

**PROCESSO** - A. I. N.º 279804.0009/09-9  
**RECORRENTE** - MECFARMA DISTRIBUIDORA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0310-02/10-A  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 11.09.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C/JF Nº 0326-13/13

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de medicamentos, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, provenientes de Estados da Federação não signatários do Convênio ICMS 76/94, cabe ao adquirente efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar, cujas saídas subsequentes destinadas a hospitais, casas de saúde, clínicas e órgãos públicos, por se tratar de operações supervenientes e não previsíveis quando do fato gerador da antecipação do imposto, não devem ser alegadas como forma de se eximir do recolhimento do ICMS antecipado, devendo o autuado se ressarcir do imposto conforme previsto, à época, no art. 359, § 6º, do RICMS. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 409.951,83, em razão de quatro irregularidades, sendo objeto do aludido recurso apenas a terceira infração, a qual exige o imposto no valor de R\$ 243.291,55, acrescido da multa de 60%, sob a acusação de que o contribuinte efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, nos meses de outubro a dezembro de 2005, fevereiro a junho, setembro a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008, conforme demonstrativos e documentos às fls. 31 a 113, em razão de *“A empresa efetuou o recolhimento a menor a substituição do ICMS na aquisição de medicamentos e produtos constantes no art. 353, II, “13”, do RICMS/BA.”*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$ 388.388,82, após salientar que o autuado irressignou-se apenas quanto à infração 3, diante dos seguintes entendimentos:

Inerente à alegação do autuado de que a legislação tributária do ICMS não exige a obrigação de proceder à antecipação tributária em suas aquisições, aduziu a JJF que não procede, pois o fundamento da autuação reside no fato de que o contribuinte efetuou recolhimentos a menos do imposto a título de substituição tributária por antecipação, nas aquisições interestaduais de medicamentos, como também em razão de que, no presente caso, se tratam de mercadorias relacionadas no item 7 do Anexo Único da Portaria 114/04, que tem a seguinte redação: *“07 produtos farmacêuticos medicinais, de uso não veterinário, especificados no item 13 do inciso II*

do art. 353 do RICMS”, cuja exigência tem previsão no artigo 371 do RICMS/97, que determina 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, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e as subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, nos prazos previstos no art. 125 do mesmo diploma regulamentar, ou seja, na entrada no território deste Estado, salvo se existir regime especial para o recolhimento até o dia 25 do mês subsequente à entrada da mercadoria no estabelecimento.

Logo, sendo a imputação referente a recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, não existe nenhuma irregularidade na acusação fiscal, e, portanto, reflete a realidade dos fatos, não existindo qualquer imprecisão entre a situação fática e a imputação, cuja legislação acima citada não exime o contribuinte autuado de efetuar o recolhimento por antecipação tributária. Assim, a JJF concluiu não assistir razão ao defendente, o qual exerceu com plenitude a ampla defesa e o contraditório, inclusive comprovando a existência de operações incluídas indevidamente no levantamento fiscal.

Inerente à alegação do autuado de que suas operações estariam acobertadas por norma de não incidência, quanto à antecipação tributária, em razão das saídas para consumidor final, a JJF sustenta que, a partir do momento que o fulcro da exigência fiscal é de que o autuado efetuou o recolhimento da antecipação tributária, caberia ao autuado demonstrar quais as vendas com a destinação para consumidor final e comprovar que o imposto foi pago nas saídas, conforme alegado. No que tange à alegação de aquisições de medicamentos destinados a hospitais, casas de saúde, clínicas e órgãos públicos, a Decisão é de que o autuado não está dispensado de efetuar a antecipação tributária, inclusive a operação está regulamentada pelo inciso XV do artigo 61, do RICMS/97, que disciplina como deve ser apurada a base de cálculo neste caso. Assim, em relação às saídas para consumidores finais e órgãos da administração pública, o autuado deve adequar-se à sistemática prevista no § 6º do art. 359 do RICMS.

Em relação à alegação de que o levantamento fiscal está maculado por constar aquisições junto a Estados signatários do Convênio ICMS 76/94, a JJF aduz que, para dirimir esta questão, o processo foi convertido em diligência (fl.965), no sentido de que fosse feita a revisão fiscal do item em comento, sendo informado, às fls. 967 a 968, que:

*a) foi elaborado demonstrativo relacionando os Estados sedes das empresas fornecedoras da Mecfarma Distribuidora Ltda., indicando sua situação perante o Convênio ICMS 76/94 (fls. 969), tendo observado que somente com relação aos Estados do Paraná, Rio de Janeiro e Rio Grande do Norte houve discordância entre seu levantamento e a posição do contribuinte autuado;*

*b) no caso do Paraná, o contribuinte entendeu que a nova adesão ao Convênio daquele Estado, através do Convênio ICMS 19/08, teve vigência a partir de 30/06/2008, contudo o Convênio ICMS 65/08 adiou essa inclusão para 01/10/2008;*

*c) com relação ao Rio de Janeiro, o autuado considerou que em todo o período esse Estado não havia denunciado o Convênio ICMS 76/94, porém, a situação do Rio de Janeiro durante o período da autuação foi: em 30/09/2004 o Estado publicou Decreto denunciando unilateralmente o citado Convênio (ver Despacho Cotepe 19/03); em 10/12/2004, através do Convênio ICMS 145/04, ficou estendido àquele Estado as disposições contidas no Convênio ICMS 144/03 (alterado pelo Convênio ICMS 14/05), que aplicou as disposições do Convênio ICMS 76/94 ao Estado do Paraná; em 05/07/2005 (publicação no DOU) o Convênio ICMS 144/03 foi revogado pelo Convênio ICMS 81/05 (documentos anexados), não identificou qualquer ato que fizesse referência à nova adesão do Rio de Janeiro ao Convênio ICMS 76/94;*

*e) outra diferença de entendimento foi com relação aos créditos oriundos da substituição tributária, pois o autuado excluiu as notas fiscais dos Estados que entendeu ter aderido ao convênio, mas manteve o valor do crédito do ICMS substituído oriundo destas notas fiscais. Está incorreto o procedimento do autuado, arguindo que, neste caso, a fase de tributação foi esgotada, não havendo o que se falar em crédito a favor do adquirente.*

*f) foram anexados os seguintes demonstrativos contendo a situação dos Estados com relação ao Convênio 76/94: Demonstrativo de Débito após as exclusões (fls. 981); AUDIF 205 - AUDITORIA DE ANTECIPAÇÃO TOTAL - EXCLUSÕES, contendo as notas fiscais excluídas do cálculo do auto de infração (fls. 982 a 991); e AUDIF 205 - AUDITORIA DE ANTECIPAÇÃO TOTAL - NOVO, com as notas fiscais que permaneceram no*

*cálculo do valor do imposto a ser cobrado (fls. 992 a 1065).*

Assim, a JJF acolheu tais conclusões, pois o autuado ao ser cientificado (fls. 1.069/1.088) do resultado da diligência fiscal concordou com as conclusões e não apontou qualquer erro nas planilhas apresentadas.

Sobre o pleito do autuado no sentido de que devem ser abatidos do valor do débito eventual os valores recolhidos pela empresa (2006 - R\$ 1.014,83; em 2007 R\$259,61; 2008 R\$ 10.221,51), relativamente às notas fiscais originárias dos Estados que mantinham, à época dos fatos geradores, acordo interestadual, cujos remetentes se enquadram na condição de substituto tributário, a JJF sustenta que não se referem às operações objeto da lide, cabendo a postulação desse direito através de processo específico para esse fim.

Por fim, a decisão da JJF, relativa ao item 3, é pela subsistência parcial, em razão das exclusões feitas na revisão fiscal, ficando o débito reduzido para o valor de R\$ 221.728,54, conforme demonstrativo à fl.981.

Contudo, no que tange às notas fiscais excluídas na revisão fiscal, conforme AUDIF 205 - AUDITORIA DE ANTECIPAÇÃO TOTAL - EXCLUSÕES (fls. 982 a 991), oriundas de Estados que são signatários do Convênio ICMS 76/94, em razão da ilegitimidade passiva do autuado, pois o recolhimento da antecipação tributária é de competência dos remetentes das mercadorias, o órgão julgador representa à autoridade fazendária competente no sentido da instauração de novo procedimento fiscal a salvo de incorreções, nos termos do artigo 156 do RPAF/99, para verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias relativas a tais operações.

Diante de tais considerações, julga o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$ 388.388,82.

No Recurso Voluntário, de fls. 1.205 a 1.247 dos autos, o recorrente, inicialmente, transcreve todo teor de sua peça de impugnação ao Auto de Infração, objeto de análise da Decisão recorrida, como também do próprio voto exarado no aludido Acórdão da JJF, para em seguida, às fls. 1.230, tratar das razões do Recurso Voluntário, no qual, preliminarmente, alega que, ao contrário da afirmativa do julgador, nem todos os elementos materiais intrínsecos ao Auto de Infração estão presentes na peça vestibular, do que entende demasiadamente vago e genérico, visto que a descrição dos fatos está confusa, pois externa uma controvérsia que macula o núcleo da acusação, vez que não pode ser o contribuinte sujeito passivo por substituição e por esta condição ser obrigado a fazer antecipação do imposto na entrada da mercadoria. Alega, ainda, haver erro na tipificação da multa. Requer a nulidade da infração.

Em seguida, o recorrente sustenta que, caso não seja decretada a nulidade da infração, há de ser revisada para excluir do seu montante, de forma proporcional, a parcela referente às saídas destinadas a consumidor final, visto que o recolhimento irregular operado não pode ser utilizado como argumento de inculpação, pelo menos para este caso. Diz que, nos argumentos de defesa, prova que não estaria obrigado a fazer a antecipação do ICMS, pois se trata de empresa na condição de sujeito passivo por substituição e por isso mesmo obrigada apenas a realizar a retenção do ICMS, quando devido, por ocasião da saída, pois se for para órgão público ou consumidor final não deverá fazer a retenção, cujo postulado não foi observado, do que roga pela interpretação sistemática do artigo 371 com o artigo 355, VII, ambos do RICMS/97. Assim, discorda do entendimento da JJF de que, em havendo vendas realizadas para consumidor final, estas deveriam ser objeto de estorno no valor do débito. Diz que demonstrou tal relação e esperava que fosse objeto de diligência, pois não constam nos autos que a empresa não estava tributando na saída, o que aduz ser mais uma falha da autuação.

Registra o recorrente que o artigo 61, inciso XV, do RICMS/97, citado na Decisão recorrida, diz respeito à determinação da base de cálculo a que só está obrigado a observar aquele contribuinte não excetuado pela legislação a sofrer a exação fiscal. Porém, defende está isentado de proceder

ao recolhimento do ICMS em suas vendas para órgãos públicos, nos termos do art. 17, inciso VII, do RICMS/97, sendo dispensado de proceder à antecipação tributária ou retenção do ICMS, conforme interpretação sistemática dos arts. 371 c/c 355, VII, do RICMS/97. Inclusive, havendo retenção ou antecipação, o art. 359, § 6º, do RICMS, estabelece regramentos para recuperar o imposto retido, do que diz que, quando da autuação, já era possível saber o quanto das mercadorias se destinou ao consumidor final e órgão público, cabendo ao fisco orientar a empresa quanto ao procedimento correto.

Irresigna-se, ainda, o recorrente quanto ao entendimento contido no item 3.10, “e”, do voto exarado, na qual afirma que o autuado excluiu as notas fiscais dos Estados que entendeu ter aderido ao convênio, mas manteve o valor do crédito do ICMS substituto oriundo destas notas fiscais. Sustenta o apelante que, quando a defesa excluiu do levantamento fiscal as notas fiscais relativas às aquisições em estados signatários do convênio de medicamentos, excluiu toda linha respectiva, portanto débitos e créditos.

Diz não caracterizado o cometimento da infração e que se viu preterido com relação ao contraditório, sobretudo considerando a fundamentação rasa que se submeteu a Decisão, do que pugna pela revisão do julgamento e requer a nulidade ou a improcedência da infração 3, em vista de suas alegações.

A PGE/PROFIS, à fl. 1.254 dos autos, através de sua representante, Dr.<sup>a</sup> Maria Helena Cruz, reitera em todos os termos o opinativo de fls. 1183 a 1185, que opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário, no qual aduz que o recorrente praticamente repete os mesmos argumentos articulados em sua impugnação inicial, todos já apreciados exaustivamente pela 1ª instância administrativa, do que conclui ser a peça recursal ausente de argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido, visto que:

Preambularmente, observa que as arguições de nulidade devem ser rechaçadas, posto que o lançamento tributário não apresenta incorreções capazes de gerar prejuízos ao contribuinte, visto que a descrição do fato gerador afigura-se suficiente para possibilitar ao sujeito passivo o pleno exercício dos direitos fundamentais da ampla defesa e do contraditório. Assim, verifica que a imputação fiscal está devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária e que o lançamento atende a todos os requisitos formais, assim como o cálculo do débito está devidamente detalhado nos demonstrativos de fls. 31 a 113, cujas diferenças apuradas dizem respeito a recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na aquisição de medicamentos e produtos especificados no art. 353, II, item 13, do RICMS/BA, tendo o apelante compreendido a natureza da infração e, inclusive, comprovada a inclusão indevida de operações.

No mérito, salienta que o recorrente segue sem colacionar aos autos a comprovação de que algumas vendas foram direcionadas a consumidor final e o imposto foi efetivamente recolhido por ocasião das saídas. Também ressalta que a aquisição de medicamentos destinados a hospitais e similares não desobriga o sujeito passivo de efetuar a antecipação tributária em consonância com os termos do art. 359, § 6º, do RICMS/BA. Por fim, quanto à alegação de que o levantamento fiscal estaria comprometido por contra da inserção de aquisições junto a estados signatários de Convênio ICMS 76/94, o opinativo é de que já foi devidamente afastada com a realização de diligência fiscal, a qual procedeu as exclusões pertinentes, o que redundou em uma redução do valor original.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, no que tange à terceira infração, lançada originalmente no valor de R\$ 243.291,55 e julgada procedente em parte na quantia de R\$ 221.728,54, relativa ao recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de medicamentos, provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88, constantes no artigo 353,

II, item 13, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos geradores ocorridos no período de outubro de 2005 a dezembro de 2008.

A tese recursal, preliminarmente, requer a nulidade da infração sob a alegação de que não pode ser contribuinte sujeito passivo por substituição e, nesta condição, obrigado a fazer antecipação do imposto na entrada da mercadoria; erro na tipificação da multa. Diz que se deve excluir da exigência, de forma proporcional, a parcela referente às saídas destinadas ao consumidor final e que não estaria obrigado a fazer a antecipação do ICMS, pois se trata de empresa na condição de sujeito passivo por substituição e, por isso, obrigada apenas a realizar a retenção do ICMS, quando devido, por ocasião da saída, pois se for para órgão público ou consumidor final não deverá fazer a retenção, cujo postulado não foi observado, do que roga pela interpretação sistemática do artigo 371 com o artigo 355, VII, ambos do RICMS/97. Aduz que, havendo retenção ou antecipação, o art. 359, § 6º, do RICMS, estabelece regras para recuperar o imposto retido, fato conhecido quando da autuação, cabendo ao fisco orientar o procedimento correto.

Há de se ressaltar que no processo administrativo fiscal foi assegurado o contraditório e a ampla defesa ao sujeito passivo, cuja acusação e Decisão recorrida foram devidamente fundamentadas, sendo, naquela oportunidade, analisadas todas as argumentações trazidas pelo defendente, inclusive convertido o processo fiscal em diligência para averiguação, por preposto fiscal estranho ao feito, das alegações do contribuinte, consoante documentos às fls. 967 a 1065 dos autos, cuja cópia foi fornecida ao contribuinte, conforme recibo à fl. 1067, o qual entendeu que a conclusão estava correta, o que demonstra pleno exercício do direito de defesa e do contraditório. Assim, o fato de a decisão de base não ter acolhido as razões e demais elementos trazidos na impugnação não permite concluir em cerceamento de defesa ou limitação ao contraditório, desde que fundamentada, conforme ocorreu, sendo observado o devido processo legal, razão para rejeitar as preliminares de nulidade arguidas pelo recorrente, pois, conforme já analisado na Decisão de 1º grau, a acusação está devidamente formalizada e fundamentada em levantamentos fiscais, inexistindo qualquer vício que venha macular o processo administrativo fiscal, inclusive quanto à correta capitulação da multa sugerida no lançamento de ofício.

No mérito, melhor sorte não logrou o recorrente, visto que, conforme diligência realizada às fls. 967/1.065, na qual se fundamentou a Decisão recorrida para liquidez da exação fiscal, ora em análise, de cujo resultado o sujeito passivo tomou ciência e afirmou que “a conclusão está correta”, consoante fls. 1.070, o ICMS remanescente exigido de R\$ 221.698,34 decorre de operações interestaduais de aquisição de medicamentos do estabelecimento autuado junto aos seus fornecedores localizados, à época dos fatos, em Estados da Federação não signatários do Convênio ICMS 76/94, ficando, portanto os remetentes eximidos do cumprimento das regras contidas naquele Convênio, ou seja, não se aplicando as regras relativas à retenção e recolhimento do imposto, cabendo ao autuado, na condição de adquirente das mercadorias, a responsabilidade pelo pagamento do imposto por antecipação na entrada do território deste Estado, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, conforme previa, à época, o art. 371 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que estabelecia que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação do Estado da Bahia no regime de Substituição Tributária – hipótese presente envolvendo medicamentos – e em não havendo convênio ou protocolo com o Estado de origem que previsse a retenção do ICMS, o pagamento correspondente cabe ao adquirente dentro do prazo previsto no art. 125, II, b, do RICMS-BA.

Assim, uma vez configurado que o débito da exação *sub judice* refere-se apenas às aquisições em Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94, também não procede a pretensão recursal para abater ou compensar supostos valores recolhidos relativamente às notas fiscais originárias dos Estados signatários do referido acordo interestadual, pois, conforme bem salientou a Decisão recorrida, tratam-se de operações distintas e estranhas ao levantamento fiscal em análise. Logo, caso comprovado o indébito fiscal pelo recorrente, cabe-lhe a postulação desse direito através de processo específico para esse fim.

Diz o recorrente que não estaria obrigado a fazer a antecipação do ICMS, pois se trata de empresa na condição de sujeito passivo por substituição e por isso mesmo obrigada apenas a realizar a retenção do ICMS, quando devido, por ocasião da saída, pois se for para órgão público ou consumidor final não deverá fazer a retenção, conforme art. 371, combinado com os artigos 355, VII, e 359, § 6º, do RICMS/97, do que discorda do entendimento da JJF de que, em havendo vendas realizadas para consumidor final, estas deveriam ser objeto de estorno no valor do débito. Contudo, deve-se registrar que o autuado trata-se de contribuinte atacadista que comercializa medicamentos, mercadoria da substituição tributária, prevista, à época, no item 13, II, art. 353, RICMS/97, sendo equivocado seu entendimento da retenção do imposto nas saídas, uma vez que o art. 371 do citado RICMS o obrigava, na condição de atacadista, ao recolhimento por antecipação do ICMS na entrada do território deste Estado, relativo às suas próprias operações e às subsequentes, em relação às aquisições em Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94.

Assim, tratando-se de vendas para consumidor final, hospitais, órgãos da administração pública, clínicas e congêneres de operações supervenientes e não previsíveis quando do fato gerador da antecipação do imposto, não devem ser alegadas como forma de se eximir do recolhimento do ICMS por antecipação. Caberia ao autuado o ressarcimento do imposto conforme previsto, à época, no art. 359, § 6º, do RICMS, ou seja, requerer da Gerência de Substituição Tributária autorização visando a recuperar a parcela do imposto retido correspondente à diferença entre a base de cálculo que serviu para a retenção na operação mais recente e o valor da operação que tiver realizado, proporcionalmente às quantidades saídas, devendo essa recuperação ser documentada em Nota Fiscal emitida especialmente nesse sentido.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologados o recolhimento do valor já recolhido.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279804.0009/09-9**, lavrado contra **MECFARMA DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$355.945,29**, acrescido das multas de 50% sobre R\$107.312,68 e 60% sobre R\$248.632,61, previstas no art. 42, incisos I, alíneas “a”, II, “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa pecuniária no valor de **R\$32.443,53**, prevista no inciso II, “d”, do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados o recolhimento do valor já recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS