assinado por todos os Estados da Federação, e possui não somente validade, como de igual forma, eficácia, razão pela qual deve ser aplicado ao caso em comento, especialmente a sua cláusula segunda, já mencionada anteriormente.

Quanto ao Decreto nº. 11.872/09, mencionado pela Recorrente, o mesmo diz respeito a alteração inserida no Decreto n.º 7.799/00, que versa sobre incentivo para empresas atacadistas localizadas no Estado da Bahia, o que não é o caso.

De igual forma, não posso atender ao pleito Recursal de compensação dos valores eventualmente recolhidos pelas Distribuidoras de medicamentos clientes da Recorrente, por se tratar de hipótese não regulamentada, devendo, caso se verifique recolhimento indevido realizado por tais empresas, devem as mesmas, em processo individualizado e apartado, solicitar a repetição do indébito, de acordo com a previsão do artigo 73 o RPAF/99: “*Serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência*”.

Pelas razões expostas, e alinhando-me ao parecer exarado pelo PGE/PROFIS de fls. 445 a 447, voto pelo não acolhimento da questão preliminar suscitada pelo Relator, e no mérito, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário ora apreciado, mantendo-se a decisão de primeiro grau.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à preliminar suscitada e, por unanimidade quanto ao mérito, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 281066.0007/10-9, lavrado contra JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$452.008,61, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiro(s): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar)

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR
(Preliminar)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS