

PROCESSO - A. I. Nº 297856.0107/13-1
RECORRENTE - TAKEDA DISTRIBUIDORA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0308-01/13
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 31/08/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.JF Nº 0262-12/17

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. **a)** IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOR; **b)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. Por força do Convênio ICMS 81/93, o estabelecimento distribuidor remetente, situado no Estado de Santa Catarina, é o sujeito passivo responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST nas operações com medicamentos destinadas aos contribuintes situados na Bahia. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, empresa atacadista do setor de medicamentos localizada no Estado de Santa Catarina, signatário do Convênio ICMS 76/94, contra a Decisão proferida pela 1ª JF - através do Acórdão JF nº 0308-01/13 - que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado, em 16/07/2013, para exigir o ICMS no montante de R\$2.584.797,32, apurado em razão da constatação de duas infrações, a saber:

Infração 1 – Procedeu a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$29.231,07, prevista no Convênio ICMS 76/94, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas de medicamentos realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, inerentes aos meses de novembro e dezembro de 2011 e janeiro a maio, julho, agosto e novembro de 2012.

Infração 2 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$2.555.566,25, prevista no Convênio ICMS 76/94, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas de medicamentos realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, inerentes aos meses de abril a novembro de 2011 e novembro e dezembro de 2012.

A JF julgou procedente o Auto de Infração, após as seguintes considerações:

Quanto à infração 1:

No que concerne a infração 01, verifico que a discussão se cinge ao fato de ter o autuado adotado ou não a base de cálculo correta na determinação do imposto devido.

[...]

A análise da argumentação defensiva, da contestação do autuante, e dos elementos acostados aos autos, permite-me concluir que assiste razão ao autuante.

Isto porque, a base de cálculo do ICMS atinente a substituição tributária tem previsão legal no art. 23, § 3º, da Lei nº 7.014/96, cuja regulamentação encontra-se no art.61, § 2º, I, do RICMS/97, estando as suas disposições fundamentadas no art. 155, II, § 2º, inc. XII, “b”, da Constituição Federal e art. 8º, §§ 2º e 3º, da Lei Complementar nº 87/96. No que tange às operações com medicamentos, a substituição tributária interestadual é regulada no Convênio ICMS 76/94, cujas normas foram inseridas na legislação interna.

De fato, o art. 8º, §2º, da Lei Complementar 87, assim dispõe:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

*Conforme os elementos trazidos pelo autuante na informação fiscal, é possível inferir que, efetivamente, a teor da Lei 10.742, de 06/10/2003, convertida em lei a partir da Medida Provisória nº 123, de 26/06/2003, a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, não é um órgão público que **fixa** preço final a consumidor, único ou máximo, mas sim tem competência regulatória.*

*Pode-se dizer que, em verdade, a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, estabelece **critérios** para fixação e ajuste de preços de medicamentos, mas não fixa estes preços.*

Vale destacar que a jurisprudência deste CONSEF tem sido no sentido de que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, no caso de operações com medicamentos, é o preço determinado pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta desse preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

Como inexistem preços fixados pelo órgão competente, laborou em acerto a Fiscalização ao adotar o critério que estabelece a base de cálculo da substituição tributária a partir dos preços sugeridos pelo fabricante, publicados na revista “ABCFARMA”, conforme, inclusive, entendimento do STJ firmado no RMS 21844-SE, no sentido da legalidade da base de cálculo apurada através dos preços divulgados na mencionada “ABCFARMA”, conforme abaixo transcrito:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇOS DIVULGADOS PELA REVISTA “ABCFARMA”. PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR. LEGALIDADE.

I - Assentou o Plenário do Colendo Supremo Tribunal Federal a legitimidade constitucional, referente ao ICMS, da substituição tributária para frente. (SS-AgR 1307/PE, Tribunal Pleno, Min. Carlos Velloso, DJ de 11.10.2001).

II - O artigo 8º, § 2º, da LC 87/96, preceitua que, em se cuidando “de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido”.

III - “Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esse valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária.” (RMS nº 20.381/SE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 03/08/2006)

IV - Recurso ordinário improvido.

Acórdão

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao Recurso ordinário em mandado de segurança, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros LUIZ FUX, TEORI ALBINO ZAVASCKI, DENISE ARRUDA e JOSÉ DELGADO votaram com o Sr. Ministro Relator.”

Dessa forma, este item da autuação é subsistente.

Inerente à infração 2:

Quanto à infração 02, observo que o cerne da questão reside no fato de o autuado estar obrigado ou não a reter e recolher o ICMS-ST, na condição de substituto tributário, conforme este item da autuação.

[...]

O entendimento manifestado pelo impugnante de que os Estados elegeram como sujeito passivo por substituição, nas operações com medicamentos, apenas o industrial fabricante e o importador, razão pela qual, por ser empresa distribuidora, não está no rol disposto pela legislação para atuar como substituto tributário responsável pela retenção e recolhimento do imposto, nas operações interestaduais com medicamentos, reguladas pelo Convênio nº 76/94, não se sustenta.

Isto porque, nos termos da cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 – que dispõe sobre 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, independentemente de se tratar de importador, distribuidor, industrial fabricante, atacadista ou varejista.

Assim estabelece a cláusula segunda do 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. (grifos não originais)

Relevante registrar que este é o entendimento deste CONSEF, conforme decisões reiteradas nesse sentido, a exemplo da recente decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF 0227-12/13, de 29/07/2013, cujo trecho do voto da ilustre Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, reproduzo abaixo, a título ilustrativo:

Em princípio, nos moldes da Cláusula primeira do citado Convênio, o remetente industrial fabricante e o importador das mercadorias, localizado naquelas unidades federativas, é que teriam a obrigação de efetuar a retenção do imposto estadual. Vejamos a legislação citada:

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 subseqüentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário. (grifos não originais)

Como as empresas remetentes exercem a atividade de atacadista (de acordo com os documentos de fls. 54 a 180 e 220 a 338), não se revestem, portanto, da condição de sujeitos passivos por substituição inseridos na Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94.

Entretanto, este CONSEF já firmou o entendimento reiterado de que, consoante a Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 (em vigência desde 04/10/93), o contribuinte remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS nas operações com mercadorias enquadradas na substituição tributária por meio dos diversos Convênios e Protocolos dos quais o Estado da Bahia é signatário, seja ele importador, distribuidor, industrial fabricante, atacadista ou varejista. A Cláusula segunda do referido Convênio assim se expressa:

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. (grifos não originais)

Aliás, o RICMS/97 também apresenta a mesma orientação, como a seguir transcrito:

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).

§ 1º As regras estipuladas nesta subseção não se aplicam, nas operações interestaduais, à substituição tributária decorrente de convênios ou protocolos celebrados anteriormente a 10/09/93, salvo no tocante aos seguintes dispositivos, que se aplicam inclusive retroativamente a todos os convênios e protocolos já firmados (Conv. ICMS 81/93, cláusula décima sexta, e Convs. ICMS 19/94 e 51/96):

I - os arts. 373 e 374 - atribuição da responsabilidade ao remetente, embora com direito ao ressarcimento no caso de mercadorias já alcançadas pela substituição tributária em momento anterior (Conv. ICMS 81/93, cláusula terceira);

Diante disso, esta infração é subsistente.

Assim, concluiu a JJF pela procedência do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida pela 1ª JJF, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 124 a 145 dos autos, no qual, em relação à infração 1, inerente ao suposto recolhimento a menor de ICMS-ST, sustenta que o Preço Máximo ao Consumidor “PMC” é o correto para a utilização como base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações interestaduais em questão, vez que é estabelecido pela CMED – Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos, que, ao contrário do que entenderam os membros da JJF, é o órgão competente para estabelecer critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos, do que destaca que os preços praticados pelo setor farmacêutico estão sujeitos à regulação por parte do Governo Federal, nos termos da Lei nº 10.742/2003, competindo à “CMED” estabelecer os critérios para fixação e ajuste de preços de

medicamentos. Assim, para os medicamentos constantes nas listas publicadas pela CMED, o PMC lá definido deverá ser utilizado como base de cálculo do ICMS-ST nas operações amparadas pelo Convênio ICMS 76/94, conforme determina o inciso II, § 2º do art. 8º da LC 87/96 e, nesse sentido, qualquer preço superior àquele definido pela “CMED”, para efeito de cálculo do ICMS-ST, deve ser rejeitado.

Destaca-se que a LC 87/96, que regula a matéria em debate, dispõe que a utilização do preço final sugerido é mera faculdade, ou seja, a autoridade fiscal não poderia ter simplesmente ignorado o método utilizado pelo recorrente para utilização do preço sugerido pelo fabricante. Nesse sentido, o método utilizado pelo fiscal, segundo o art. 8º da LC 87/96, deve ser utilizado sempre que inexistir preço fixado pela autoridade competente, conforme dispositivo legal que transcreve.

Portanto, segundo o recorrente, nas operações interestaduais envolvendo Estados signatários do Convênio, com produtos farmacêuticos nele arrolados, a base de cálculo a ser utilizada para pagamento do ICMS-ST deve ser, obrigatoriamente, nesta ordem – conforme cláusula segunda do Convênio:

- *O preço de tabela estabelecido por órgão competente (“PREÇO FIXADO”), ou, na sua falta;*
- *O preço máximo de venda a consumidor estabelecido pelo estabelecimento industrial (“PREÇO SUGERIDO”), ou, na falta de ambos;*
- *O preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, adicionado de impostos, custos e despesas (“PREÇO PRATICADO”), bem como de Margem de Valor Agregado.*

Assim, sustenta que não houve pagamento a menor por parte do recorrente, o que se deu foi que utilizou, corretamente, conforme acima demonstrado, o PMC – divulgado pela CMED - para determinar a base de cálculo do ICMS-ST, tendo o autuante desconsiderado o método utilizado, aplicando o índice indicado na revista da ABCFARMA, contrariando, expressamente, o disposto na legislação vigente sobre a matéria, tanto na LC 87/96, quanto no Convênio ICMS 76/94.

Por fim, destaca que a melhor jurisprudência sobre a matéria defende a utilização do PMC como base de cálculo válida para o ICMS devido por substituição, a qual transcreve, para concluir que, da leitura dos julgados, nota-se que os valores divulgados pela CMED correspondem ao limite superior para adoção de base de cálculo para o ICMS-ST e que qualquer valor superior para o cálculo do imposto devido por substituição deve ser rejeitado. Dessa forma, resta clara a legalidade da utilização do critério do preço máximo ao consumidor – PMC, fixado pela CMED, devendo, por tal razão, ser reformada a decisão recorrida, para que seja cancelada a infração 1.

No tocante à infração 2, sob acusação de falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, o recorrente aduz que na qualidade de empresa distribuidora não estava obrigado ao recolhimento, conforme regras atinentes à substituição tributária de medicamentos em operações interestaduais, visto que, nos termos da cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, fica atribuída apenas ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, deixando, deliberadamente, de lado outros remetentes, do que destaca que as regras do Convênio devem ser interpretadas de forma restritiva, não admitindo interpretação extensiva.

Diz que a JJF, ao entender que deve ser aplicada a cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, que dispõe sobre as normas gerais de substituição tributária nas operações realizadas com base em acordos interestaduais – a qual determina que “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, independentemente de se tratar de importador, distribuidor, industrial fabricante, atacadista ou varejista”, acaba por ignorar regra especial trazida pela cláusula primeira do Convênio 76/1994, que trata especificamente das operações interestaduais com produtos farmacêuticos, a qual determina que apenas o industrial

fabricante e o importador seriam os sujeitos passivos por substituição, responsáveis pelo recolhimento do ICMS-ST.

Invoca o art. 112 do CTN, o qual determina que, em casos em que a lei tributária define infrações, a legislação deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, quando pairam dúvidas acerca da autoria da infração, do que destaca que o lançamento, tal como elaborado, e perpetuado pela Decisão recorrida, representa extrapolação das regras estabelecidas no âmbito do CONFAZ sobre a responsabilidade do sujeito passivo por substituição, na medida em que, à míngua de qualquer respaldo legal, atribui responsabilidade à pessoa jurídica diversa daquelas escolhidas pelos Estados membros da Federação como passíveis de serem responsáveis pelo imposto devido na operação.

O recorrente também chama a atenção para o que dispõe a cláusula primeira, parágrafo 3º, do Convênio ICMS 76/94, que trata da obrigatoriedade de o adquirente efetuar o recolhimento, caso receba medicamentos sujeitos à substituição, sem o recolhimento do imposto, do que ressalta que, se o Convênio ICMS 76/94 admite o trânsito interestadual de mercadorias sem o recolhimento do ICMS-ST, é porque há, implicitamente, a possibilidade de o remetente não ser obrigado a este recolhimento, como é o que acontece no caso de remetente distribuidor.

Por todas essas razões, o recorrente sustenta que deve ser reformada a decisão ora recorrida, para que o lançamento em questão, especialmente no que tange ao item 2 do Auto de Infração, seja totalmente cancelado, com a extinção do crédito tributário e de seus consectários legais, por carecer de qualquer fundamento que permita eleger o remetente distribuidor, como é o caso do recorrente, como sujeito passivo por substituição nas operações interestaduais com medicamentos.

Às fls. 152 a 161 dos autos, a PGE/PROFIS, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, pois, quanto à exação 1, entende como legítimas as publicações da Revista ABCFARMA para fins de fixação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária. Em relação à infração 2, o opinativo é de que o Convênio ICMS 76/94 não está em desacordo com o Convênio ICMS 81/93, que fixa regras gerais para a substituição tributária e prevê, dentre outras regras, a obrigação do Distribuidor de proceder a retenção e recolhimento do ICMS, na condição de remetente de mercadoria em operação interestadual incluída na substituição tributária. Ou seja, há regra geral para tal obrigação do recorrente, o qual não poderia ter deixado de ser cumprida, conforme entendimento da SEFAZ e CONSEF.

Às fls. 172/173 dos autos consta que, na assentada de julgamento realizado em 28/07/2014, o recorrente sustenta que, em relação à infração 2, diversos adquirentes das mercadorias tinham Regime Especial de tributação instituído pelo Decreto nº 11.872/09 (art. 4º, §1º), que lhes atribui a obrigatoriedade do recolhimento do imposto em questão, conforme listados no Comunicado SAT (fl. 174), o que levou a 2ª CJF a converter o processo em diligência ao autuante para:

1º) Intimar o recorrente para especificar as diferenças que entende existir entre os valores de medicamentos colhidos na lista de preços da CMED (PMC – preço máximo ao consumidor) e na revista da ABCFARMA, elaborando demonstrativo comparativo para a totalidade das operações que ensejaram o lançamento.

2º) Verifique, com base no Decreto nº 11.872/09 e no Comunicado SAT, se os destinatários das mercadorias cujas operações deram azo à lavratura do Auto de Infração, à época dos fatos, tinham Termo de Acordo concedendo Regime Especial que lhes atribui a obrigatoriedade do recolhimento do imposto.

Às fls. 199/200 dos autos consta que o recorrente apensou planilha comparativa entre os valores por ele utilizados - preços estabelecidos pela CMED – e os valores utilizados pela fiscalização – preços divulgados na revista especializada ABCFARMA – como base de cálculo da substituição tributária, que ensejou as diferenças apontadas na autuação. Também diz anexar notas fiscais

referentes ao período autuado, utilizadas para elaboração do demonstrativo das diferenças apuradas, assim como listas de preços divulgadas na revista especializada ABCFARMA, referente ao período autuado 11/2011; 05/2012, 07/2012, 08/2012 e 11/2012, do que destaca que na planilha comparativa utilizou as notas fiscais referentes ao período autuado citado, por amostragem (10 notas fiscais por período), em razão do enorme volume de notas fiscais que compreende a totalidade da autuação.

Concluiu restar comprovado que a diferença apurada no Auto de Infração decorreu da utilização de critérios diferentes pela fiscalização e o aplicado pelo recorrente para fixação e ajuste de preços de medicamentos, cujo critério correto utilizado diz ser o do contribuinte, pois está de acordo com a legislação, demonstrando não haver recolhimento a menor na infração 1, do que anexa documentos às fls. 201 a 355 dos autos.

Às fls. 359 a 363 dos autos o autuante/diligente aduz que o contribuinte cumpriu a intimação de forma intempestiva e, embora nesta condição não se deva tomar conhecimento das informações aduzidas pelo contribuinte, nota-se que os valores das tabelas apresentadas não guardam sequer semelhanças com os valores de PMC da ABCFARMA ou da CMED, do que cita três exemplos. Assim, concluiu que as informações apresentadas pelo contribuinte divergem das fontes seguras e divergem, inclusive, das informações por ele próprio fornecidas nas suas notas fiscais eletrônicas.

Quanto ao 2º item da diligência, diz que não tem relevância para o feito, pois, nos termos dos arts. 1º e 2º do Decreto nº 11.872/09, para haver o deslocamento da responsabilidade do recolhimento do imposto do remetente para o destinatário da mercadoria não basta que este seja detentor do regime especial de tributação, faz-se mister que haja, também, previsão em acordo interestadual para o deslocamento e que tal acordo não existia entre os Estados da Bahia e de Santa Catarina. Assim, o determinado no 2º item da diligência perde relevância para o feito. Salienta que o fato de o autuado ser distribuidor de medicamentos não o isenta da responsabilidade do recolhimento do ICMS-ST, cuja matéria é incontroversa e sobre ela a SEFAZ/BA, por sua instância competente, já se pronunciou formalmente conforme Parecer DITRI/GECOT 5670/2008, do que anexa documentos às fls. 364 a 380.

Às fls. 384 a 387 dos autos o recorrente salienta que foi atribuída ao autuante a incumbência de verificar, se à época da lavratura da infração, os destinatários possuíam ou não Regime Especial, diligência esta que não foi cumprida, do que ressalta que não cabe ao autuante, nesta fase, emitir juízo de valor sobre a aplicação ou não do Decreto nº 11.872/2009.

O recorrente sustenta que o autuante se equivoca ao afirmar que o aludido Decreto não tem relevância para o feito, pois o regime especial foi instituído pela citada norma e se refere a aquisições interestaduais de medicamentos por estabelecimentos industriais localizados na Bahia, ou seja, reflete exatamente o caso dos autos. Além disso, se os adquirentes possuíam Regime Especial e efetuaram o recolhimento do ICMS em questão, descabe qualquer pretensão de cobrança do referido imposto do recorrente,

Às fls. 392/393 dos autos a PGE/PROFIS, em homenagem aos princípios da verdade material e da ampla defesa, comunga do entendimento de que os autos devem ser encaminhados ao autuante para o efetivo cumprimento da diligência determinada pela 2ª CJF, com o escopo de verificar se os destinatários das mercadorias tinham Termo de Acordo concedendo regime especial.

Às fls. 396/397 dos autos esta 2ª CJF converteu o PAF em diligência à INFAZ de origem para que o Inspetor Fazendário designasse o próprio fiscal ou estranho ao feito para o efetivo cumprimento da diligência de fls. 172/173 dos autos.

Às fls. 402/403 dos autos o autuante reitera seu entendimento de que, nos termos do art. 2º do Decreto nº 11.872/09, para haver o deslocamento da responsabilidade do recolhimento do imposto do remetente para o destinatário da mercadoria não basta que este seja detentor do regime especial de tributação, faz-se mister que haja, também, previsão em acordo interestadual para o

deslocamento e que tal acordo não existe entre os Estados da Bahia e de Santa Catarina, onde está situado o recorrente. Assim, *data venia*, o quanto determinado no item 2 da diligência perde relevância para o feito.

Em seguida, em cumprimento ao solicitado, informa que todos os destinatários das mercadorias eram detentores do regime especial de tributação e, portanto, de termos de acordo dentro dos cânones do Decreto nº 11.872/09, à época em que aquelas operações ocorreram.

Cientificado do resultado da diligência, o sujeito passivo, às fls. 411 a 415 dos autos, salienta existir forte suspeita de que o ICMS, ora exigido, já foi recolhido pelos distribuidores localizados na Bahia, à vista da confirmação de que possuem regime especial que desloca ao adquirente das mercadorias a responsabilidade pelo recolhimento do imposto que seria, originalmente, devido pelo remetente, o que, se mantida a exigência, geraria cobrança em duplicidade. Destaca que, ainda que tais adquirentes não tenham efetuado o recolhimento do ICMS, em razão da existência do regime especial, assumiram o ônus por tal pagamento, devendo a eventual diferença ser deles cobrada.

À fl. 420 dos autos, a PGE/PROFIS aduz que na diligência fiscal, às fls. 402 a 403 dos autos, mais uma vez, o autuante cuida de tecer comentários impróprios acerca da validade da diligência determinada pela 2ª CJF, ao tempo que ignora os termos do item “2”, descrito expressamente, às fls. 172 e 173 dos autos. Assim, entende que o processo deva ser encaminhado ao autuante para efetivo cumprimento do item “2” da diligência, com o escopo de verificar se os destinatários das mercadorias tinham termo de acordo concedendo regime especial.

Às fls. 422/423 dos autos esta 2ª CJF converteu o PAF em diligência à ASTEC para que fosse cumprida a diligência na conformidade do quanto solicitado às fls. 172/173 dos autos.

Às fls. 425 a 428, após histórico do processo, o diligente concluiu que, quanto ao 1º item do pedido, no sentido de intimar o recorrente a apresentar planilha comparativa das diferenças entre os valores dos medicamentos, tal pedido foi cumprido, tendo sido apresentado planilha correspondente ao comparativo de preços CMED/ABCFARMA, inclusive tendo o recorrente se manifestado, às fls. 384 a 387 dos autos, requerendo apenas o refazimento do item 2 da diligência pelo autuante, visto considerar que foi atendido o primeiro pedido, que não dependia do autuante, mas dele próprio.

O diligente aduz que o autuante inclusive comenta várias diferenças de preços entre as duas fontes, conforme se comprova às fls. 361 e 362 dos autos, porém, apesar disto, o pedido foi refeito à ASTEC. Assim, entende prejudicado o primeiro item do pedido atual da diligência, pois evidentemente foi cumprido em diligência anterior.

Quanto ao 2º item do pedido, o diligente da ASTEC diz que, às fls. 359 a 362 dos autos, na primeira diligência o autuante foi evasivo quando faz uma sustentação de mérito, sem responder ao pedido quanto às duas planilhas solicitadas, sendo a primeira contemplando as empresas que efetivamente tinham o regime especial e a segunda com as empresas que não tinham o citado regime. No entanto, na segunda diligência, às fls. 402 e 403 dos autos, o autuante categoricamente afirma que:

- 1) *Todos os destinatários das mercadorias que motivaram o lançamento eram detentores do regime especial de tributação à época das operações.*
- 2) *Quanto aos demonstrativos solicitados no item 2, “a” do pedido de diligência, são os mesmos emitidos na lavratura do auto de infração.*

Entende o diligente da ASTEC que, neste caso, foi cumprido o item 2 da diligência e que realmente não há necessidade de uma segunda planilha a ser apresentada a não ser a que foi emitida pelo autuante e que fundamentou o auto de infração, a qual já se encontra no processo, visto que, como o autuante atestou que todos os destinatários possuem regime especial, o

demonstrativo do imposto relativo às empresas do regime especial é o mesmo apresentado inicialmente, em que pese atribuir ao recorrente a obrigação do recolhimento do ICMS.

O preposto da ASTEC salienta que o segundo demonstrativo pedido, relativo às empresas que não possuem regime especial, seria inexequível, pois, não havendo comercialização de medicamentos com tais adquirentes, que não possuem regime especial, não há imposto a ser calculado e o total neste caso seria zero. Por fim, o diligente da ASTEC concluiu “... que a diligência está cumprida.”

Cientificado do resultado da diligência, o sujeito passivo, às fls. 433 a 436 dos autos, reitera suas alegações recursais no sentido de que o ICMS, ora exigido, já foi recolhido, em momento anterior à autuação, o que deve levar ao cancelamento da cobrança questionada.

Já o autuante, à fl. 440 dos autos, aduz que, em razão de não haver nada de novo na defesa do contribuinte, reitera os seus entendimentos anteriores, conforme fls. 359 a 363 e 402/403 dos autos.

A PGE/PROFIS, às fls. 445 a 447 dos autos, em relação à infração 1, entende não merecer suporte a tese recursal, em que pese o teor da diligência suplicada pela CJF, tendo em vista que o CMED, de fato, não se reveste de órgão público fixador de valores de venda de medicamentos, mas apenas um órgão regulatório, logo, não se aplica ao caso vertente, o quanto disposto no art. 8º, §2º, da LC 87/96. Assim, na falta desse preço fixado por órgão público competente, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor será aquele sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

Quanto à exação 2, diante da manifestação do autuante e do parecer técnico da ASTEC, a PGE/PROFIS entende necessário que seja devidamente colacionado à discussão o acordo interestadual para deslocamento da responsabilidade pela antecipação tributária ao destinatário da mercadoria, detentor do regime especial de tributação entre o Estado de Santa Catarina e o Estado da Bahia, pois, segundo o autuante, não existe este plexo normativo. Assim, sugere o encaminhamento dos autos ao setor da SEFAZ especializada em Substituição Tributária para que seja realizada a juntada, acaso existente, do sobredito acordo interestadual entre os citados Estados.

Em decorrência do término do mandato do Conselheiro José Antônio Marques Ribeiro o processo foi redistribuído para este Relator, o qual submeteu à 2ª CJF a proposta de diligência, sendo o PAF encaminhado à Gerência de Substituição Tributária (GERSU), de modo a informar se existe acordo interestadual entre os Estados de Santa Catarina e Bahia dispondo sobre o deslocamento da responsabilidade pela antecipação tributária ao destinatário da mercadoria, detentor do regime especial de tributação, consoante imposto no art. 2º do Decreto nº 11.872/09, tendo, à fl. 454 dos autos, obtido a resposta de “*Não, acordo existente entre os dois estados acima mencionados é o Conv. ICMS 76/94, para fins de substituição com produtos farmacêuticos, não havendo, contudo no referido acordo esta previsão de deslocamento*”.

Considerando que, atualmente, o Parecer da PGE/PROFIS é facultativo, conforme art. 137, II, c/c art. 136, III, ambos do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 16.738 de 20/05/2016, com efeitos a partir de 01/06/16, o PAF retornou ao CONSEF para instrução e julgamento.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte atacadista, localizado no Estado de Santa Catarina, signatário do Convênio ICMS 76/94, no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância pela procedência do Auto de Infração, cujo lançamento de ofício versa sobre a ausência de retenção e recolhimento do ICMS-ST, como também a retenção a menos do ICMS-ST, e o consequente recolhimento, em operações cujas mercadorias se encontram enquadradas no citado Convênio ICMS 76/94.

Inicialmente, há de salientar que, consoante cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, o

contribuinte remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS nas operações com mercadorias enquadradas na substituição tributária por meio de acordos interestaduais dos quais o Estado da Bahia seja signatário, uma vez que o referido convênio fixa regras gerais para a substituição tributária e prevê, dentre outras regras, a obrigação do Distribuidor de proceder à retenção e recolhimento do ICMS, na condição de remetente de mercadoria em operação interestadual incluída na substituição tributária, fato este corroborado, inclusive, pelo Parecer DITRI/GECOT 5670/08.

Registre-se que tal obrigação do recorrente não poderia ter deixado de ser cumprida, primeiro por se tratar de uma regra geral; segundo por se tratar de um contribuinte inscrito no Cadastro do Estado da Bahia na condição de “Substituto” e terceiro por ter o próprio recorrente, como prova de reconhecimento de sua obrigação, efetivado diversas retenções e recolhimentos do ICMS-ST, em que pese em valores insuficientes, consoante matéria objeto da primeira infração.

Em consequência, por força do citado Convênio ICMS 816/93, como também da sua inscrição no Cadastro do Estado da Bahia na condição de “Contribuinte Substituto”, o estabelecimento autuado, situado no Estado de Santa Catarina, é o sujeito passivo responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST da presente relação jurídica tributária nas operações com medicamentos destinadas aos contribuintes situados na Bahia, inclusive conforme o próprio contribuinte procedeu ao reter e recolher a menos, consoante núcleo da acusação relativa à primeira infração.

Em seu apelativo, o recorrente, em relação à infração 1, alega que, conforme cláusula segunda do citado Convênio ICMS 76/94, a base de cálculo a ser utilizada para pagamento do ICMS-ST deve ser, obrigatoriamente, nesta ordem:

- *O preço de tabela estabelecido por órgão competente (“PREÇO FIXADO”), ou, na sua falta;*
- *O preço máximo de venda a consumidor estabelecido pelo estabelecimento industrial (“PREÇO SUGERIDO”), ou, na falta de ambos;*
- *O preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, adicionado de impostos, custos e despesas (“PREÇO PRATICADO”), bem como de Margem de Valor Agregado.*

Assim, sustenta que não houve pagamento a menor, mas, corretamente, conforme PMC divulgado pela CMED para determinar a base de cálculo do ICMS-ST, tendo o fisco desconsiderado o método utilizado, aplicando o índice indicado na revista da ABCFARMA, contrariando, expressamente, o disposto na legislação vigente sobre a matéria, tanto na LC 87/96, quanto no Convênio ICMS 76/94, do que diz que a jurisprudência defende que os valores divulgados pela CMED correspondem ao limite superior para adoção de base de cálculo para o ICMS-ST e que qualquer valor superior para o cálculo do imposto devido por substituição deve ser rejeitado.

De início, saliente-se que, conforme bem frisou a Decisão recorrida, “... a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED *estabelece critérios para fixação e ajuste de preços* de medicamentos, mas não fixa estes preços.” Em consequência, por não se revestir a CMED de órgão público fixador de valores de venda de medicamentos (mas apenas um órgão regulatório), os preços máximos divulgados em revistas como a da ABCFARMA são aqueles efetivamente sugeridos pelo estabelecimento industrial ou importador e, portanto, devem ser os adotados para a apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, nos termos da autorização contida no §3º do artigo 8º da LC nº 87/96 e no §3º do artigo 23 da Lei nº 7.014/96.

Ademais, restaram comprovados através de diligência (fls. 361/362) que são idênticos os valores consignados pela CMED e ABCFARMA, inexistindo diferenças, e que a base de cálculo apurada pelo recorrente para efeito de retenção e recolhimento do ICMS-ST, não guarda semelhança com os valores de PMC da ABCFARMA ou da CMED, fato este sequer rebatido pelo recorrente, quando da sua manifestação (fls. 384/387), do que se conclui como verdadeiro nos termos do art. 140 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Diante de tais considerações, concluo subsistente a primeira infração.

No que tange à segunda infração, em que pese restar comprovado que todos os destinatários das mercadorias eram detentores do regime especial de tributação, concordo com a irrisignação do autuante de que, nos termos do art. 2º do Decreto nº 11.872/09, à época dos fatos geradores, para haver o deslocamento da reponsabilidade do recolhimento do imposto do remetente para o destinatário da mercadoria *não basta que este seja detentor do regime especial de tributação*, faz-se necessário que haja, também, previsão em acordo interestadual entre os Estados envolvidos na operação para o deslocamento da responsabilidade tributária, conforme a seguir transcrito:

Art. 2º - 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.

Assim, comprovado *inexistir* o aludido acordo entre os Estados da Bahia e de Santa Catarina, onde está situado o recorrente, conforme atestado à fl. 454 dos autos pelo Gerente da GERSU (Gerência de Substituição Tributária), mantêm-se o previsto no Convênio ICMS 81/93, para fins de substituição tributária, ou seja, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST é do remetente, na condição de distribuidor de produtos farmacêuticos, como didaticamente foi esclarecido na Decisão recorrida.

Diante de tais considerações, concluo subsistente a segunda infração.

Do exposto, considero insuficientes as razões recursais para modificar a Decisão recorrida, razão de concluir pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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** o Auto de Infração nº **297856.0107/13-1**, lavrado contra **TAKEDA DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.584.797,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de julho de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

PAULA GONÇALVES MORRIS MATOS - REPR. DA PGE/PROFIS