

**PROCESSO** - A. I. N° 232400.0002/15-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TAKEDA DISTRIBUIDORA LTDA.  
**RECORRIDOS** - TAKEDA DISTRIBUIDORA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF nº 0191-03/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 07/08/2019

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0151-11/19

**EMENTA.** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. MERCADORIAS RELACIONADAS NO CONVÊNIO ICMS 76/94. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. A recorrente, distribuidora de medicamentos localizada no Estado de Santa Catarina, não é sujeito passivo do ICMS-ST. Conforme determina o Convênio ICMS 76/94 em sua cláusula primeira, figuram no polo passivo do ICMS ST o estabelecimento importador ou industrial fabricante. Ademais, tal Convênio se sobrepõe ao Convênio 81/93, uma vez que este trata sobre o ICMS ST de maneira geral. Assim, restou demonstrado, inclusive com a anuência da PGE/PROFIS a especialidade do Convênio 76/94, não sendo os estabelecimentos distribuidores sujeitos passivos do ICMS ST nas operações de remessa interestadual de medicamentos. Modificada a Decisão recorrida. Constatou-se que não houve repetição de indébito dos destinatários, e tendo o exercício do lançamento, 2013, já alcançado pela decadência, a manutenção do lançamento sobre valor que foi pago, ainda que erroneamente, constitui enriquecimento sem causa do Estado. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos contra a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF – Junta de Julgamento Fiscal em (Acórdão de fls. 215/222) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 22/09/2015, quando foi efetuado lançamento de ofício no valor histórico de R\$2.036.043,16 em decorrência da seguinte: falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Demonstrativos às fls. 08 a 57 e CD à fl. 58 .

Após a apresentação da defesa (fls. 72/86) e da correspondente informação fiscal (fls. 121/125), da manifestação do impugnante, fls. 134/140, e por fim, diligência fl. 144, dos documentos acostados pelo Recorrente às fls. 208/9, a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 3<sup>a</sup> JJF que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, por unanimidade, o que fez nos seguintes termos, em resumo:

## VOTO

*Incialmente convém salientar que consoante expressa determinação contida na Cláusula segunda do Convênio*

*ICMS nº 81/93 que, “Estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.”, quando se trata de mercadorias inseridas em Convênio, nas operações com essas mercadorias sujeitas à substituição tributária entre Estados signatários do referido Convênio, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária, in verbis: “Convênio ICMS nº 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.”*

*Em sede defesa, o impugnante sustentou que estava desobrigado a promover a retenção do ICMSST, pelo fato de constar na Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 76/94 que fica atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e requereu o cancelamento da exigência.*

*É indubidoso que o autuado na condição de empresa remetente exerce a atividade de Comércio Atacadista de Medicamentos e drogas de uso humano, de acordo com o documento de fls. 66 e 67, por não ser industrial ou importador, de acordo com a Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, em princípio, não se reveste, na condição de sujeito passivo por substituição nas operações interestaduais, in verbis:*

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

*Entretanto, o Convênio ICMS nº 81/93 que estatui regras gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, claramente determina que nas operações interestaduais cabe indistintamente ao remetente a retenção do imposto, mesmo que tenha havido retenção anterior.*

*Assim, mesmo que tenha adquirido as mercadorias objeto da autuação da indústria ou de importador, os quais, mesmo já tenham procedido à retenção, consoante previsão da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 76/94, o autuado está obrigado a fazer a retenção, por força da determinação contida expressamente nas Cláusulas segunda e terceiras do Convênio ICMS 81/93. Tanto é assim que a Cláusula terceira desse Convênio estatui:*

*“Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias alcançadas pela substituição tributária, o resarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o retido.” Logo, nestes termos, é indubidosa a obrigação do autuado, que promovera as operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição elencadas no Anexo Único do Convênio ICMS nº 76/94, de proceder à retenção do ICMS-ST, objeto da autuação.*

*Em suma, resta patente que o fato do estabelecimento autuado ser empresa Distribuidora de produtos farmacêuticos não o desobriga do encargo de proceder a retenção do imposto nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos arroladas no levantamento fiscal. Aliás, este tem sido o entendimento reiterado do CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF Nº 227-12/13, ou seja, com lastro na intelecção da citada Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 (em vigência desde 04/10/93), de que o contribuinte remetente, seja ele importador, distribuidor, industrial fabricante, atacadista ou varejista 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.*

*No que diz respeito à alegação articulada pelo defendant de que o §3º da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 76/94, obriga ao adquirente a recolher do imposto, caso receba medicamentos sujeitos a substituição tributária sem a devida retenção, também não deve prosperar, haja vista que o aludido dispositivo se refere, especificamente, a estabelecimentos varejistas, o que não é caso dos adquirentes relacionados no levantamento fiscal.*

*Em relação ao argumento de que os adquirentes estavam enquadrados em Regime Especial de Tributação instituído pelo Dec. nº 11.872/09, conforme previsto no Comunicado da Superintendência de Administração Tributária - SAT, fls. 117 e 118, e que por isso, estariam obrigados a recolher a antecipação, não acato a pretensão do autuado, uma vez que a aludida Comunicação do SAT, se reporta exclusivamente a dispensa da retenção antecipada do ICMS pelos habilitados ao regime nos termos dos Protocolos ICMS de nº 99/09 e 105/99.*

*Ora, se o autuado é estabelecido no Estado de Santa Catarina e os aludidos protocolos foram celebrados pelo Estado da Bahia com, respectivamente, o Estado do Paraná e o Estado de São Paulo, não há que se falar em alcance da aludida dispensa de retenção nas operações realizadas pelo o estabelecimento autuado.*

Entretanto, tendo o autuado sustentado que os destinatários adquirentes localizados neste Estado promoveram o recolhimento da retenção, objeto da autuação, no decurso da instrução, mediante diligências determinadas por essa 3<sup>a</sup> JJF, na busca da verdade material, os fiscais autuantes, com base em comprovações carreadas aos autos pelo impugnante e confirmadas no Sistema de Arrecadação da SEFAZ-BA, refizeram o demonstrativo de apuração e de débito excluindo da exigência originalmente lançada os valores cujos pagamentos realizados pelos adquirentes foram efetivamente comprovados.

Conforme e verifica discriminado nos demonstrativos elaborados pelos autuantes e acostados às fls. 78 a 194, com as exclusões precedidas a exigência fiscal ficou reduzida ao montante de R\$791.874,34. Intimado a tomar ciência da redução da exigência promovidas pelos autuantes com base nas comprovações carreadas, o impugnante se manifestou, fls. 202 a 204, acatando a redução da exigência e, em relação ao valor remanescente, reiterou seus argumentos alinhados em suas razões de defesa.

Em suma, nos termos expendidos, resta evidenciado que por força da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, o substituto legal tributário é o contribuinte que realizar operação interestadual de qualquer mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária estatuído em Convênio ou Protocolo dos quais o Estado da Bahia seja signatário, independente de sua condição de industrial, importador, atacadista ou varejista. Assim, acolho os novos demonstrativos de débito elaborados pelos autuantes, fls. 178 a 194, elaborados com base nos pagamentos devidamente comprovados realizados pelos destinatários e concluso pela parcial subsistência da autuação. Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL Auto de Infração.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

O Recorrente apresentou Recurso Voluntário de fls. 239/52, e diz que devidamente processado o feito, sobreveio a r. decisão, na qual os membros da Colenda 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal houveram por bem julgar Parcialmente Procedente o Auto de Infração, por concluírem que o entendimento da Recorrente, de que não estaria obrigada ao recolhimento do ICMS-ST não se sustenta, pois, nos termos da cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, que dispõe sobre as normas gerais de substituição tributária (indistintamente) nas operações interestaduais, cabe ao remetente das mercadorias 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.

Com relação ao argumento de que os adquirentes estão enquadrados em Regime Especial de Tributação e, portanto, estariam obrigados a recolher a antecipação, a r. decisão foi fundamentada no sentido de que a dispensa do recolhimento não abrange os contribuintes remetentes estabelecidos no Estado de Santa Catarina. No entanto, o Auto de Infração restou reduzido, vez que os fiscais autuantes refizeram o demonstrativo de apuração e de débito, excluindo os valores cujos pagamentos realizados pelos adquirentes foram efetivamente comprovados ao longo da fase instrutória, restando o saldo remanescente de R\$791.874,34.

Entretanto, com a devida vênia, o saldo remanescente da autuação não merece subsistir, pois conforme será demonstrado a seguir, os valores exigidos da Recorrente como substituta tributária não são devidos. Conforme narrado acima, no julgamento da impugnação administrativa os membros da Colenda 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal houveram por bem julgar parcialmente subsistente o Auto de Infração, pois concluíram que, no ano de 2013, a Recorrente deixou de proceder à retenção e ao recolhimento de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativos às operações subsequentes, nas vendas de medicamentos realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Segundo o seu entendimento, nos termos da cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, que dispõe sobre as normas gerais de substituição tributária nas operações interestaduais, cabe ao remetente das mercadorias 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.

Ocorre que, data máxima vênia, tal entendimento também está equivocado, vez que a Recorrente deixou de reter e recolher o ICMS-ST, pois, de fato, não estava obrigada ao recolhimento. Isto porque o estabelecimento remetente das mercadorias, autuado, é de uma empresa distribuidora, conforme se verifica através da simples leitura do seu contrato social: “A Sociedade tem por

objeto a (1) distribuição, embalagem, expedição, armazenagem, venda para atacadistas, exportação e comercialização dos seguintes produtos: produtos farmacêuticos (...)".

Dessa forma, resta evidente que a Recorrente, na qualidade de empresa distribuidora, não é obrigada à retenção e recolhimento do ICMS-ST, conforme as regras atinentes à substituição tributária de medicamentos em operações interestaduais.

Inicialmente, faz-se mister trazer à baila alguns pontos que não foram analisados na decisão da Colenda 3ª Junta de Julgamento Fiscal. Em se tratando de ICMS devido por substituição, em operações interestaduais, é imprescindível que haja, entre os Estados envolvidos na operação, normas de superposição que permitam que um determinado Estado invada a competência tributária de outro. Tais normas são os denominados Convênios e Protocolos, firmados em atendimento ao comando estampado no artigo 9º da Lei Complementar nº 87/96, transscrito abaixo:

*Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.*

No caso em apreço, temos a circulação de medicamentos entre os Estados de Santa Catarina (Estado de origem, onde se encontra o Estabelecimento da Autuada) e Bahia (Estado de destino que exige o recolhimento do ICMS-ST na operação). Trata-se, portanto, de uma operação interestadual, sujeita, em atendimento ao comando do artigo 9º da LC 87/96, à edição de Convênio ou Protocolo entre os Estados envolvidos, a fim de que possa haver a exigência do imposto devido por substituição.

Para tal operação – interestadual de medicamentos – foi celebrado, no âmbito do CONFAZ, o Convênio ICMS 76, publicado no Diário Oficial da União em 08/07/1994. A este Convênio aderiu, dentre outros, o Estado da Bahia – desde o início - e, no que interessa às operações em comento, o Estado de Santa Catarina, por meio do Convênio ICMS 127, de 24/09/2010.

Analizando a legislação que regula a matéria, qual seja, o Convênio 76/1994, concluímos que há determinação, em sua Cláusula Primeira, das pessoas jurídicas que poderão ser eleitas como sujeito passivo por substituição, ou seja, qual tipo de estabelecimento ficará, nas operações interestaduais com medicamentos, obrigado à retenção e recolhimento de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária.

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

A simples leitura da cláusula acima transcrita é bastante para se concluir que, ao editar as regras do Convênio, todos os Estados membros da Federação elegeram, como sujeito passivo por substituição, nas operações com medicamentos, apenas o Industrial Fabricante e o Importador, deixando, deliberadamente, de lado, outras figuras que poderiam ser o remetente das mercadorias nas operações em comento.

Nesse diapasão, a Recorrente, por ser empresa Distribuidora, não está no rol disposto pela legislação para atuar como substituta tributária responsável pela retenção e recolhimento do imposto, nas operações interestaduais com medicamentos, reguladas pelo Convênio ICMS 76/94. Dessa forma, resta claro que a autuação há de ser cancelada, pois não pode o Sr. Fiscal incluir a Recorrente como responsável pelo recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, em hipóteses em que a lei não a inclui.

O Convênio ICMS 81/1993, que regulamenta o ICMS devido no regime de substituição tributária, trata de normas gerais do regime de substituição tributária, e o Convênio ICMS 76/1994 trata da matéria específica – operações interestaduais com produtos farmacêuticos, o que foi completamente ignorado no julgamento da impugnação administrativa. Na existência de legislação específica sobre a matéria, é evidente que essa será a utilizada, em atendimento ao

princípio da especialidade da norma, que faz prevalecer a regra especial sobre a regra geral, como *in casu*.

Nestes termos, o artigo 2º, §2º da LICC, é claro em determinar a prevalência da regra especial sobre a geral, razão pela qual o Convênio nº 76/1994, que trata da matéria específica, deve ser aplicado ao presente caso. Vejamos:

*"Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.*

*(...) § 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior."*

Desse modo, ao aplicar tal cláusula, a r. decisão acaba por ignorar regra especial trazida pela cláusula primeira do Convênio ICMS 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.

A Decisão recorrida não leva em consideração que a regra do Convênio ICMS 81/93 - regra geral, como dito, somente tem aplicabilidade quando o remetente é contribuinte do imposto e a definição do contribuinte deve ser aquela dada pelo Convênio específico de medicamentos, qual seja, Convênio ICMS 76/94.

O que a decisão recorrida faz, é adotar apenas a regra geral, como se não houvesse regras específicas para as operações com medicamentos, o que não se pode permitir, devendo tal *decisum* ser reformado, para que seja cancelada integralmente a autuação.

Cumpre ressaltar que a r. decisão recorrida não analisou a questão de se tratar o Convênio ICMS 76/94 de regra especial, que deve se sobrepor à regra geral do Convênio ICMS 81/93. Aqui, o Convênio que regula a obrigatoriedade do recolhimento de ICMS em operações interestaduais com produtos farmacêuticos – Convênio ICMS CONFAZ 76/1994 – não inclui o estabelecimento distribuidor como sujeito passivo responsável pela retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de substituto tributário.

Apenas o importador e o industrial fabricante possuem a obrigação pelo recolhimento do imposto e, sendo um rol taxativo, resta evidente que a Recorrente, Distribuidora, não pode ser alcançada à condição de sujeito passivo da obrigação, na qualidade de substituta tributária, por falta de amparo legal. Além do exposto, deve-se também chamar a atenção para o que dispõe a Cláusula Primeira, Parágrafo Terceiro, do Convênio ICMS 76/94, que trata da obrigatoriedade de o adquirente, caso receba medicamentos sujeitos à substituição, sem o recolhimento do imposto, efetuar o recolhimento:

*§ 3º O estabelecimento varejista que receber os produtos indicados nesta cláusula, por qualquer motivo, sem a retenção prevista no caput, fica obrigado a efetuar o recolhimento do imposto incidente sobre sua própria operação no prazo estabelecido pela legislação estadual.*

Na r. Decisão recorrida, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal fundamenta que o referido §3º da Cláusula Primeira do Convênio 76/94 se refere, especificamente, a estabelecimentos varejistas, e, portanto, não seria aplicável ao presente caso.

Ocorre que tal entendimento resta, com a devida vênia, equivocado, uma vez que nota-se 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. Se prevalesse a interpretação de que qualquer remetente de medicamentos sujeitos à substituição fosse o responsável pelo recolhimento do imposto (Convênio ICMS 81/93), não faria qualquer sentido haver, dentre as cláusulas do Convênio, a possibilidade de se exigir, do adquirente, o recolhimento da exação.

Ademais, se houve aquisições de medicamentos sem substituição tributária, pela regra do Convênio ICMS 76/94, o adquirente estabelecido no território baiano é que deveria ser compelido ao recolhimento, conforme a sobre dita cláusula primeira, parágrafo terceiro do referido

Convênio. Destarte, deveria o Fisco do Estado da Bahia exigir, dos adquirentes em seu território, o recolhimento do ICMS devido por substituição nas aquisições de medicamentos da ora Recorrente.

Outro ponto que merece destaque é que, embora o RICMS-BA traga a previsão de recolhimento do ICMS-ST pelo estabelecimento remetente, no caso a Recorrente, referida regra não se aplica ao caso, uma vez deve ser observado o Convênio, considerando que os Estados envolvidos na operação – Bahia e Santa Catarina – são dele signatários. É importante ressaltar que, ao contrário do que possa parecer à primeira vista, não se trata de uma antinomia entre as normas jurídicas – Regulamento do ICMS do Estado de Destino (Bahia) e o Convênio ICMS 76/94. Ao revés, trata-se de um convívio pacífico entre as normas, cada qual aplicada em seu respectivo âmbito.

A suposta antinomia poderia transparecer, pois temos, ao mesmo tempo, dois instrumentos legais equivalentes, estabelecendo as regras da substituição tributária, no Estado da Bahia – Convênio internalizado e o próprio Regulamento de ICMS do Estado da Bahia. Isso porque o Convênio, depois de ratificado, como é o caso do Convênio em questão – 76/1994 (ratificado por meio do Ato COTEPE/ICMS 09/94, de 25 de julho de 1994), possui força de lei interna, a partir de sua vigência e poderia conflitar com o RICMS interno. Porém, isso não ocorre.

Com razão, o Estado membro, ao aderir ao Convênio, sem ressalvas, o faz aceitando todas as suas regras, que passam a valer internamente. Desta feita, em se tratando de operações interestaduais com medicamentos, o Estado da Bahia, ao aderir ao Convênio ICMS 76/94 aceitou que, nas ditas operações, somente o industrial fabricante ou importador poderiam figurar como sujeitos passivos por substituição.

Isso quer dizer que, muito embora o RICMS baiano disponha que o responsável pela substituição é o remetente, nas operações com medicamentos, por ter aceitado as regras do Convênio 76/94, remetente deve ser, necessariamente, industrial fabricante ou importador. Qualquer interpretação da legislação que atribua a outra pessoa jurídica a responsabilidade deve ser rechaçada.

Portanto, para que o Estado da Bahia possa exigir, de contribuinte estabelecido no Estado de Santa Catarina, o imposto devido por substituição, conforme sua legislação interna (RICMS), o remetente em questão deve, em atendimento às disposições do Convênio ICMS 76/94, ser industrial fabricante ou importador, pois, caso contrário, não pode sequer cobrar o ICMS-ST.

Resta patente que aqui não existe qualquer conflito de normas, pois, embora as regras sejam equivalentes, o que existe é o Convênio, para regular as operações interestaduais e o RICMS, soberano nas operações internas, mas que, nas interestaduais, deve ser interpretado conforme a regra de superposição.

Com isso se quer dizer que, caso não houvesse Convênio sobre medicamentos, a regra do RICMS, que atribui responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST ao remetente (qualquer) não poderia sequer ser aplicada em operações interestaduais, daí a necessidade de respeitar-se, em primeiro lugar, a regra estabelecida no âmbito do CONFAZ, para saber quem pode ser o responsável pela retenção e recolhimento para, só depois de delimitado o sujeito passivo por substituição, valer-se de regras internas para se efetivar eventual cobrança.

Por todo quanto exposto, requer a Recorrente que esta C. Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia se digne de acolher as razões expostas no presente Recurso Voluntário, a fim de dar-lhe provimento e, por conseguinte, julgar totalmente improcedente a autuação, em sua integralidade, bem como de seus consectários legais.

O processo foi convertido em diligência à PGE PROFIS em 09.03.2017, fl. 261, pelo então Relator, Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, por considerar o cerne da questão, de cunho eminentemente jurídico. O Procurador Chefe da PGE/PROFIS acolhe o entendimento exarado pelo Procurador Dr. José Augusto Martins Jr, chancelado pela Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, no sentido de que o Convênio ICMS 76/04 operou uma redução no espectro da norma geral da substituição tributária no Convênio ICMS 81/93, delimitando as operações com produtos farmacêuticos e definindo o campo de sujeição passiva obrigacional dessas operações, no caso o

estabelecimento importador ou fabricante.

O processo foi novamente convertido em diligência à PGE/PROFIS, em 04.05.2018, desta vez por este Relator, para emissão de novo parecer após as considerações feitas, no que diz respeito à responsabilidade tributária do emitente das operações com medicamentos de estado signatário do Convênio ICMS 76/94, e que possua inscrição no estado da Bahia, uma vez que Lei nº 7.014/96 exclui o destinatário do campo da responsabilidade solidária, em havendo inscrição do remetente, e sendo assim, a considerar também a exclusão da responsabilidade do Recorrente, o Estado não poderia cobrar o imposto nem do remetente nem do destinatário, estabelecendo uma situação de dispensa do imposto devido, sem qualquer previsão legislativa e, por conseguinte, estendendo a situação a outros casos similares.

A PGE opinou novamente pela improcedência do lançamento, desta vez sob o seguinte fundamento:

*“em que pese o excelente raciocínio empreendido pelo conselente, parece-me absolutamente claro que o Conv. 76/94 não albergou o Recorrente como substituto tributário, não sendo possível, tratando-se de um regime de exceção, um elastecimento da intelecção da norma”; que nesta senda, o Convenio por expressa autorização Constitucional é o conjunto normativo que trata de matérias relativas às isenções e substituição, colocando-se no segundo plano na escala normativa destes temas, abaixo apenas da Constituição Federal”.*

Quanto ao segundo questionamento da diligência, acerca do recolhimento em parte efetuado pelo destinatário, foi respondido que não é possível o aproveitamento do pagamento pelos destinatários, por ausência de lastro obrigacional.

O processo foi novamente convertido em diligência à PGE/PROFIS, conforme fls. 292/93, em virtude de na primeira diligência, fl. 271, o Procurador Chefe ter feito despacho em que “considerando que o entendimento aqui esposado contraria o tradicionalmente adotado pela Administração Fazendária e considerando o possível efeito multiplicador, submetemos o presente processo à censura do Procurador Geral do Estado”, o que foi feito à fl. 272 e como não ocorreu o mesmo no segundo parecer, pediu-se o crivo do Procurador Geral.

Contudo à fl. 302, a Procuradora Chefe da PROFIS, em exercício, Dra. Maria Dulce Baleiro, acolheu o parecer de fls. 287/89 (o segundo parecer supracitado), e considerou que “não há previsão regimental para submeter o presente opinativo ao Exmo. Procurador Geral do Estado” e retornou o processo a este Conselho para julgamento.

#### VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)

Trata o presente de Recurso Voluntário e também de Ofício, decorrente de lançamento pela falta de retenção do imposto devido por substituição tributária nas operações com medicamentos destinados a contribuintes deste Estado, oriundos de empresa sediada no Estado de Santa Catarina, que aqui possui inscrição estadual como contribuinte substituto tributário (CS).

Importa ressaltar, que ambos os Estados, Bahia e Santa Catarina, fazem parte do Convênio ICMS 76/94, no caso da Bahia, desde o início em 1994, e o Estado de Santa Catarina, aderiu por meio do Convênio ICMS 127/10.

Assim posto, por conta do Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais de substituição tributária, a existência da inscrição de substituto tributário é condição para que o remetente possa efetuar o recolhimento do imposto por substituição, como de fato vem ocorrendo, conforme pode se verificar de simples consulta no sistema de recolhimentos da Secretaria da Fazenda.

Assim, o julgamento recorrido acolheu parcialmente o lançamento, em virtude da comprovação de que parte dessas operações tiveram imposto recolhido pelos destinatários, considerando-se que a obrigação foi adimplida pelo contribuinte substituído.

O voto, quanto à parte subsistente, se fundamentou não no Convênio ICMS 76/94, mas no Convênio que estabeleceu regras gerais de substituição tributária (81/93), conforme expressamente exposto no voto:

*“Por força da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, o substituto legal tributário é o contribuinte que realizar operação interestadual de qualquer mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária estatuído em Convênio ou Protocolo dos quais o Estado da Bahia seja signatário, independente de sua condição de industrial, importador, atacadista ou varejista”.*

Desse resultado, houve o Recurso de Ofício pelo valor desonerado do lançamento inicial, R\$2.036.043,16, para R\$791.874,34, em virtude de recolhimentos efetuados pelos destinatários, e o Recurso Voluntário por conta da insatisfação do contribuinte com a parte remanescente no lançamento. Por uma questão de conveniência argumentativa, passo neste caso, primeiro ao julgamento do Recurso Voluntário.

O Recorrente aduz que deixou de reter e recolher o ICMS-ST, pois não estava obrigado ao recolhimento uma vez que o estabelecimento remetente das mercadorias é uma empresa distribuidora e não fabricante ou importador, e conforme o Convênio ICMS 76/1994, em sua Cláusula Primeira, estaria excluído como sujeito passivo por substituição tributária.

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

De fato, comparando-se os 2 Convênios, o de normais gerais diz que é *substituto legal tributário o contribuinte que realizar operação interestadual de qualquer mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária*; já o Convênio ICMS 76/94 diz que é *o estabelecimento importador ou industrial*, qualificando de forma restritiva o sujeito passivo, como asseverou a Procuradoria Fiscal, o que no Convênio ICMS 81/93 era amplo, incluindo também o contribuinte atacadista.

Em seu Recurso, o Recorrente diz que sequer há antinomias de normas, quando diz que “*resta patente que aqui não existe qualquer conflito de normas e que o Estado membro, ao aderir ao Convênio, sem ressalvas, o faz aceitando todas as suas regras, que passam a valer internamente*”.

No entanto, a d. Procuradoria Fiscal, às fls. 266/69, entendeu haver mesmo uma antinomia e que em havendo uma restrição clara no campo da sujeição passiva entre os 2 Convênios, a regra específica prevalece sobre a regra geral, o que *a priori*, é indiscutível, se compararmos estritamente os 2 Convênios, sem observância do complexo normativo jurídico, que envolvem outras regras de direito, a serem observadas, e assim, comparando os critérios de resolução de normas que entram em conflito, restritivamente quanto aos citados Convênios, opinou pelo provimento do Recurso Voluntário.

Quanto a este ponto, concordo com a Procuradoria quanto à existência de antinomia, e não tem qualquer cabimento a afirmação do Recorrente de que “*aqui não existe qualquer conflito de normas e que o Estado membro, ao aderir ao Convênio, sem ressalvas, o faz aceitando todas as suas regras, que passam a valer internamente*”.

Não há qualquer sujeição automática do Estado a Convênios firmados, sem considerar as normas internas existentes, e se existe qualquer conflito de normas, como asseverou o Recorrente, a supremacia dos Convênios sobre as demais normas tributárias estaduais devem ser declaradas superiores, pelo critério de resolução de antinomias, não havendo nenhuma razão jurídica que possa se desprezar a análise do conflito de normas por conta do estado aceitar o Convênio sem ressalvas, pois estas existem sim, na legislação interna, conforme veremos e devem ser apreciadas.

Opinou a d. PGE, que embora o Convênio ICMS 81/93 considere de forma ampla o remetente como substituto tributário, no caso do Convênio específico para medicamentos, houve restrição para fabricante ou importador, o que excluiria o contribuinte do polo passivo da relação tributária, por ser atacadista, pois entende ser evidente a delimitação das operações com produtos farmacêuticos, definindo o campo de sujeição passiva obrigacional dessas operações, apenas para os fabricantes e importadores.

Concluiu à fl. 268 que “não há como não emprestar sufrágio à tese recursal, por quanto evidente a especialidade do Convênio ICMS 76/94, não se podendo imputar aos estabelecimentos distribuidores a condição de sujeito passivo das operações relativas a produtos farmacêuticos”.

Às fls. 281/82 o processo foi novamente convertido em diligência, para que a PGE/PROFIS, fizesse novo parecer, desta vez com observância do disposto na Lei nº 7.014/96, que impossibilita o lançamento do tributo contra o destinatário, na circunstância do remetente possuir inscrição como substituto tributário (CS) neste estado, e, a se considerar o lançamento improcedente, não haveria a quem responsabilizar pelo pagamento do tributo devido, constituindo-se numa situação inédita, a de exclusão tanto do remetente como o destinatário da responsabilidade tributária.

A d. PGE/PROFIS manteve o entendimento inicial, porém com outros fundamentos, asseverando que “em que pese o excelente raciocínio empreendido pelo conselente, parece-me absolutamente claro que o Conv. ICMS 76/94 não albergou o Recorrente como substituto tributário, não sendo possível, tratando-se de um regime de exceção, um elastecimento da intelecção da norma” e entendeu que o Convênio por expressa autorização Constitucional é o conjunto normativo que trata de matérias relativas às isenções e substituição, colocando-se no segundo plano na escala normativa destes temas, abaixo apenas da Constituição Federal”.

Pelo exposto acima, entendeu a d. PGE/PROFIS que por ter expressa autorização constitucional, o Convênio 76/94 restringe a obrigação do recolhimento aos fabricantes e importadores, e assim deverá ter supremacia sobre quaisquer outras normas na escala hierárquica normativa, por estar em segundo plano, abaixo apenas da CF, e por conseguinte, não se pode impor obrigação do recolhimento ao remetente das mercadorias desta lide.

Primeiro, não se pode negar que nos 2 pareceres há uma visível controvérsia jurídica - é que no segundo, ao responder às perguntas do pedido de diligência à fl. 281 (há responsabilidade solidária entre os contribuintes remetentes e destinatários das operações cuja ausência de pagamento resultou neste lançamento de ofício? caberia o aproveitamento do pagamento de parte dos valores lançados que foram recolhidos pelos destinatários, objeto do Recurso de Ofício?), e ainda pedindo que se considerasse o fato de que a Lei nº 7.014/96, nos dispositivos citados no pedido de diligência, impede o lançamento contra o destinatários, assim foi respondido às fls. 288/89:

“Não existe responsabilidade solidária entre o contribuinte remetente e os destinatários, uma vez que a solidariedade presume a existência dum a obrigação, com pluralidade de obrigados, o que não se encontra presente na hipótese vertente; que não existindo obrigação atribuída ao remetente, por óbvio não existirá solidariedade e não entendo possível o aproveitamento do pagamento pelos destinatários, por ausência de lastro obrigacional

Assim, acolhendo-se o teor dos pareceres, este Conselho estaria a decidir uma situação tributária insólita, que é dar provimento ao Recurso Voluntário, desobrigando o Recorrente do pagamento do imposto mantido na Junta como procedente, e ao mesmo tempo também dar provimento ao Recurso de Ofício, pois nos termos do próprio parecer os pagamentos efetuados não aproveitam para abatimento do lançamento, por ausência de lastro obrigacional dos destinatários, por afirmar que “não existindo obrigação atribuída ao remetente, por óbvio não existirá solidariedade e não entendo possível o aproveitamento do pagamento pelos destinatários”.

Assim, ao não atribuir ao Recorrente a responsabilidade pelo pagamento do imposto implicando em provimento do Recurso Voluntário, assim como opinando pelo provimento do “Recurso de Ofício”, significa dar provimento aos 2 recursos, mas de resultado financeiramente NULO para a Fazenda Pública, já que o provimento do Recurso de Ofício resultaria inócuo, pelo provimento simultâneo do Recurso Voluntário sobre a mesma lide.

Ademais, todos os exemplos citados em ambos os pareceres, de decisões judiciais em tribunais, que corroboram a supremacia do princípio da especialidade em antinomias, que é o núcleo do fundamento do parecer, embora possivelmente se aplique quanto às questões tratadas nos processos julgados ali citados, não se aplicam ao caso desta lide, já que, como veremos, o critério de especialidade não é o único a ser ponderado, mas apenas um deles.

Assim, com a máxima e respeitosa vénia, discordo do teor dos 2 pareceres da d. PGE/PROFIS.

Entendo que a hermenêutica jurídica é uma das tarefas mais árduas em que se debruçam os aplicadores do direito, não sendo incomum equívocos na exegese dos dispositivos legais, notadamente no cipoal legislativo em que se assenta o nosso Direito Tributário.

No caso do segundo parecer, quando foi aventada a hierarquia constitucional, quando foi dito que “*o Convênio por expressa autorização Constitucional é o conjunto normativo que trata de matérias relativas às isenções e substituição*” houve claro equívoco, pois não estamos nesta lide a tratar dos Convênios previstos na Constituição Federal, já que este se reporta apenas a isenções e benefícios fiscais, **jamais de substituição tributária**.

Os Convênios previstos na CF se diferenciam dos Convênios do Código Tributário Nacional, sendo o único liame existente apenas o próprio nome - “**CONVÊNIOS**”, mas que são institutos distintos, nos termos dos fundamentos adiante expostos.

O art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição, estabelece que:

“*compete à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*”,

À primeira vista, o texto constitucional evidencia que não se trata de **matérias relativas às isenções e substituição**, como dito no parecer supracitado, mas tão somente isenções, incentivos e benefícios fiscais, jamais substituição tributária, que não é matéria afeita à categoria de benefícios e incentivos ou mesmo isenções.

Este dispositivo constitucional é matéria que foi tratada pela **Lei Complementar 24/75 que instituiu o regime de Convênios**, já que os Estados não têm autonomia para conceder benefícios fiscais unilaterais, e que se exige inclusive a recepção das assembleias legislativas estaduais, e não por meio de decretos do poder executivo para que possua caráter integrante da legislação tributária estadual, como costuma ocorrer com os Convênios de que trata esta lide (Convênios ICMS 81/93 e 76/94).

Assevera Marco Aurélio Greco que “*o Convênio que trata de incentivos, é aquele decorrente da Constituição e plasmado na LC 24/75, e que guarda as características especiais outrora observados, sendo que os demais se encaixam em Convênios meramente de administração tributária, e que, por conseguinte, seriam aqueles descritos nos artigos 100, inciso IV, 102 e 199 do CTN e que não se confundiria com a natureza jurídica dos Convênios que tratam de benefícios*”.(Direito Tributário e Financeiro Coordenadores: Demetrios Nichele Macei, Flávio Couto Bernardes – Florianópolis: CONPEDI, 2017).

Tal temática também é discutida no campo do Direito Administrativo, já que Odete Medauar entende pela desnecessidade da aprovação do Poder Legislativo quanto aos atos praticados pelo Poder Executivo no caso dos Convênios previstos no CTN. (MEDAUAR, Odete. **Convênios e Consórcios Administrativos**. Revista Jurídica da Prefeitura Municipal de São Paulo. São Paulo, nº 02, 1996, p. 68-89).

De forma a encerrar esta questão trago por último, ensinamentos do Mestre Claudio Carneiro - “*é importante esclarecer que os Convênios previstos pelo art. 155, parágrafo 2º XII, g, da CF/88 não devem ser confundidos com os Convênios previstos no art. 7º, no art. 100, IV do CTN assim como no art. 199 todos do CTN*” (Carneiro, Claudio – Curso de Direito Tributário e Financeiro 7ª ed. – São Paulo, Saraiva, 2018). Vejamos o que dizem os supracitados artigos do Código Tributário Nacional:

**Art. 7º** A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

**Art. 199.** A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou Convênio.

Os Convênios aqui tratados pelo CTN não se reportam aos previstos na Constituição Federal, já que tais Convênios que dizem respeito às técnicas de arrecadação e fiscalização tributária (incluindo-se nesta seara a substituição tributária), e não se confundem com os Convênios de isenções, incentivos e benefícios fiscais, já que aqueles apenas atribuem aos contribuintes dos

estados remetentes, a obrigação de reter e recolher os tributos aos estados destinatários, nem tampouco tais Convênios ou protocolos se obrigam à recepção pela Assembleia Legislativa, nos termos da **LC 24/75** exatamente por não se reportarem a isenções e incentivos, e são recepcionados por simples decretos do poder executivo.

Concluindo, conforme relatos dos parágrafos anteriores, **os Convênios ICMS 81/93 e 76/94 estão previstos no Código Tributário Nacional, já transcritos, mas é no artigo 100, inciso IV que ficam suficientemente claros que não se reportam a isenções, benefícios ou incentivos fiscais**, e ainda diz textualmente a posição hierarquicamente normativa deles, pois tais Convênios visam apenas ao interesse da arrecadação e fiscalização tributária, como é o caso da substituição tributária desta lide, onde não se vislumbra benefícios de qualquer ordem, mas tão somente uma facilitação no recolhimento do imposto pelo remetente das mercadorias. Vejamos para melhor compreensão o texto normativo:

***Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:***

**I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;**

**II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;**

**III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;**

**IV - os Convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.**

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

Assim, o CTN define explicitamente os Convênios do inciso IV como **normas complementares das leis**, tratados e convenções internacionais e dos decretos, não havendo, pois, como se coadunar com uma hierarquia em segundo plano da CF, conforme entendido pela d. PGE/PROFIS, estando inclusive abaixo das leis ordinárias, sob o aspecto hierárquico normativo.

Nesse contexto, os Convênios decorrentes de isenções e benefícios fiscais previstos na CF, se recepcionados pelas Assembleias Legislativas Estaduais, podem ser equiparadas às leis ordinárias, contudo, os Convênios do art. 100 do CTN, sendo apenas, como diz o CTN, normas complementares das leis e dos decretos, não podendo jamais se configurar no *status* de uma lei ordinária, muito menos se colocar acima destas.

Assim, em resumo, a questão posta é que Convênio ICMS 81/93 trata de normas gerais do regime de substituição tributária, e o Convênio ICMS 76/94 trata da matéria específica para medicamentos – elegendo o sujeito passivo como importador ou industrial fabricante, e não sendo esta atividade do Recorrente, pois é estabelecimento atacadista distribuidor, há uma exclusão tácita do Recorrente do polo passivo.

Para deslinde da questão posta, necessário fazer um aprofundamento da legislação, de forma a se verificar se o critério de resolução adotado para a solução do conflito de normas está adequado, observando-se de forma ampla, todo o arcabouço jurídico da substituição tributária nos termos da legislação vigente neste Estado. Passemos então a uma análise de modo mais amplo, de forma a se fundamentar a decisão deste Conselho.

Primeiro, devemos admitir que é incontrovertido que as mercadorias que constam nas operações estão submetidas ao regime de substituição tributária, conforme se depreende do RICMS vigente:

***Art. 289 - Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.***

**III - medicamentos;**

Segundo, não podemos olvidar que o Recorrente possui uma inscrição como contribuinte substituto (CS) tributário, neste estado, conforme se denota do próprio lançamento de ofício, com o número da respectiva inscrição, e é importante verificar como a legislação trata as condições para obtenção de inscrição como CS.

Depois, diz o art. 2º, inciso III, “a”, do RICMS/2012 - *Inscrir-se-ão no Cadastro de Contribuintes,*

*antes de iniciarem suas atividades- na condição de SUBSTITUTO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO as pessoas jurídicas de outra unidade da Federação que efetuarem remessas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária para contribuintes estabelecidos neste Estado, observado o disposto em Convênios e protocolos dos quais a Bahia seja signatária.*

Assim, de início, há de se questionar então, porque o contribuinte catarinense solicitou a inscrição estadual como contribuinte substituto, se na condição de distribuidor entende que estaria excluído da sujeição passiva, e além disso, tem recolhido impostos com regularidade, já que inclusive o art. 5º do mesmo RICMS impõe condições para obtenção da inscrição de substituto tributário, não sendo inteiramente livre a concessão da inscrição:

*O contribuinte que solicitar inscrição no CAD-ICMS deste Estado como substituto tributário deverá remeter os seguintes documentos à Gerência de Substituição Tributária - GERSU, da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia:*

*I - estimativa anual das vendas para o Estado da Bahia;*

*II - registro ou autorização de funcionamento expedido por órgão competente pela regulação do respectivo setor de atividade econômica;*

*III - comprovante de capacidade financeira, quando solicitado pela GERSU.*

Para tal, o contribuinte estimou as vendas para este estado, e atestou a capacidade financeira, tudo isso aparentemente **segundo a tese do próprio Recorrente, sem necessidade, já que na condição imposta pelo Convênio ICMS 76/94, alega que não é o substituto tributário, e não figura no pólo passivo da relação tributária.**

O art. 27 do RICMS por sua vez, dispõe dos critérios para cancelamento da inscrição:

*Dar-se-á a inaptidão da inscrição, por iniciativa da repartição fazendária: (...)*

*IX - quando o contribuinte substituto estabelecido em outra unidade da Federação:*

*a) deixar de recolher o ICMS retido por substituição tributária;*

*b) deixar de remeter, por dois meses consecutivos ou alternados, arquivo eletrônico com o registro fiscal das operações interestaduais;*

*c) deixar de entregar, por dois meses consecutivos ou alternados, arquivo eletrônico com a Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS - Substituição Tributária - GIA-ST;*

*d) deixar de informar, por dois meses consecutivos ou alternados, a não realização de operações sob o regime de substituição tributária;*

Fica a observação de que o Recorrente não teve sua inscrição cancelada, pois **vem de forma regular, cumprindo fielmente as obrigações acessórias como envio dos arquivos eletrônicos, GIA-ST, etc.** O Recorrente também efetua recolhimentos do ICMS ST, conforme se verifica nos controles de arrecadação (sistema INC da SEFAZ), denotando em princípio uma situação anômala – **ao mesmo tempo que diz não ser o sujeito passivo, o que implicaria nem mesmo ter uma inscrição, de fato a possui, e ainda vem recolhendo ICMS em quantias vultosas, inclusive neste exercício em que foi fiscalizado, 2013, em que recolheu a expressiva soma de R\$3.703.249,64.** Vejamos abaixo, síntese dos recolhimentos nos últimos anos.

EXERCÍCIO	VL. RECOLHIDO
2013	3.703.249,64
2014	346.241,36
2015	1.816.285,29
2016	1.674.701,87
2017	856.670,40
TOTAL	8.397.148,56

Ou seja, diante destes fatos, uma concordância com a improcedência do lançamento, reforçaria inclusive o eventual propósito de uma repetição do indébito do Recorrente junto à Secretaria da Fazenda, de todos os valores até então recolhidos, que alcança a expressiva quantia de R\$8.397.148,56 em 5 exercícios encerrados, na condição de substituto tributário das suas operações com medicamentos destinados ao Estado da Bahia.

Conforme verificaremos abaixo, não é em todas as situações de substituição tributária que se permite a responsabilidade solidária, podendo nestes casos, haver mesmo a repetição de indébito, caso se constate que não é o sujeito passivo da obrigação tributária nem mesmo solidariamente, conforme disposição legal da Lei Fonte do ICMS na Bahia – Lei nº 7.014/96:

*Art. 6º - São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

(...)

*XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de Convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.*

Pelo artigo acima transcrito, o destinatário baiano, uma vez sendo autuado pelas aquisições efetuadas junto ao Recorrente, poderá alegar que além de não ser o sujeito passivo da relação tributária, sequer pode ser responsabilizado solidariamente já que a condição para tal, é que **o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário**. Ou seja, se o remetente é distribuidor e não fabricante ou importador, segundo as regras do Convênio ICMS 76/94, **não deveria possuir inscrição neste estado de forma a se atribuir ao destinatário a sujeição passiva, ao menos como sujeito solidário**. Vejamos a seguir o que diz o parágrafo 5º do art. 8º da mesma Lei nº 7.014/96:

*§ 5º A responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade solidária do contribuinte substituído nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais junto a contribuinte substituto, por força de Convênio ou protocolo, que não possua inscrição ativa neste Estado.*

O dispositivo legal acima, reforça o fato de que em havendo protocolo ou Convênio, e o remetente não tendo inscrição neste estado, recai a responsabilidade do destinatário para pagamento do imposto. Contudo, na situação em lide, o remetente possui inscrição neste Estado, e assim, configura-se ausente a responsabilidade solidária do contribuinte destinatário das mercadorias. Vejamos ainda, as disposições legais reportadas na Lei nº 7.014/96 acerca da substituição tributária em operações interestaduais:

*Art. 11. Quando for celebrado entre a Bahia e outras unidades da Federação acordo para cobrança do imposto por substituição tributária nas operações com determinada mercadoria, ficará esta automaticamente enquadrada no regime, na forma prevista em regulamento.*

Tal situação reside no fato de que o Recorrente não teria mesmo condição de deslocar o sujeito passivo para o destinatário, por conta do dispositivo legal abaixo transcrito:

*Decreto nº 11.872 de 04 de dezembro de 2009*

*Dispõe sobre regime especial de tributação nas aquisições de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário efetuadas por distribuidor de medicamentos localizado neste Estado.*

*O GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA, no uso de suas atribuições e considerando os Protocolos ICMS 99/09 e 105/09, D E C R E T A*

*Art. 1º - Fica instituído regime especial de tributação ao distribuidor de medicamentos localizado neste Estado, mediante celebração de termo de acordo, nas importações e nas aquisições interestaduais dos produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, relacionados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS, para atribuição da responsabilidade pela antecipação tributária do ICMS relativa às operações subsequentes nos termos deste Decreto.*

*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.*

*Art. 4º - O termo de acordo para adoção do regime especial de tributação previsto neste Decreto será firmado entre o Estado da Bahia, representado pela Secretaria da Fazenda, através do titular da Superintendência de Administração Tributária, e o contribuinte, após apreciação da Gerência de Substituição Tributária, no qual serão determinadas as condições e procedimentos aplicáveis ao caso.*

Assim, ainda que se considere que o Convênio ICMS 76/94, ao excluir os atacadistas, deslocou a sujeição passiva do Recorrente para os destinatários, necessário se faz observar o disposto no art. 4º do Decreto supracitado, pois não consta que haja qualquer acordo entre Santa Catarina e o

Estado da Bahia para dispensa da retenção do imposto para o destinatário das mercadorias.

Assim, concluo que embora o Remetente reivindique em sua defesa a ausência de sujeição passiva, vem se comportando como o sujeito passivo das operações com destino a este Estado, conforme provam os recolhimentos efetuados, o que por si, não serviria de argumento único para sustentação do lançamento tributário, pois nada impediria o contribuinte de cometer erros circunstanciais de entendimento quanto à legislação vigente e se considerar sujeito passivo, quando não o seria.

Assim, passo à questão da análise das duas antinomias postas, entre os dois Convênios (o de regra geral das operações com substituição tributária, 81/93 e o de medicamentos, 76/94), e o da própria legislação estadual e o Convênio ICMS 76/94.

Trazendo a discussão para o plano da antinomia sem sujeição hierárquica da Constituição em prol do Convênio, como entendeu a d. PGE/PROFIS, discordo não da regra de especificidade sobre a regra geral, porquanto há uma sucessão de regras a serem analisadas antes de se chegar esta, no caso o do critério da hierarquia das normas, que vem em primeiro plano. Primeiro, importante verificar o que diz a LC 24/75 que assim determinou em seu artigo 4º:

*"Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos Convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os Convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos Convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo."*

Vejamos o que diz o DECRETO N° 6.284, DE 14/03/1997 (DO-BA, DE 15 E 16/03/1997). O GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA, no uso de suas atribuições e tendo em vista a Lei nº 7014, de 04 de dezembro de 1996.

#### **DECRETA**

*Art. 1º - Fica aprovado o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), anexo a este, Decreto.*

*Art. 2º - Ficam recepcionadas por este, Decreto as normas dos Convênios, ajustes e protocolos firmados entre o Estado da Bahia e as demais unidades da Federação, acerca de benefícios fiscais e obrigações tributárias, inclusive substituição tributária, naquilo em que forem compatíveis com o Regulamento ora aprovado.*

O Decreto acima é posterior aos 2 Convênios, e os receptionou, contudo com a ressalva **"naquilo que forem compatíveis com o Regulamento ora aprovado"**, deixando evidente que não incorpora aspectos incompatíveis com o Regulamento do ICMS. Nesse contexto, os Convênios decorrentes de isenções e benefícios fiscais, previstos na CF, se receptionados pelas Assembleias Legislativas Estaduais podem ser equiparadas às leis ordinárias, contudo, os Convênios do art. 100 do CTN, os quais estamos aqui tratando, não têm qualquer relação com benefícios ou isenções, já que são meramente procedimentais para efeitos de arrecadação e fiscalização, e no máximo se equiparam a decretos do executivo, sendo apenas, como diz o CTN, em resumo, **normas complementares leis e dos decretos, não podendo jamais se configurar o status de uma norma dita "complementar", com a própria norma.**

Nos ensinamentos do grande mestre italiano Norberto Bobbio, *antinomia jurídica é aquela situação que se verifica entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico, tendo o mesmo âmbito de validade* (Teoria do Ordenamento Jurídico, pág.88. Editora UNB – 10ª ed). Para solucionar isto, o Direito estabelece regras para solução de antinomias, aplicando-se 3 critérios, por ordem de importância: da hierarquia, o cronológico, e o da especialidade.

Não há dúvidas, que quanto ao critério cronológico e da especialidade haveria de prevalecer o Convênio ICMS 76/94, e neste aspecto o parecer da d. PGE/PROFIS é inatacável. Contudo, precede a estes 2 critérios, o da hierarquia, que a meu ver não foi ponderado quando da elaboração do primeiro parecer. Aplicando-se o critério da hierarquia, prevalecerá primeiro a Constituição Federal, a seguir a Lei Complementar nº 87/96, a Lei nº 7.014/96 e o Decreto nº 6.284/97.

Assim, dentro do processo de escolha de critérios, devo ponderar que o critério cronológico e o

critério da especialidade devem ser utilizados quando as duas leis em conflito são de mesmo *status jurídico*, o que não é o caso, não havendo prevalência do critério cronológico nem da especialidade, sobre um dos mais importantes princípios do nosso ordenamento jurídico, **o da hierarquia das normas**, sob pena de se estabelecer total insegurança jurídica nas relações sociais e econômicas.

O art. 59 da Constituição Federal é claro quanto à obediência à hierarquia do processo legislativo. Só para reafirmar a fiel fundamentação do critério hierárquico, cito mais uma vez Norberto Bobbio, quando ele afirma:

*As normas superiores podem revogar as inferiores, mas as inferiores não podem revogar as superiores, pois a inferioridade de uma norma em relação à outra consiste na menor força do seu poder normativo e essa menor força se manifesta justamente na incapacidade de estabelecer uma regulamentação que esteja em oposição à regulamentação de uma norma hierarquicamente superior.* (ob. cit. pág. 93).

O STF tem reiteradas decisões quanto ao fiel cumprimento da hierarquia legislativa, a exemplo dos excertos adiante transcritos:

*"A manutenção de decisões divergentes da interpretação constitucional revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional."* (RE 227.001-ED, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 18-9-07, DJ de 5-10-07).

*"Não pode, portanto, lei ordinária, sob pena de inconstitucionalidade por invasão de competência, ingressar na esfera de competência da lei complementar para derrogá-la."* (MS 20.382/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 09/11/90) e em período mais recente confirmou a jurisprudência anterior (AGRAG 359.200/PR, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 13/6/2002).

Na Representação nº 1.417/DF - o STF também robusteceu o princípio da interpretação hierárquica conforme a Constituição, por constituir-se em uma diretriz de “prudência política”:

*Dante de normas infraconstitucionais polissêmicas ou plurissignificativas, deve-se optar pelo sentido que seja compatível com a Constituição e não naquele que resulte na sua declaração de inconstitucionalidade.*

Assim, há de se verificar qual o *status jurídico* dos Convênios e protocolos, dentro da hierarquia da legislação tributária, já que a tributação decorre da utilização de uma série de normas jurídicas distintas que constituem a legislação tributária (art. 96 do Código Tributário Nacional), assim posta:

- a) Constituição - é a lei fundamental do Estado;
- b) **Emendas à Constituição – são modificações realizadas pelo Congresso Nacional na própria Constituição;**
- c) **Leis complementares (ou leis complementares à Constituição) – disposições legais com a função de complementar dispositivos constitucionais que tratam genericamente de determinadas matérias**
- d) Resoluções do Senado Federal – disposições normativas aprovadas exclusivamente pelo Senado Federal com a mesma força da lei ordinária.
- e) Leis ordinárias – disposições normativas aprovadas pelos parlamentos (Congresso Nacional, Assembleia Legislativa, Câmara Legislativa do Distrital Federal e Câmara de Vereadores).
- f) Tratados e convenções internacionais - acordos firmados entre Estados soberanos para regular assuntos de interesse comum.
- g) Decretos - normas jurídicas editadas pelo Chefe do Poder Executivo (Presidente da República, Governador ou Prefeito) com o objetivo de interpretar e detalhar a aplicação prática da lei
- h) Normas complementares - orientações dadas pelas autoridades administrativas viabilizando a interpretação uniforme da legislação tributária. São veiculadas por intermédio de portarias, instruções normativas, pareceres, atos declaratórios, assim como **os Convênios celebrados pelos entes estatais entre si.**

Os Convênios em discussão nesta lide, conforme já exaustivamente dissecado neste voto, não tratam de benefícios e isenções fiscais, pois se reportam ao art. 100, IV do CTN, e estão na última

escala da hierarquia tributária, não podendo se sobrepor às demais normas.

Desse modo entendo não prevalecer no estudo da antinomia posta, nem o critério cronológico, nem o da especialidade, já que no primeiro critério, o hierárquico, a lei estadual deixa evidente a impossibilidade de se estabelecer o contribuinte destinatário como responsável por solidariedade, uma vez que o remetente se enquadra nos dispositivos do Convênio ICMS 81/93, não sendo possível transferir a responsabilidade do recolhimento do imposto, para o destinatário.

Conforme o disposto anteriormente, com a dissecação dos dispositivos da Lei nº 7.014/96 e do Regulamento vigente do ICMS, e do Decreto nº 11.872/09, é certo que o Recorrente dispõe de inscrição estadual neste Estado, inviabilizando, repito, até mesmo a responsabilidade do destinatário por solidariedade do pagamento do imposto por substituição tributária.

Acatar os termos da defesa é estabelecer a insegurança jurídica, já que os demais recolhimentos efetuados pelo Recorrente podem vir inclusive a ser objeto de repetição de indébito, rasgando-se o Decreto nº 6.284/97. Reforça isto, o fato do PARECER DITRI nº 5670/2008, anexado a este processo às fls. 126/27, ao indeferir o pedido em que a JOHNSON E JOHSON COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO, pede Regime Especial para retenção do ICMS nos termos do Convênio ICMS 76/94.

Conforme o parecer supra, informa o contribuinte acima citado, que na ocasião em que solicitou a inscrição como substituto tributário neste Estado, **estava na condição de indústria, mas deixou de exercer qualquer atividade industrial e passou apenas à de distribuição**, e ressalta o fato do citado Convênio estabelecer apenas ao importador ou fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto.

**Que apesar disto, ao longo dos anos vem cumprindo a regra do recolhimento por antecipação, mesmo sem estar sujeito à substituição tributária por ser atacadista e não mais fabricante, e que a única forma de regularizar a situação seria mediante concessão de regime especial.**

A DITRI por fim indeferiu o pedido por entender que os estados da Bahia e Paraíba, onde está o contribuinte, sendo signatários do Convênio ICMS 76/94, **considera desnecessário Regime Especial para retenção do imposto, tendo em vista o disposto no convênio ICMS 81/93, que já obriga o contribuinte a ter inscrição como substituto tributário**, considerando então, ser inaplicável a pretensão do regime solicitado. Ademais, a jurisprudência deste Conselho tem mantido os lançamentos em idêntica situação, inclusive contra o Recorrente conforme ementa abaixo:

*PROCESSO - A. I. Nº 297856.0107/13-1*

**RECORRENTE - TAKEDA DISTRIBUIDORA LTDA. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL**

**RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0308-01/13**

**ORIGEM - IFEP COMÉRCIO**

**PUBLICAÇÃO - INTERNET: 31/08/2017**

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF 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.

Dada a importância deste voto, que é contrário a 2 pareceres da d. PGE/PROFIS, considero importante trazer trechos do acórdão acima, em que a própria PGE, diferentemente deste processo, deu parecer favorável ao fisco, na segunda infração, de igual teor desta lide, conforme podemos extrair do relatório:

*As 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.*

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.

O PAF foi encaminhado à Gerência de Substituição Tributária (GERSU), de modo a informar se existe acordo interestadual entre os Estados de Santa Catarina e Bahia disposto 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 “*o 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*”.

Por fim, o voto do Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo, em precisa decisão, fulminou a pretensão do Recorrente nos dizeres abaixo:

*No que tange à segunda infração, em que pesa restar comprovado que todos os destinatários das mercadorias eram detentores do regime especial de tributação, concordo com a irresignação 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 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 necessário que haja, também, previsão em acordo interestadual entre os Estados envolvidos na operação para o deslocamento da responsabilidade tributária, conforme a seguir transrito:*

**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), mantém-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.

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e passo ao exame do Recurso de Ofício.

A primeira instância deste Conselho recorreu de ofício por conta de haver reduzido o lançamento nos valores que comprovadamente foram pagos por contribuintes destinatários das mercadorias (contribuintes substituídos). Para tal é preciso verificar se os destinatários podem adimplir a obrigação sem a capacidade passiva para fazê-lo, apesar de intervenientes na relação econômica do fato gerador da obrigação tributária.

Conforme já comentado na primeira parte deste voto, a d. PGE/PROFIS às fls. 288/89 opinou que “*não existe responsabilidade solidária entre o contribuinte remetente e os destinatários, uma vez que a solidariedade presume a existência duma obrigação, com pluralidade de obrigados, o que não se encontra presente na hipótese vertente ; que não existindo obrigação atribuída ao remetente, por óbvio não existirá solidariedade e não entende possível o aproveitamento do pagamento pelos destinatários, por ausência e lastro obrigacional*”, ou seja, claramente opina pelo Provimento do Recurso de Ofício. Tal opinativo, por oportuno, se assenta no art. 6º da Lei nº 7.014/96 quando diz que:

- São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(...)

XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de Convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o

*remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.*

Tendo o Recorrente, inscrição como substituto tributário neste Estado, desobriga o destinatário de qualquer responsabilidade e quanto ao fato de que apresentou na impugnação inicial, declaração, de um contribuinte afirmando que não pediria restituição, não podemos olvidar mesmo que mesmo havendo consentimento do substituído em pagar o imposto devido pelo substituto, ainda que tenha anexado declaração expressa de renúncia à restituição no processo, tal acordo não pode ser aceito pelo Fisco, em virtude do art. 123 do CTN abaixo transcrito:

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Aceitar tal situação é por em risco a segurança jurídica dos recolhimentos já efetuados, porque o direito à restituição está assegurado no nosso ordenamento jurídico vigente, pelo inciso II, do art. 165 do CTN:

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

*I – (...)*

*II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*III – (...)*

Contudo, consultando os sistemas de informações da SEFAZ, constatou-se que não houve repetição de indébito dos destinatários, e tendo o exercício do lançamento, 2013, já alcançado pela decadência, e impossibilitada restituição, a manutenção do lançamento sobre o valor que foi pago, ainda que erroneamente, constitui enriquecimento sem causa do Estado. Assim posto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, e mantendo a Decisão recorrida.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração. Recursos de Ofício e Voluntário NÃO PROVIDOS.

#### **VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)**

Em que pese a bem fundamentada decisão proferida pelo i. Relator, peço vênia para divergir do seu entendimento quanto às operações remanescentes deste Auto de Infração.

A autuação imputa ao sujeito passivo a falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2013.

Inicialmente é imperioso frisar que o contribuinte é um distribuidor de medicamentos localizado em Santa Catarina que remete mercadorias para adquirentes localizados em outros Estados da federação. Por tal razão, não é obrigada à retenção e recolhimento do ICMS-ST, conforme as regras atinentes à substituição tributária de medicamentos em operações interestaduais, como restará demonstrado ao longo deste voto.

Conforme dispõe o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96:

*Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.*

Neste passo, foi celebrado o Convênio ICMS 76/94, na esfera do CONFAZ, o qual estabelece as pessoas jurídicas enquadradas na situação de substitutos tributários nas remessas interestaduais de medicamentos, sendo os Estados da Bahia e Santa Catarina signatários.

Conforme determina a Cláusula Primeira, figuram como sujeito passivo por substituição tributária das operações interestaduais com medicamentos o estabelecimento importador ou o industrial fabricante. Vejamos:

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

Assim, o Convênio 76/94, que é competente para tratar da matéria de ICMS ST nas remessas interestaduais com medicamentos (matéria dos autos), conforme determinação da própria Lei Complementar, diz serem os sujeitos passivos do referido imposto de ICMS ST os estabelecimentos importador ou industrial, não sendo exigível a cobrança da ora Recorrente, distribuidora de medicamentos.

O Convênio 81/93, que é anterior ao Convênio ICMS 76/94, trata de maneira geral sobre o ICMS ST, determinando os procedimentos a serem adotados. Segundo tal Convênio, o substituto legal tributário é o contribuinte que realizar operação interestadual de qualquer mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária estatuído em Convênio ou Protocolo dos quais o Estado da Bahia seja signatário, independente de sua condição de industrial, importador, atacadista ou varejista.

Esse foi o fundamento legal da referida autuação, a qual foi mantida pela Junta de Julgamento Fiscal e acompanhada pelo n. Relator.

Todavia, o que se deve atentar no presente caso é o seguinte: O Convênio 81/93, além de ser anterior, determina as diretrizes gerais do ICMS ST ao passo que o Convênio 76/94 é posterior e trata especificamente e especialmente da matéria dos autos, qual seja, a remessa interestadual com medicamentos.

Assim, contrariando a lógica trazida pelo Relator, entendo que, quanto à hierarquia das normas, o Convênio ICMS 76/94 é posterior ao Convênio ICMS 81/93, revogando norma anterior que preceda, além de tratar especificamente sobre a matéria da remessa interestadual de medicamentos, ao passo que o Convênio ICMS 81/93 trata do ICMS ST de maneira geral.

Nesta mesma linha entendeu a PGE/PROFIS, que nas três manifestações solicitadas por este Órgão Julgador, opinou pelo acatamento das razões do contribuinte, ao confirmar a especialidade do Convênio ICMS 76/94, destacando que não se pode imputar a estabelecimentos distribuidores a condição de sujeito passivo das operações relativas a produtos farmacêuticos. Tal opinativo foi, inclusive, chancelado pelo Procurador Geral Dr. Paulo Moreno de Carvalho.

Em oportunidade posterior, o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior ratificou o parecer anterior em sua integralidade, e mais, quanto a solidariedade afirmada no voto condutor, afirmou que tal argumento sequer foi objeto da autuação, na medida em que o imposto não é cobrado por solidariedade.

Por fim, na última manifestação, a i. procuradora Maria Dulce Baleiro concluiu que a distribuidora de medicamentos não está sujeita ao recolhimento do ICMS ST nas operações interestaduais entre Santa Catarina e Bahia.

Assim, entendo ser incontroverso tal entendimento.

Ademais, reforçando a tese apresentada, observa-se que o próprio Convênio 81/93, em sua Cláusula quinta, parágrafo único, determina que o sujeito passivo por substituição é aquele definido por convênio ou protocolo que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria. Ou seja, numa interpretação clara, é o Convênio 76/94, o qual versa especificamente sobre a matéria dos autos, que tem competência para determinar, especificamente, o sujeito passivo da operação. Vejamos:

*Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:*

...  
*Parágrafo único Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria. (Acrescentado pelo Conv. ICMS 114/03)*

Outro ponto que merece destaque é o fato de que restou demonstrado pelo recorrente que todos os adquirentes para os quais houve a venda de medicamentos no período fiscalizado, possuem Regime Especial de tributação, concedido nos termos do Decreto nº 11.872/09, o qual lhes atribui a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do ICMS devido em relação às operações subsequentes, comprovando, mais uma vez, que o distribuidor não é sujeito passivo do ICMS ST nas remessas interestaduais de medicamentos. É o que dispõe o art. 1º:

*Art. 1º Fica instituído regime especial de tributação ao distribuidor de medicamentos localizado neste Estado, mediante celebração de termo de acordo, nas importações e nas aquisições interestaduais dos produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário a seguir relacionados, para atribuição da responsabilidade pela antecipação tributária do ICMS relativa às operações subsequentes nos termos deste Decreto: (grifo nosso).*

Deste modo, por tudo quanto exposto, entendo que merece guarda a tese do contribuinte, motivo pelo qual voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, PROVER o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 232400.0002/15-9, lavrado contra TAKEDA DISTRIBUIDORA LTDA.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Fernando Antonio Brito de Araújo, Valnei Sousa Freire e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Ildemar José Landin e José Roservaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário)

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário)

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. PGE/PROFIS