

**A. I. N°** - 206987.0361/13-7  
**AUTUADO** - FARMÁCIA DO TRABALHADOR DO BRASIL BAHIA LTDA.  
**AUTUANTE** - BOAVENTURA MASCARENHAS LIMA  
**ORIGEM** - INFAZ ITABERABA  
**INTERNET** - 29.05.2015

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0086-05/15**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MEDICAMENTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESPESAS ACESSÓRIAS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A regra contida no § 6º do art. 8º da Lei 7.014/96 não pode ser aplicada às operações cuja fase de tributação já tenha se encerrado, pois a responsabilidade do adquirente, relativamente às despesas acessórias, somente se aplica à primeira fase de circulação das mercadorias, nas quais ocorre a retenção do imposto pelo substituto tributário, ou seja, na venda do importador/fabricante para o distribuidor atacadista. Essa é teleologia da norma. Infração elidida. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/06/2014, exige ICMS no valor histórico de R\$6.424,02, além da multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 – 07.06.08: Efetuou recolhimento a menor do ICMS substituto por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente à aquisição de mercadorias, nos meses de abril a setembro de 2012. Multa proposta de 60%.

A autuada apresenta impugnação às folhas 500 a 530, mediante a qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Em que pese o seu reconhecimento pelo zelo e a dedicação na condução dos seus trabalhos de fiscalização, alega que o autuante cometeu equívocos que ferem de morte a infração perpetrada, tornando-a nula, pelas razões a seguir aduzidas.

Esclarece, inicialmente, que a empresa autuada tem como atividade principal o comércio de produtos farmacêuticos e medicinais, produtos enquadrados no instituto da substituição tributária por antecipação ou progressiva nos termos do artigo 353 do RICMS/97 e art. 294 RICMS-2012, mercadorias que foram objeto do levantamento fiscal. Neste caso, entende que os produtos farmacêuticos e medicinais deveriam ter sido comercializados pelos remetentes com o imposto retido (relativo às operações subsequentes), na própria nota fiscal que acobertou as operações. Garante que as previsões dos RICMS 97 e 2012 confirmam tal desiderato.

Após transcrever os textos dos artigos 289 e 294 do RICMS/12, conclui que, diante do comando legal impositivo, o Autuado não seria responsável por reter e recolher o ICMS relativo às operações subsequentes, vez que os produtos adquiridos já foram tributados. Por conseguinte, argumenta, a descrição dos fatos considerados como irregulares pela autoridade fiscal não espelham a realidade fática dos acontecimentos. Transcreve trecho de julgado do CONSEF/BA em apoio ao seu ponto de vista.

Assevera ser indubitoso que o defendente não é responsável pelo recolhimento do imposto na qualidade de sujeito passivo por substituição, pois tal incumbência pertence ao distribuidor localizado no Estado da Bahia. Para demonstração da sua boa fé, junta, à presente defesa, algumas Notas Fiscais para atestar que a aquisição de medicamentos ocorreu junto a Distribuidoras localizadas neste Estado. Além das notas fiscais, afirma que o próprio

levantamento elaborado pelo Autuante demonstra que as aquisições de medicamentos da autuada ocorreram junto a distribuidoras localizadas no Estado da Bahia.

Conclui, portanto, restar claro que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incumbia ao distribuidor e não à Impugnante, logo, a descrição dos fatos considerados como infração não estão em perfeita sintonia com as normas da legislação estadual.

Da mesma forma, alega que as multas aplicadas também ferem Princípios Constitucionais. Conseqüentemente, verifica que não só a descrição da infração, como o enquadramento legal e a tipificação das multas, fragilizam o lançamento de ofício, devendo ser declarado improcedente pelo órgão julgador.

Explica que o artigo 294 do RICMS-BA/2012, preleciona a responsabilidade pelo pagamento do ICMS e demais acréscimos legais às farmácias, drogarias e casas de produtos naturais, por antecipação nas aquisições de produtos não enquadrados no regime de substituição tributária. No caso em apreço, garante que o autuado adquiriu exclusivamente produtos enquadrados na ST, conforme Anexo I contido na Lei do ICMS baiano. Por isso, entende que não pode figurar no pólo passivo da relação jurídico tributária.

Em observância ao princípio da verdade material, consagrado como princípio constitucional implícito, defende ser necessária a devida adequação no processo administrativo entre a realidade factual e sua representação formal, instrumento que permitirá o alcance, por decorrência, da finalidade de levar a justiça como fim último do próprio direito. Cita a doutrina de Odete Medauar em apoio ao seu ponto de vista.

Alega que a aplicação da moldura normativa não se enquadra na situação do contribuinte, o qual não tem obrigação de recolher o ICMS substituto por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente à aquisição de mercadorias, vez que essa obrigação é imputada ao substituto tributário, em relação aos produtos substituídos. Sendo assim, conclui que nenhuma conduta ilícita pode ser imputada ao Impugnante.

Clama pela aplicação do princípio da autotutela por parte da administração pública, pois, independente da interposição de recurso sobre a matéria, deve a autoridade administrativa reapreciar os atos ora impugnados, produzidos em seu âmbito, em obediência ao princípio da autotutela e ao da legalidade, devendo revogar ou anular seus atos sempre que afrontarem o ordenamento jurídico.

Inobstante a absoluta improcedência do Auto de Infração, segundo a Impugnante, adverte que estão sendo aplicadas multas em valores nitidamente confiscatórios, em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte; configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Assevera que as multas são tão elevadas que assumem o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normal multas que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito. Explica que já é reconhecida a ilegitimidade de multas absurdamente elevadas e as decisões do Poder Judiciário as tem reduzido, corrigindo esta distorção confiscatória imputadas pela Administração. Transcreve ementas de julgados do STF em apoio à sua tese.

Advoga que se deve atentar ao fato de que, por mais que assuma caráter punitivo, a multa não pode gerar a incapacidade de agir economicamente, devendo ela ser antes proporcional e corresponder a um valor compatível com a realidade dos fatos. Cita os artigos 145, § 1º, e 150, IV, da CF/88.

Conclui a sua peça defensiva, requerendo que seja anulado o auto de infração ou que sejam canceladas as multas com efeito confiscatório. Nessa esteira, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive testemunhais, e a juntada de novos documentos para elucidar a questão, e a realização de perícia e diligência por ser de JUSTIÇA.

O autuante presta informação fiscal à folha 533, alegando que as despesas acessórias, frete e seguros constitui-se em base de cálculo para a cobrança do ICMS, e no caso em comento, o valor

acrescido a título de despesas acessórias lançado nas notas fiscais de aquisição não sofreu tributação, o que contraria o disposto no artigo 17, § 1º, II “a” da Lei 7.014/96. Por conseguinte, mantém integralmente o Auto de Infração.

Esse é o relatório.

## VOTO

Preliminarmente, observo que a fiscalização descreveu detalhadamente os fatos objetos da autuação, tendo, inclusive, anexado planilha, mediante a qual identifica o número de cada um dos documentos fiscais utilizados para apuração da base de cálculo do imposto, com as informações respectivas de data, produto e valor, conforme folhas 04 a 08. Ademais, anexou cópias dos documentos fiscais autuados, conforme folhas 12 a 498. Entendo, por isso, que o lançamento se encontra revestido das formalidades previstas em lei.

Denego o pedido de diligência solicitada, por entender que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção, nos termos do art. 147, inciso I do RPAF/99.

No mérito, o lançamento decorreu de recolhimento a menor do ICMS substituto por antecipação tributária. A autuada se opôs ao lançamento, defendendo que a responsabilidade pela retenção e recolhimento é do distribuidor localizado no Estado, e não do adquirente, conforme se depreende da leitura de trecho da sua peça defensiva, às folhas 65/66, abaixo reproduzido.

“Ora, nobre julgador, é indubitoso que o defendente não é responsável pelo recolhimento do imposto na qualidade de sujeito passivo por substituição, tal incumbência pertence ao distribuidor localizado no Estado da Bahia.”

Em sua informação fiscal, o autuante não acata as alegações defensivas, esclarecendo que a autuação teve como foco as despesas acessórias, conforme trecho da sua peça informativa, à folha 533 do processo, abaixo transcrito.

“As despesas acessórias, frete e seguros constitui-se em base de cálculo para a cobrança do ICMS, e no caso em comento, o valor acrescido a título de despesas acessórias lançados nas notas fiscais de aquisição não sofreram tributação. Contrariando o disposto no artigo 17, § 1º, II “a” da Lei 7.014/96.

Analisando os documentos fiscais acostados ao processo (folhas 12 a 498), é possível notar que o lançamento tributário guarda pertinência apenas com os valores relativos a despesas acessórias, informados em todos os DANFE’s autuados, conforme se pode constatar no campo “OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS”, cujos valores foram transportados para o demonstrativo de débito “AUDIF 205 – AUDITORIA DE ANTECIPAÇÃO E/OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS ENTRADAS – 2012”, às folhas 04 a 08. Não diz respeito, portanto, ao valor dos produtos adquiridos, em relação aos quais a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto foi atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio 76/94, cujo texto reproduzo abaixo.

“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 (grifos acrescidos), 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 subseqüentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário.

A questão cinde-se, portanto, à responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST relativo a despesas acessórias, cobradas da autuada (Farmácia do Trabalhador do Brasil Bahia) não pelo industrial ou importador (responsável ST), mas pelo estabelecimento distribuidor localizado no Estado da Bahia, conforme consta dos documentos fiscais acostados ao processo.

Embora a responsabilidade pelo recolhimento do ST seja, em regra, do remetente das mercadorias, a Lei 7.014/96 prevê a atribuição de responsabilidade supletiva ao destinatário sempre que venham a ser cobrados valores adicionais, nas operações subseqüentes, sem quantificação originária, nos termos do § 6º do art. 8º do diploma legal citado, cujo texto reproduzo abaixo.

“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

...

§ 6º Quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas (grifos acrescidos).”

Depreende-se da leitura do dispositivo legal acima transcrito que cabe ao adquirente da mercadoria (enquadrado no regime ST) recolher o ICMS por antecipação tributária total relativamente a todas as despesas que lhe sejam debitadas, sem previsão expressa quando da saída do industrial/importador.

A regra contida no dispositivo legal acima reproduzido não pode, contudo, ser aplicada às operações cuja fase de tributação já tenha se encerrado, pois a responsabilidade do adquirente, relativamente às despesas acessórias, somente se aplica à primeira fase de circulação das mercadorias, nas quais ocorre a retenção do imposto pelo substituto tributário, ou seja, na venda do importador/fabricante para o distribuidor atacadista. Essa é teleologia da norma.

De fato, na saída dos medicamentos, tendo como origem o industrial e como destino o distribuidor atacadista, há a retenção do ICMS-ST incidente sobre as mercadorias relativo às operações subseqüentes. Se a operação referida se der na modalidade de frete FOB, não haverá qualquer possibilidade de retenção do ICMS sobre o frete da operação, uma vez que o remetente não tem conhecimento do seu valor.

Nessa hipótese, e somente nessa, deve o distribuidor atacadista recolher o ICMS-ST antecipado, em obediência ao que prescreve o art. 8º, § 6º da Lei 7.014/96. Tal ocorre nessa primeira fase, em que a mercadoria sofreu tributação também antecipada, mas jamais nas etapas seguintes, pois tais produtos estarão com fase de tributação encerrada, conforme dispõe o caput do art. 9º da Lei 7.014/96, abaixo transcrito.

“Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.

...”

Por isso, não cabe exigir o imposto do destinatário que venha a receber medicamento do distribuidor atacadista, pois as despesas acessórias deverão gozar do mesmo regime tributário aplicável às mercadorias (bens principais), ou seja, operações com fase de tributação encerrada.

Diante do exposto, julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206987.0361/13-7**, lavrado contra **FARMÁCIA DO TRABALHADOR DO BRASIL BAHIA LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2015.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR