

A. I. Nº - 299430.0001/14-9
AUTUADO - DSL DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS E PROD. HOSPITALARES LTDA.
AUTUANTE - JORGE LUIZ SANTOS DA COSTA
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 10/09/2014

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0185-03/14

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Ajuste realizado pelo autuante reduziu valor cobrado originalmente. Infração parcialmente caracterizada. **b) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.** Restou comprovado que os produtos são utilizados como suporte no tratamento do câncer, mas não se caracterizam como quimioterápicos. Mesmo que empregados no tratamento da doença não estão amparados pela isenção que se restringe aos quimioterápicos, nos termos do Convênio ICMS 34/96 e art.17, IV, RICMS BA. Infração caracterizada. **2. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL LANÇADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. ISENÇÃO. MEDICAMENTOS DESTINADOS A ORGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.** Não foi comprovado que houve o abatimento do imposto que seria devido no preço com indicação no documento fiscal para usufruir do benefício da isenção. Infração comprovada. **3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. b) RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO.** Autuado não elide a acusação fiscal. Infração subsistente. Não acatada preliminar de nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 26/03/2014, exige crédito tributário no valor de R\$982.786,53, em razão das seguintes irregularidades:

1. recolhimento a menos do ICMS antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente as aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, julho, setembro e dezembro de 2011, no valor de R\$376.188,25, acrescido da multa de 60%;
2. deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente as aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA, nos meses de março, maio, junho e agosto de 2011, no valor de R\$237.549,81 acrescido da multa de 60%;
3. deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Trata-se de saídas interestaduais de medicamentos quimioterápicos,

usados no tratamento do câncer, cuja isenção é apenas para saídas internas, no exercício de 2011, no valor de R\$271.447,63, acrescido da multa de 60%;

4. deixou de recolher o ICMS devido por responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques de mercadorias em exercício fechado, no ano de 2011, no valor de R\$70.602,46 acrescido da multa de 100%;

5. falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentual de MVA, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhado de documento fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques de mercadorias em exercício fechado, no ano de 2011, no valor de R\$26.998,38 acrescido da multa de 60%;

O autuado impugna o lançamento fls.252/263. Sintetiza a acusação fiscal. Sobre as infrações 01 e 02 diz que envolvem três situações distintas, que se encontram agrupadas na planilha que anexa onde identifica: (i) operações efetivamente tributáveis, para as quais a empresa reconhece os valores; (ii) operações isentas de tributação por envolver operações para órgãos públicos – conforme Convênio 87/02; e (iii) operações isentas de tributação por envolver medicamentos oncológicos – conforme Convênio 34/96.

Afirma que para as operações descritas no item (i) a Autuada tendo reconhecido a pertinência da autuação procederá ao parcelamento administrativo do débito, regularizando desde logo estas operações. Quanto às demais, rebate conforme segue.

Afirma que o Auditor lhe imputou suposta infração à legislação tributária pelo não recolhimento de ICMS em operações para o Estado que não estariam sujeitas à regra de isenção estabelecida pela Portaria 87/02, vez que não houve o destaque em nota fiscal do desconto previsto na norma. Menciona que não obstante o dever legal inicialmente estabelecido pela referida norma, com a implementação das Notas Fiscais Eletrônicas, a partir da assinatura do Protocolo ENAT 03/2005, e o Ajuste SINIEF 07/05 e sua obrigatoriedade desde 2010, a observância a este requisito passa a ser impossível de ser observado, em virtude de bloqueio do próprio sistema, que não permite se lançar um total de desconto, conforme previsto no manual da NFe, sendo reportada a seguinte mensagem de erro: “*Total do Desconto (id:W10) difere do somatório do valor dos itens (id:I17) (*3), portanto o campo total do desconto tem que ser a soma dos descontos dos itens*”.

Diz restar demonstrado que não há que se falar em inobservância da norma, mas sim em impossibilidade técnica, gerada pelo próprio Estado, de se destacar o desconto, o que, todavia, não pode obstar a redução dos custos para o Estado em tais operações, o que apenas oneraria os cofres públicos e afetaria a sociedade que necessita destes produtos.

Frisa que, como destacado na *Nota Técnica expedida pela Diretoria de Assistência Farmacêutica – DASF da Secretaria de Saúde do Estado da Bahia*, documento que anexa, nos processos licitatórios no âmbito da referida Secretaria, que engloba as operações sob inspeção, os preços ofertados já devem contemplar a isenção do tributo. Aduz que assim, não apenas supriu-se a questão da impossibilidade técnica de se cadastrar tais descontos no corpo da nota fiscal, como também assegurou a igualdade na disputa pelos preços, ao uniformizar as práticas individuais.

Conclui restar improcedente a autuação nas infrações 01 e 02 no que envolve as operações com entes públicos, pelo que deverão ser desconsideradas do quadro geral.

Observa que tal qual ocorrido com as operações para entes públicos, o Auditor equivocou-se ao inserir nas infrações 01 e 02 operações que envolvem saídas internas de medicamentos utilizados no combate ao câncer, como destacado no quadro consolidado ao final da defesa. Sobre a

matéria reproduz o art.17 do RICMS/BA que por sua vez repete disposição do Convenio ICMS 34/96.

Diz que tais medicamentos são utilizados nos pacientes com câncer em tratamento quimioterápico, conforme indicação própria inserta na bula dos medicamentos. Aduz que o Parecer Técnico anexado ao PAF corrobora este entendimento, firmado por enfermeira e farmacêutica regularmente inscritas nos respectivos Conselhos, e que desde já requer a juntada, onde destaca as indicações para uso no combate ao câncer de cada uma das drogas a que se referem tais operações, o que pode ser, ainda facilmente observado através de simples levantamento dos destinatários de tais operações, são todas unidades de tratamento do câncer.

Destaca o fato de que, em situação idêntica (não recolhimento de ICMS em operação que envolvia um destes medicamentos, o DECADRON), o CONSEF, através da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), no Acórdão JF nº 0025-03/09, à fl. 04, cuja cópia anexa, acatou argumento da autuada. Reproduz a Decisão. Elabora planilha consolidada referente a estas infrações demonstrando os valores referentes ao Convênio 35/96 e 87/02, registrando o valor que entende ser devido: Infração 01 R\$5.196,64 e Infração 02 R\$13.273,90.

No que tange à infração 03, diz que o ponto controverso está na incidência ou não do ICMS sobre as operações interestaduais envolvendo medicamentos utilizados no combate ao câncer, tendo em vista o quanto disposto no art. 17, IV do RICMS/97, que transcreve.

Aduz que à primeira vista, a impressão é de que realmente seria devido o imposto, considerando que se trata de operações interestaduais e o referido dispositivo se refere apenas às operações internas, no entanto, data vênua, o entendimento mais adequado é o que visa assegurar a fundamentalidade do direito à vida para os portadores do câncer.

Informa que, não apenas a Bahia, mas todos os demais Estados com os quais as operações se deram (Sergipe, Rio Grande do Norte, Maranhão, Pernambuco, Ceará, Alagoas, Distrito Federal, Goiás, Tocantins, Mato Grosso, Minas Gerais, São Paulo, Espírito Santo, Rio de Janeiro, Pará e Paraná) são todos signatários do Convênio 34/96. Assim, as operações internas com estas mercadorias são isentas tanto aqui, Estado de origem, quanto nos Estados de destino, que reconhecem a relevância do direito a ser preservado, aplicando a seletividade quando do exercício do poder de tributar dos Estados.

Sobre o tema, destaca o ensinamento de Roque Antonio Carrazza, afirmando que de acordo com a Lei Complementar 87/96 e suas posteriores modificações, além do art. 155, § 2º, III da CF, segundo o qual, o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Lembra que é dever do Estado assegurar a todos o direito à saúde, que constitui em si um direito fundamental. Diz que as normas infraconstitucionais devem ser aplicadas em conformidade com a Constituição da República, e nunca o inverso. Sobre as isenções diz que em que pese o teor do art. 111, do CTN, que determina a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, o STF já relativizou esta regra para atingir a função social que se busca com a hipótese de isenção, como se observa na Súmula 657 do STF, que reproduz.

Entende que resta evidenciado que, ao não recolher o ICMS nas operações apontadas, agiu não apenas com boa-fé, mas também e, sobretudo, nos limites que o ordenamento lhe assegura, em conformidade com o entendimento dos Tribunais superiores, como destacado em Súmula do Supremo Tribunal Federal, em diversos julgados do STJ, e também da própria Secretaria da Fazenda Estadual, em seus pareceres. Frisa que acolher a tese do Auditor e manter o presente Auto de Infração implicaria grande impasse, qual seja, como cobrar algo que é objeto de renúncia de ambos os Estados e a quem pagar? A este respeito, diz merecer destaque o Parecer da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que, respondendo a questionamento de um consultante em idêntica situação posicionou-se pela isenção também nas operações interestaduais. Cita PARECER Nº 00465/2010 DATA: 11/01/2010 que transcreve.

Conclui que resta totalmente improcedente a autuação inserta na Infração 03, referente às saídas interestaduais de medicamentos quimioterápicos, pelo que deverão ser desconsideradas do quadro geral.

A respeito das infrações 04 e 05, afirma que como nas infrações 01 e 02, possuem parte devida e outra sob a qual o Auditor se equivocou, vez que envolve operações isentas por força dos Convênios 34/96 e 87/02, pelos motivos já expostos e conforme demonstra em quadro consolidado que elabora. Diz reconhecer R\$322,23 e R\$123,22 respectivamente.

Menciona que não obstante as impugnações acima referidas, onde entende ter restado demonstrado que do montante total das operações autuadas, a maior parte delas é isenta e, assim, o presente Auto de infração é parcialmente improcedente, mesmo para as operações restantes, cuja obrigação reconhece, afirma que não é possível neste momento acatar tais valores de pronto, pois não fora apresentada a memória de cálculo. Salaria que a ausência da memória de cálculo do imposto apurado individualmente compromete o exercício da ampla defesa e do contraditório, garantias constitucionalmente asseguradas, não apenas em fase processual, mas também nos processos administrativos.

Finaliza afirmando que para os itens impugnados, em nenhum momento houve sonegação de imposto, mas sim, o não recolhimento destes por expressa previsão normativa, tudo em conformidade com as normas tributárias vigentes, o que torna o Auto de Infração ora combatido parcialmente indevido, e, ante tudo o quanto exposto, requer e espera, seja a Defesa conhecida e julgada procedente, de forma a declarar improcedente a Autuação. Requer, ainda, seja apresentada a memória de cálculo da cobrança dos tributos para fins de possibilitar o exercício da ampla defesa, pelo contraditório, bem como a juntada dos documentos e Pareceres que anexa.

O autuante prestou informação fiscal fls.273/281. A respeito das infrações 01 e 02 diz que decorreram da aquisição de medicamentos de outras unidades da Federação, em que o contribuinte não efetuou ou efetuou a menos a antecipação tributária. Esclarece que em sua defesa, o autuado descreve três situações, sendo a primeira de reconhecimento de parte do débito. Sobre as demais, comenta o que segue.

No que tange a operações isentas de tributação por envolver operações para órgãos públicos - conforme Convênio 87/02, afirma que a Cláusula Primeira do citado Convênio isenta 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". Diz que o parágrafo sexto desta cláusula (vigente à época do período fiscalizado) condiciona que "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". Observa que tais dispositivos estão repetidos no RICMS/97, no artigo 17, inciso VIII, e no inciso V do parágrafo 2º.

Diz que o contribuinte alega (fl. 254), que com a implementação das notas fiscais eletrônicas, "a partir da assinatura do protocolo ENAT 03/2005 e o Ajuste SINIEF 07/05 a observância a este requisito passa a ser impossível de ser observado, em virtude de bloqueio do próprio sistema", e reproduz a mensagem de erro citada pelo autuado.

Assevera que tal alegação não prospera, pois nem o Protocolo, nem o Ajuste, citados, proíbem o registro de qualquer desconto na nota fiscal eletrônica, o que seria um absurdo praticado contra os comerciantes. Exemplifica (fls. 282 a 285) com alguns DANFES do próprio contribuinte, relativos a vendas para a administração pública, nos quais constam a coluna de "desconto" para cada produto e o campo "desconto" para o cálculo do imposto, embora sem uso. Aponta também, outros DANFES de fornecedores deste contribuinte (fls. 286 a 292), cuja coluna "desconto" foi utilizada, bem como o respectivo campo no cálculo do imposto.

Aduz que a "mensagem de erro" citada pelo autuado nada mais é do que aquela constante do Manual de Orientação do Contribuinte para emissão da NF-e, item 4.1 - Validação da Área de Dados -, subitem 4.1.9.4 - Validação de Regras de Negócios da NF-e -, Regra de Validação nº GW10 (ver. fl. 293). Prossegue esclarecendo que segundo esta Regra, o total do Desconto da TAG¹ W10 não estará correto se não estiver igual ao somatório dos itens da TAG I17. Segundo o citado Manual, a TAG W10 (fl. 294) é representada no campo Desconto do bloco "Cálculo do Imposto", enquanto que a TAG I17 é demonstrado no campo "Desconto" do bloco "Dados dos Produtos/Serviços" (fl. 295), todos revelados através da emissão do DANFE. Ou seja, segundo a Regra, se o total dos descontos concedidos a cada item não estiver igual ao total do desconto utilizado no cálculo do imposto haverá rejeição de emissão da nota fiscal eletrônica.

Diz que tentando justificar seu procedimento, o contribuinte cita a "Nota Técnica expedida pela Diretoria de Assistência Farmacêutica - DASF da Secretaria de Saúde do Estado da Bahia", embora não a tenha juntado ao processo, como informa. Segundo ele, a Nota Técnica diz que "nos processos licitatórios no âmbito da referida Secretaria, que engloba as operações sob inspeção, os preços ofertados já devem contemplar a isenção do tributo". Na verdade, confirmado este texto, tal regra visa, apenas, exigir do fornecedor o cumprimento da cláusula sexta do parágrafo primeiro do Convênio ICMS 87/92 (art. 17, parágrafo 2º, inciso V, do RICMS/97), no que diz respeito ao processo licitatório, portanto não prova que houve desconto no fornecimento de medicamentos, nem desobriga o contribuinte, caso houvesse o desconto, de transcrevê-lo, expressamente, no documento fiscal

Assevera ser fato que a fiscalização não identificou qualquer desconto concedido pelo contribuinte nas vendas a seus clientes da Administração Pública, quer seja nas notas fiscais eletrônicas, como exige o Convênio ICMS 87/02 para obtenção do benefício, quer seja nos arquivos do Sintegra, porque, decerto, desconto não houve. Logo, os argumentos apresentados pelo autuado não servem para justificar, sequer para atenuar, o descumprimento da obrigação de antecipar o ICMS na aquisição dos medicamentos fora deste Estado.

No tocante às operações isentas de tributação, por envolver medicamentos oncológicos - Conforme Convênio 34/96, em sua defesa, o contribuinte cita o artigo 17, inciso IV, do RICMS/97, que isenta do ICMS as operações de saídas de medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer, estabelecida pelo Convênio ICMS 34/96. Diz que "os medicamentos envolvidos nas operações aqui descritas são utilizados nos pacientes com câncer em tratamento quimioterápico, conforme indicação própria inserta na bula dos medicamentos." Fez juntar à defesa "Parecer Técnico" firmado por enfermeira e farmacêutica, no qual "destaca as indicações para uso no combate ao câncer de cada uma das drogas a que se referem tais operações". Observa que o citado inciso IV do artigo 17 do RICMS/97 expressa, literalmente que a isenção se refere a operações internas. Sobre isenções transcreve art. 111 do CTN. Conclui que, para ser beneficiado pelo artigo 17, inciso IV, é necessário que o medicamento seja "quimioterápico", e não que seja somente "usados no tratamento do câncer".

Reforça que esse entendimento foi também manifestado pela Diretoria de Tributação desta Secretaria, que, através do Parecer de nº 21422/2008 (processo 194154-2008/0), respondendo a consulta do próprio autuado sobre o produto "Decadron 4mg, injetável, fax 5ml", expôs que o citado artigo 17, inciso IV, "somente prevê o benefício isencional para os medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer", e que o "Decadron, por ser um corticóide, não está beneficiado pela isenção aplicável aos quimioterápicos utilizados no combate à insidiosa doença".

Aduz que de igual modo, a Procuradoria Geral do Estado e o CONSEF têm se pronunciado desta forma, a exemplo do Acórdão JF nº 022-05/11, da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão JF nº 0222-02/12, da 2ª JF, e Acórdão CJF nº 0232-13/13, da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, ou seja, no sentido de que somente se admite como isento, sob amparo do art. 17, inciso IV, do RICMS/97, os medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer. Exemplifica com Acórdão da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, que afirma que para a obtenção do benefício da isenção, não basta que os medicamentos estejam sendo “utilizados nos pacientes com câncer em tratamento quimioterápico”.

Conceitua o que seja quimioterapia, segundo o Instituto Nacional do Câncer (INCA) (acesso em [//www.inca.gov.br/conteudo_view.asp?id=101](http://www.inca.gov.br/conteudo_view.asp?id=101)). Explica que é o método que utiliza compostos químicos, chamados quimioterápicos, no tratamento de doenças causadas por agentes biológicos. Quando aplicada ao câncer, a quimioterapia é chamada de quimioterapia antineoplásica ou quimioterapia antitumoral. Por conta disto é que, no cálculo da antecipação tributária, não considera aqueles medicamentos classificados como antineoplásicos.

Menciona que o “Parecer Técnico” juntado pelo autuado esclarece que a terapia farmacológica é empregada no tratamento do câncer e utiliza, para tanto, medicamentos antineoplásicos. Explica que estes medicamentos trazem inúmeros efeitos colaterais aos pacientes, ou eventos adversos, para os quais o Instituto Nacional do Câncer dos Estados Unidos criou uma “escala de severidade, que vai do grau 1 (leve) ao 5 (morte relacionado ao evento adverso). Cita as principais complicações decorrentes do tratamento antineoplásicos, para em seguida, relacionar medicamentos supostamente com direito a isenção aludida, sobre os quais tece comentários.

Diz que o medicamento que foi considerado como da substituição tributária e incluído nos cálculos da infração foi o TECNOMET 2,5 MG, CPR/20, conforme cópia da DANFE 40.721 (fls. 296), cuja descrição nos sistemas da autuada é “TECNOMET (METOTREXATO) 2,5MG CX 20 COMP”. De acordo com a bula (ver fls. 297 a 299), é indicado para tratamento de artrite reumatóide, quimioterapia para psoríase (exceto em pacientes grávidas) concluindo não merecer o tratamento de produto isento, nos termos do Convênio ICMS nº 34/96 e do RICMS/BA.

Descreve a indicação e utilização e características dos medicamentos relacionados no citado Parecer Técnico.

Sobre a Fluoruracila concorda com a opinião da parecerista, pois este medicamento é, de fato, um antineoplásico, conforme pesquisa na sua bula. Sua inclusão na planilha da infração ocorreu apenas uma vez (fl. 32), das 31 aquisições deste produto no exercício de 2011, mas por um lapso, em virtude da semelhança do nome do medicamento “flaudleuco” (antimetabólico) e “flaudfluor” (antineoplásico) que estavam em sequência de aquisição (ver fl. 32). Mesmo assim, diz que o ICMS cobrado por sua aquisição na planilha de cálculo é de R\$ 3,90, valor bastante insignificante em relação ao total do mês de dezembro/11 (R\$ 44.566,88) e, principalmente, com o total da infração (R\$ 376.188,25).

Relativamente a infração 03, saídas interestaduais de medicamentos isentos (quimioterápicos) sem o destaque e recolhimento do ICMS, o autuado alega que os “Estados com os quais as operações se deram são todos signatários do Convênio 34/96” e que, assim, “as operações internas com estas mercadorias são isentas tanto aqui, Estado de origem, quanto nos Estados de destino”. Menciona que de acordo com o referido Convênio, os Estados e o Distrito Federal ficaram autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações internas com medicamentos quimioterápicos usados no tratamento de câncer, portanto ficou por conta destes entes da Federação conceder o benefício fiscal, repita-se, para, somente, operações internas.

Observa ser provável que os Estados citados pelo contribuinte tenham aderido ao Convênio, mas suas operações interestaduais não obtiveram o mesmo benefício, como tem que ser. Colaciona (fls.300/324), cópia de DANFES das aquisições de medicamentos quimioterápicos, efetuadas pelo autuado, a fornecedores localizados nos Estados de Goiás, São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná e Minas Gerais e com o Distrito Federal, nos quais consta o destaque do ICMS para seus respectivos Estados. Entende que de igual modo, deveria o autuado nas saídas interestaduais que efetuasse para qualquer ente da Federação.

Assevera que o defendente foi autuado nos exercícios de 2008, 2009 e 2010 por infração idêntica, cujo processo administrativo fiscal foi julgado na 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JF nº 0197-01/11) pela manutenção da infração, porquanto "em relação à parcela do ICMS decorrente da saída interestadual (ICMS próprio), foi dito, de forma clara, que o tratamento é no sentido de tributar a operação, haja vista que tanto com base no art. 17, inciso IV do RICMS/BA, como no Convênio 34/96, apenas há previsão de isenção em relação às operações internas, e nos Estados que contenham disposição legal nesse sentido". Aduz que inconformado, o autuado apresentou recurso, que está sob análise de uma das Câmaras do CONSEF, mas já tem parecer da Procuradoria Geral do Estado, no sentido de que "uma análise do caso concreto, em confronto com a legislação vigente, sem nenhum esforço interpretativo, desnuda a impossibilidade normativa das operações interestaduais se encaixarem na faixa isentiva na legislação Estadual, não havendo que se falar em interpretação extensivo por expressa vedação legal", concluindo pelo "IMPROVIMENTO do RECURSO VOLUNTÁRIO do autuado".

Observa que o contribuinte, na defesa deste auto de infração, transcreve ainda, citações de livro, artigo da Constituição Federal e Súmulas de Tribunais Federais, as quais não acrescentam nada à discussão aqui travada.

A respeito do Parecer da DITRI nº 00465/2010, de 11/01/2010, que responde a consulta de determinado contribuinte deste Estado, sobre operações com medicamento, afirma que o autuado tenta convencer de que a SEFAZ se posicionou "pela isenção também nas operações interestaduais". Entretanto, consoante seu texto, tal consulta foi formalizada através de duas questões. A primeira questão, na verdade, contém duas indagações: (i) se a venda interestadual está coberta pela isenção também, uma vez que a mercadoria é medicamentos para câncer; (ii) como será o cálculo da Substituição Tributária, uma vez que a empresa estaria em processo com o Estado para assinatura do Termo de Acordo de Atacadista (conforme Decreto 7799/2000).

Informa que para a primeira indagação o Parecer da DITRI foi taxativo, quando responde: "Questão nº 1 - Inicialmente preceitua o artigo 17, inciso IV, do RICMS/BA, que as saídas internas de medicamentos usados no tratamento do câncer são isentos, não se estendendo o benefício às operações interestaduais". Para a segunda indagação o Parecer responde tendo como base o Convênio ICMS 76/94, que trata da substituição tributária de medicamentos, sem relação, com os medicamentos quimioterápicos isentos do ICMS que diz respeito ao Convênio ICMS nº 34/96.

Para demonstrar que este entendimento é sedimentado no âmbito da DITRI/SEFAZ, traz mais dois Pareceres sobre idêntica manifestação. No Parecer de número 22251, de 06/11/2008, o parecerista concluiu que "o dispositivo supra [art. 17, inciso IV, RICMS/BA] somente prevê o benefício para as operações com medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer, realizadas dentro dos limites territoriais deste Estado. Desta forma, concluí-se que as operações interestaduais com tais mercadorias são tributadas normalmente". Já o Parecer de nº 9961, de 09/06/2010, reporta que "o benefício da isenção do ICMS aplica-se unicamente às operações internas com medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer, ou seja, o Conv. ICMS 34/96 não se refere às operações interestaduais com os citados produtos...".

No que se refere às infrações 04 e 05, repete as arguições do autuado. Diz que sobre a alegação de que não "fora apresentada a memória de cálculo delas", e, por isto, "compromete o exercício da ampla defesa e do contraditório", afirma que tais infrações foram apuradas através do levantamento quantitativo de estoque, que acusou omissão de entradas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária.

Assevera que foram entregues ao contribuinte os seguintes demonstrativos: **(a)** levantamento quantitativo de estoques - omissão - exercício fechado (fls.105/107) - nele consta as entradas, o estoque inicial, as saídas, o estoque final, a omissão de entrada apurada, o preço médio de cada item e a base de cálculo. Ele serve para demonstrar ao contribuinte quais foram as mercadorias que apresentaram omissão de entrada de acordo com a apuração, para que se possa conferir a respectiva movimentação; **(b)** ICMS normal por solidariedade - saídas sem tributação - mercadorias da ST (fls.102/104) - ele apresenta o cálculo do imposto por solidariedade, na forma prevista na Portaria SEFAZ nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias. Serve para demonstrar ao contribuinte como foi apurado o valor da infração nº 04, possibilitando sua conferência; **(c)** antecipação tributária - saída sem tributação (fls. 135/137) - este demonstrativo apresenta o cálculo do imposto por substituição, de acordo com o que estabelece também a Portaria SEFAZ nº 445/98. Possibilita ao contribuinte conhecer e conferir os cálculos da infração nº 05; **(d)** levantamento quantitativo - demonstrativo preço médio inventário - omissão de entrada (fl. 108) - nele consta como foi apurado o preço unitário da mercadoria objeto da infração, quando não existe nota fiscal de entrada daquele produto no exercício fiscalizado; **(e)** levantamento quantitativo - demonstrativo preço médio inventário - notas fiscais (fls. 109/111) - este demonstrativo indica quais foram as notas fiscais de entradas utilizadas para apurar o valor de cada item que apresentou omissão de entrada, mencionando seu número, data, valor do produto, quantidade e preço unitário; **(f)** relação de notas fiscais de entradas - omissão de entradas (fls.112/116) - consta deste demonstrativo todas as notas fiscais de entradas das mercadorias que indicaram a omissão de entrada, e serve para o contribuinte conferir, detalhadamente, o demonstrativo indicado na letra "a"; **(g)** relação de notas fiscais de saídas - omissão de entradas (fls.117/134) - este demonstrativo contém todas as notas fiscais de saídas das mercadorias que indicaram a omissão de entrada, e serve também para o contribuinte conferir, detalhadamente, o demonstrativo indicado na letra "a".

Menciona que além destes demonstrativos, no processo administrativo fiscal incluiu uma cópia dos livros Registro de Inventário de 2010 (inicial) e 2011 (final), de propriedade do autuado, para complementar os elementos necessários à conferência do demonstrativo citado na mesma letra "a". Portanto, frisa que todos os demonstrativos necessários para a conferência das infrações nº 04 e 05 foram recebidos pelo contribuinte, não cabendo as alegações de comprometimento do "exercício da ampla defesa e do contraditório".

Recomenda que o processo seja encaminhado ao CONSEF.

Consta às fls.340/343 extrato do SIGAT/SICRED demonstrando o parcelamento de valores reconhecidos pelo autuado.

VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigibilidade de ICMS decorrente de 5 infrações relatadas acima que, após analisar as peças componentes do presente PAF, faço as constatações a seguir alinhadas, apreciando preliminarmente as questões formais suscitadas pelo autuado.

O defendente arguiu a nulidade do Auto de Infração, especificamente a respeito das infrações 04 e 05, levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, alegando que não fora

apresentada a memória de cálculo que serviram de base para a autuação e que a ausência de tal instrumento comprometeu o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Examinando as peças do processo, constato que ao contrário do que afirmou o autuado, consta que foram entregues ao contribuinte todos os demonstrativos que serviram de base para o levantamento quantitativo de estoques fls.102 a 134, conforme exaustivamente descrito na informação fiscal.

Não acolho, portanto, a arguição de nulidade pretendida pelo autuado, visto que todos os anexos acostados aos autos e que foram entregues ao autuado, estão com a assinatura do preposto da autuada, inclusive a mesma pessoa que assinou o auto de infração, conforme se constata às fls.102/134. Verifico, ainda, que foram concedidos ao autuado todos os prazos legais para oferecimento de contestação, não sobrando espaço para ilegalidades ou ofensa ao devido processo legal ou quaisquer outros princípios do Processo Tributário. Enfim, nenhuma situação existe no presente Auto de Infração a motivar a sua nulidade.

No mérito, as infrações 01 e 02 referem-se a recolhimento a menos e falta de recolhimento do ICMS antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente a aquisições de mercadorias (medicamentos), provenientes de outras unidades da Federação relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA., respectivamente. Demonstrativo que dá suporte à autuação fls.21/35.

O autuado analisou tais infrações dizendo ter verificado três situações distintas: (i) reconheceu o cometimento de parte das mesmas, tendo concordado com a pertinência da autuação; (ii) disse que algumas notas fiscais que relacionavam mercadorias que seriam isentas de tributação por envolver operações com órgãos públicos; (iii) e que outra parte, tratava de operações isentas de tributação por envolver medicamentos oncológicos. O defendente afirmou ainda, que foi acusado de não recolhimento de ICMS em operações que não estariam sujeitas à regra de isenção estabelecida pelo Convênio 87/02, porque não houve o destaque em nota fiscal do desconto previsto na norma. Alegou que com a implementação das Notas Fiscais Eletrônicas, a observância a este requisito passou a ser impossível de ser observado, em virtude de bloqueio do próprio sistema, que não permite se lançar tal desconto. Disse que não houve inobservância da norma, mas sim impossibilidade técnica, de se destacar o desconto, no entanto, teria concedido a redução dos custos para o Estado, em tais operações.

Ressalto que de acordo com a bem fundamentada informação fiscal prestada pelo autuante, esses argumentos não têm o condão de afastar a imputação fiscal, visto que foge à realidade fática, a alegação defensiva de impossibilidade causada pelo sistema.

No que diz respeito às vendas para órgãos da administração pública, saliento que de acordo com os dispositivos do RICMS/BA que transcrevo abaixo, para que as operações fossem isentas, o fornecedor deveria descontar do preço da mercadoria, até 30/04/2010, ou do preço da licitação, a partir de 01/05/2010, o valor equivalente ao imposto que seria devido, constando tal registro no documento fiscal. Como das notas fiscais não consta tal condição, realmente não faz jus à isenção. Assim dispõe o art. 17 do RICMS/BA *in verbis*:

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

...

VIII - até 31/12/12, as operações realizadas com os fármacos e medicamentos, relacionados no anexo único do Conv. ICMS 87/02, destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e às suas fundações públicas, observado o disposto no § 2º (Conv. ICMS 87/02);

...

§ 2º A isenção prevista no inciso VIII deste artigo fica condicionada a que:

...

Redação originária, efeitos até 30/04/10:

"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;"

...

V - nos processos de licitação, o valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, contido nas propostas vencedoras do referido processo licitatório, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, no documento fiscal.

Nota: O inciso V foi acrescentado ao § 2º do art. 17 pela Alteração nº 134 (Decreto nº 12080, de 01 e 02/05/10. DOE de 01 e 02/05/10), efeitos a partir de 01/05/10."

A documentação acostada aos autos mostra que nem o Protocolo, nem o Ajuste citados, proíbem o registro de qualquer desconto na nota fiscal eletrônica. Isto pode ser verificado (fls. 282 a 285) em alguns DANFES do próprio contribuinte, relativamente a vendas para a administração pública, onde consta a coluna de "desconto" para cada produto e o campo "desconto" para o cálculo do imposto, em branco, em oposição a outros DANFES de fornecedores deste contribuinte (fls. 286 a 292), cuja coluna "desconto" foi utilizada, com o respectivo campo no cálculo do imposto preenchido.

Não acato, portanto a alegação do contribuinte de que não registrou o desconto dado ao cliente, na nota fiscal, por impossibilidade técnica.

Quanto ao argumento de que parte do levantamento fiscal relaciona operações isentas de tributação por envolver medicamentos oncológicos constato não assistir razão ao autuado. A norma de isenção contida no Convênio ICMS 34/96 recepcionada na legislação do Estado da Bahia, através do art. 17, inciso IV, não contempla todos os medicamentos, mas apenas aqueles quimioterápicos usados no tratamento de câncer, conforme disposto na Cláusula Primeira do mencionado Acordo, não podendo o intérprete se valer do entendimento extensivo de forma a abarcar itens que não estejam contidos na legislação.

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

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

(...)

II - outorga de isenção;

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

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

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

Posto isso, constato que apenas os medicamentos antineoplásicos estão beneficiados pela isenção e se refere aos produtos quimioterápicos usados de modo específico no tratamento de câncer, tratados no Convênio retro mencionado.

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

Observe que conforme o entendimento exarado no Parecer 21422/08 da DITRI/SEFAZ, de que “*A isenção concedida aos medicamentos quimioterápicos utilizados no combate ao câncer não se estende a outros medicamentos não quimioterápicos, ainda que utilizados no combate à mesma doença*”.

Constato que tais produtos são utilizados como suporte no tratamento do câncer, podendo ou não, ser utilizado neste tratamento ou utilizado no tratamento de outras doenças que não o câncer. Portanto, não se enquadram como medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer, conforme disposto no art. 17, IV do RICMS/BA e está sujeito a incidência do ICMS na sua comercialização.

O defendente nas razões defensivas questionou a inclusão do medicamento FAULDFLUOR (FLUORURACILA) 2,5G CX 1/FA no levantamento fiscal, no que tange à infração 01.

O autuante na informação fiscal, afirmou ter havido equívoco, pois este medicamento é, de fato, um antineoplásico, conforme verificado na sua bula. Disse que sua inclusão na planilha da infração 01 ocorreu por lapso, apenas uma vez (fl. 32), no exercício de 2011, em virtude da semelhança do nome do medicamento "fauldleuco" (antimetabólico) e "fauldfleur" (antineoplásico) que estavam em sequência de aquisição (ver fl. 32). Afirmou que deve ser excluído o ICMS cobrado por sua aquisição, na planilha de cálculo referente à infração 01 (fl.32), no valor de R\$ 3,90.

Acolho entendimento do autuante e a infração 01 após a exclusão da nota fiscal nº 137477 de 21/12/2011 no valor de R\$3,90 remanesce em R\$376.184,36. Concluo que a infração 01 é parcialmente subsistente e a 02 encontra-se integralmente caracterizada.

A infração 03 refere-se a falta de recolhimento do ICMS em razão de o contribuinte ter praticado operações tributáveis, como não tributáveis, regularmente escrituradas. Trata-se de saídas interestaduais de medicamentos quimioterápicos, usados no tratamento do câncer, cuja isenção é apenas para saídas internas. Demonstrativo – fls.36/75.

O defendente afirmou que o ponto controverso nesta infração, está na incidência ou não do ICMS, sobre as operações interestaduais envolvendo medicamentos utilizados no combate ao câncer, tendo em vista o quanto disposto no art. 17, IV do RICMS/97. Disse que o referido dispositivo se refere apenas às operações internas, no entanto, o entendimento mais adequado é o que visa assegurar a fundamentalidade do direito à vida para os portadores do câncer. Disse que os estados com os quais transacionou, Sergipe, Rio Grande do Norte, Maranhão, Pernambuco, Ceará, Alagoas, Distrito Federal, Goiás, Tocantins, Mato Grosso, Minas Gerais, São Paulo, Espírito Santo, Rio de Janeiro, Pará e Paraná, são todos signatários do Convênio 34/96. Assim, disse que as operações internas com estas mercadorias são isentas tanto aqui, Estado de origem, quanto nos Estados de destino. Destacou o Parecer Nº 00465/2010 de 11/01/2010 da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que, no seu entendimento, respondendo a questionamento de um consultante em idêntica situação, posicionou-se pela isenção também, nas operações interestaduais.

Vejo que consta do PAF, notas fiscais juntadas pelo autuante, onde se verifica o destaque do ICMS nas aquisições destes medicamentos de outros Estados – fls.300/324, o que se opõe ao entendimento do autuado de que essas operações seriam isentas.

Quanto à alegação de que o Parecer da DITRI autorizaria a isenção também para operações interestaduais, vejo que a leitura do Parecer da DITRI/SEFAZ de nº 00465/2010, de forma contrária à

interpretação dada pelo autuado, mostra que, na verdade, a orientação no sentido de não se tributar as saídas interestaduais, diz respeito apenas, às vendas para estados signatários de acordos interestaduais, nos quais haja previsão na legislação tributária quanto à isenção, quando não se fará a retenção do imposto. Ocorre que, em relação à parcela do ICMS decorrente da saída interestadual (ICMS próprio), foi dito, de forma clara, que o tratamento é no sentido de tributar a operação, haja vista que tanto o art. 17, inciso IV do RICMS/BA, como no Convênio ICMS 34/96, há previsão de isenção em relação às operações internas, e nos estados que contenham disposição legal nesse sentido.

Para corroborar esse entendimento, o texto do Parecer da DITRI/SEFAZ nº 09961/2010, esclarece definitivamente esta questão, mostrando que não tem nenhuma sustentação a tese da defesa de que as operações interestaduais gozariam do citado benefício.

O impugnante juntou à defesa "Parecer Técnico" firmado por enfermeira e farmacêutica, no qual "destaca as indicações para uso no combate ao câncer de cada uma das drogas a que se referem tais operações".

Observo que no multicitado inciso IV do artigo 17 do RICMS/97 encontra-se expresso, literalmente, que a isenção se refere a operações internas. Portanto, para ser beneficiado pelo artigo 17, inciso IV, é necessário que o medicamento seja "quimioterápico", e não apenas, que seja "usados no tratamento do câncer". Esse entendimento foi também manifestado pela Diretoria de Tributação desta Secretaria, através do Parecer de nº 21422/2008, respondendo a consulta do próprio autuado sobre o produto "Decadron 4mg, injetável, fax 5ml", esclarecendo para este dispositivo, "somente prevê o benefício isencional para os medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer", e que o "Decadron, por ser um corticóide, não está beneficiado pela isenção aplicável aos quimioterápicos utilizados no combate à insidiosa doença".

No que concerne à Súmula 657 do STF e a algumas decisões do STF e do STJ, ressalto que não guardam correlação com a presente discussão, referindo-se a mercadorias e situações totalmente distintas.

Quanto à alegação defensiva de que a 3ª JF decidiu no AC 025-03/09 que o medicamento DECADRON se enquadra como isento nos termos do citado dispositivo e diploma legal, constato que aquela Decisão teve como base declaração do laboratório a respeito desta droga. Vejo também que depois de prolatada a Decisão da 1ª instância, o autuado entrou com pedido de parcelamento, reconhecendo como devida a autuação, não possibilitando dessa forma, a apreciação do mérito a respeito desta matéria, por uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Posiciono-me, portanto, com o entendimento exarado no Parecer 21422/08 da DITRI de que "a isenção concedida aos medicamentos quimioterápicos utilizados no combate ao câncer não se estende a outros medicamentos não quimioterápicos, ainda que utilizados no combate à mesma doença".

Já o Parecer de nº 9961, de 09/06/2010, reporta que "o benefício da isenção do ICMS aplica-se unicamente às operações internas com medicamentos quimioterápicos usados no tratamento do câncer, ou seja, o Convênio ICMS 34/96 não se refere às operações interestaduais com os citados produtos...". Concluo, portanto, pela manutenção integral da infração 03.

No que concerne às infrações 04 e 05, deixou de recolher o ICMS devido por responsabilidade solidária e de responsabilidade do próprio sujeito passivo, respectivamente, por ter adquirido mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques de mercadorias em exercício fechado.

Observo que no levantamento fiscal o autuante constatou omissões de entradas, apuradas através de levantamento quantitativo de estoques, referente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Vale ressaltar que as infrações 04 e 05 e os respectivos valores apurados estão conforme discriminação a seguir:

- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 04), conforme art. 10, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V.
- É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 88 do RICMS/97 relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda se encontravam em estoque (Infração 05), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98 e inciso II do art. 353 do RICMS/97.

Portanto, o procedimento do autuante na apuração das irregularidades apontadas no auto de infração, encontra-se em absoluta consonância com a legislação que rege a matéria em discussão, inexistindo qualquer dúvida a respeito do acerto e regularidade da autuação.

Sobre estas infrações, o autuado limita-se a alegar que não recebeu os demonstrativos que deram suporte a autuação. Esta alegação foi devidamente apreciada quando da análise da preliminar de nulidade arguida pelo autuado. Considerando que não consta deste PAF qualquer elemento de prova capaz de elidir a acusação fiscal, declaro as infrações 04 e 05 devidamente caracterizadas.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299430.0001/14-9**, lavrado contra **DSL DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS E PRODUTOS HOSPITALARES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$982.782,63**, acrescido das multas de 60% sobre R\$912.180,17, e de 100% sobre R\$70.602,46, previstas no artigo 42 inciso II alíneas “a” e “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de agosto de 2014.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR