

PROCESSO - A. I. Nº 281071.0013/18-2
RECORRENTE - EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0104-02/19
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 14/05/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0020-11/20

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. TRANSFERÊNCIAS DE MEDICAMENTOS, MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ÀS FILIAIS DESTE ESTADO. CONVÊNIO ICMS 76/94. O recorrente, na condição de atacadista, não é sujeito passivo do ICMS-ST, pois, conforme determina o Convênio ICMS 76/94 em sua cláusula primeira, figuram no polo passivo do ICMS-ST o estabelecimento importador ou industrial fabricante. De ofício, **Nulo** o Auto de Infração por ilegitimidade passiva. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 2ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0104-02/19 - que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafoado, lavrado em 28/12/2018 para exigir o débito de R\$1.235.498,54, relativo aos exercícios de 2014 a 2016, sob a acusação de “Procedeu a retenção a menor 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”, sob o enquadramento legal previsto no art. 10 da Lei nº 7.014/96 c/c cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 76/94.

A Decisão de piso julgou procedente o Auto de Infração, após salientar não haver vício a macular o PAF em análise, pois as peças processuais evidenciam todas as informações necessárias à clareza e compreensão dos cálculos utilizados para a obtenção do resultado, razão de rejeitar as nulidades suscitadas, e, no mérito, tecer as seguintes considerações:

VOTO

[...]

Como já retro insinuado, não havendo contestação quanto às operações objeto da autuação, a solução da lide consiste em saber a quem pertence razão quanto a aplicação da norma específica ao caso concreto, esta limitada a saber se no cálculo para os itens identificados com a sigla LIBF (Liberado pelo fabricante) se aplica a Margem de Valor Agregado - MVA, como o sujeito passivo calculou e recolheu o ICMS ST ou se a eles se aplica o Preço Máximo ao Consumidor – PMC, como a fiscalização entende e cujos cálculos comparados resulta na exação em lide administrativa.

Ao que interessa ao caso, regendo a matéria está o artigo 10 da Lei 7014/96 e o Convênio ICMS 76/94, mais especificamente as Cláusulas primeira a quarta. Eis as redações:

Lei 7014/96

Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.

Convênio ICMS 76/94

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos.

Cláusula segunda A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

Cláusula terceira A alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo prevista na cláusula segunda será a vigente para as operações internas na unidade da Federação de destino.

Cláusula quarta O valor do imposto retido será a diferença entre o calculado de acordo com o estabelecido na cláusula segunda e o devido pela operação própria do estabelecimento que efetuar a substituição tributária, devendo ser recolhido até o dia 9 (nove) do mês subsequente ao da retenção do imposto.

Pois bem. O argumento defensivo é que os medicamentos identificados nas revistas da ABCFARMA com a sigla LIBF (Liberado pelo Fabricante) estariam “liberados do monitoramento do PMC”. Não há, portanto, discordância na aplicação do PMC estabelecido por Revista ABCFARMA para os demais medicamentos.

Contrariamente, sustentando-se em informações identificadas em texto da própria Revista ABCFARMA, bem como na Orientação Interpretativa nº 02, de 13 de novembro de 2006, expedida pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, o autuante entende que se aplica o PMC mesmo para os medicamentos identificados com a sigla LIBF, pois a expressão LIBF se refere aos medicamentos liberados do monitoramento do “Preço Fabricante (PF)”.

Agora bem. Reparando as disciplinas citadas pelo autuante, de fato, a expressão LIBF nas informações adicionais da lista de preços da Revista ABCFARMA se relaciona aos medicamentos liberados do monitoramento do Preço Fabricante (PF) e o texto da Orientação citada especifica que Preço Fabricante (PF) é o teto de preço pelo qual um laboratório ou distribuidor de medicamentos pode comercializar no mercado brasileiro um medicamento que produz”, enquanto que “o Preço Máximo ao Consumidor é o preço a ser praticado pelo comércio varejista, ou seja, farmácia e drogarias”.

Portanto, considerando que: a) a discordância entre as partes, motivo da autuação, diz respeito à base de cálculo utilizada para se chegar ao valor do ICMS ST devido, em que a Fiscalização acertadamente se fundamenta no caput da Cláusula Segunda do Convênio nº 76/94, ou seja, o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para a venda a consumidor e na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor, sugerido ao público pelo estabelecimento industrial; b) no caso em análise, como destacado pela Fiscalização, a tabela com os valores de PMC é publicada na Revista ABCFARMA. Ou seja, os PMC utilizados pela fiscalização, foram os divulgados para os períodos referentes às datas das notas fiscais consideradas na autuação; c) estando a base de cálculo, a alíquota aplicada e o imposto apurado na forma das normas aplicáveis, resta devidamente provado nos autos o recolhimento a menos do ICMS-ST nas operações relacionadas às notas fiscais objeto da autuação. Tenho, portanto, a infração como inteiramente subsistente.

Do exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA TOTAL** do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida pela 2ª JF, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 218/236 dos autos, onde, preliminarmente, suscita nulidade do Auto de Infração pela ausência de clareza e precisão das informações constantes à peça acusatória.

Afirma que, no caso concreto, o auditor fiscal, quando da elaboração das Informações Complementares que serve de escora à presente autuação não descreveu de forma clara e precisa, tampouco trouxe os elementos necessários a prática de uma defesa eficaz por parte do contribuinte, uma vez que os dados constantes na planilha apresentada pela fiscalização não restam claros, tampouco constam informações complementares à planilha de forma a auxiliar no seu pleno entendimento.

Diz verificar que alguns produtos considerados com diferenças de ICMS-ST a recolher são decorrentes de PMC e que existem alguns medicamentos que são liberados do monitoramento do PMC, identificados nas revistas com a sigla LIBF (Liberado pelo Fabricante) e, nesses casos, o apelante recolheu o ICMS-ST com base na MVA, do que cita exemplos para concluir não haver lógica na metodologia apresentada pelo Fisco, mormente quando não existe uma demonstração precisa da ocorrência da infração fiscal, notadamente pelo fato de tais medicamentos serem identificados nas revistas com a sigla LIBF, ou seja, livres de PMC, sendo daí a dificuldade do contribuinte em elaborar uma defesa técnica consistente, mesmo com a tentativa de

decomposição dos cálculos, razão para ser declarada a nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao direito de defesa.

Aduz, ainda, inoccorrência da infração lhe imputada, pois, diferentemente do que acusa o autuante, em nenhum instante efetuou recolhimento a menor de ICMS, notadamente em face da lisura e transparência de suas informações contábeis, consignados nos livros e demais documentos fiscais, razão de pedir a improcedência do Auto de Infração, eis ser flagrante falta de provas para acusação fiscal, do que requer prova pericial em respeito ao princípio da verdade real.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, há de se ressaltar ser dever de ofício do julgador a análise do devido processo legal.

No caso presente, verifico que o contribuinte, ora recorrente, não se enquadra na condição de sujeito passivo por substituição constante do Convênio ICMS 76/94, o qual atribui a qualidade de sujeito passivo por substituição, para fins de retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos, **apenas** aos estabelecimentos *importador ou industrial fabricante*, o que não se enquadra o estabelecimento autuado, localizado no Estado do Ceará, cuja atividade econômica é de comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, conforme consta do seu cadastro na SEFAZ/BA, a título de contribuinte substituto tributário sob Inscrição nº 58.294.921, assim como do cadastro da Receita Federal (fl. 10).

Em recente decisão desta 1ª Câmara, através do Acórdão CJF nº 0151-11/19, cujo voto vencedor anuir, de relatoria da i. Conselheira Laís de Carvalho Silva, por ser de conteúdo extremamente didático, peço *venia* para transcrever e considerá-lo como minhas palavras ao deslinde do caso concreto:

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)

Em que pese a bem fundamentada decisão proferida pelo i. Relator, peço vênica 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 Baleeiro 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)
[...]*

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

Portanto, conforme ocorreu no caso presente, o remetente, estabelecimento filial e atacadista da empresa EMPREENDIMIENTOS PAGUE MENOS S/A, localizado no Estado do Ceará, quando das operações de transferências às filiais localizadas no Estado da Bahia (e não em operações de Vendas, como consta da acusação fiscal), **não é o sujeito passivo** pela substituição tributária das operações interestaduais com medicamentos, eis que a cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, regra específica, estabelece a responsabilidade para retenção e recolhimento do imposto ao **estabelecimento importador ou o industrial fabricante**.

Por sua vez, o Convênio ICMS 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), em sua cláusula segunda determina que “*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*” (grifo nosso).

Diante destas considerações, sob outra fundamentação, de ofício, concluo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para declarar a nulidade do Auto de Infração, por ilegitimidade do sujeito passivo.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para modificar, de ofício, a Decisão recorrida e julgar NULO o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto para modificar, de ofício, a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **281071.0013/18-2**, lavrado contra **EMPREENHIMENTOS PAGUE MENOS S/A**.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS