

PROCESSO - A. I. N° 206949.0006/03-3
RECORENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A.
RECORRIDOS - MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJJ n° 0295-02/04
ORIGEM - INFAS SIMÕES FILHO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09.09.2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 0145-11/20-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. MERCADORIAS RELACIONADAS EM ACORDOS INTERESTADUAIS. FALTA DE RETENÇÃO E RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO. **a)** desonerações parciais das exações 1, 15 e 18 em razão do acolhimento pelos autuantes das provas documentais apresentadas pelo sujeito passivo. Mantida a Decisão recorrida; **b)** nulidade das Infrações 5 e 19 por ilegitimidade passiva, eis que o recorrente, na condição de atacadista, não é sujeito passivo do ICMS-ST, conforme determina o Convênio ICMS 76/94 na cláusula primeira (estabelecimento importador ou fabricante) Modificada a Decisão recorrida; **c)** razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida quanto às demais exações. Afastadas as preliminares. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão JJJ n° 0295-02/04, ter desonerado em parte o sujeito passivo dos débitos exigidos nas infrações: 1, 15 e 18 para os valores R\$200.815,61; R\$8.050,82 e R\$4.873,91, respectivamente, consoante art. 169, I, “a”, do RPAF, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF.

O Auto de Infração foi lavrado em 12/09/2003 para exigir do estabelecimento autuado, localizado no Estado de Minas Gerais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, o débito nominal de R\$1.920.267,41, em razão da constatação de vinte e oito irregularidades, relativas aos exercícios de 1999 a 2002, sendo objeto de recursos as seguintes infrações:

Infração 1 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$255.822,80, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, relativamente aos produtos elencados na Portaria 270, de 22/06/1993, subordinadas ao REGIME ESPECIAL, Processo n° 501.202/93 e Parecer GETRI n° 1082/93, conforme demonstrativos às fls. 86 a 422.

Infração 2 – Idem, idem, no valor de R\$57.768,85, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 10/92 (CERVEJAS, REFRIGERANTES E CHOPES).

Infração 3 – Idem, idem, no valor de R\$46.370,06, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS

02/72 (FARINHA DE TRIGO).

Infração 4 – Idem, idem, no valor de R\$16.431,99, relativamente aos produtos elencados no Convênio ICMS 03/99 (COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES).

Infração 5 – Idem, idem, no valor de R\$377.540,33, relativamente aos produtos elencados no Convênio ICMS 76/94 (MEDICAMENTOS).

Infração 6 – Idem, idem, no valor de R\$44.807,46, relativamente aos produtos elencados na Portaria 270/93 (PRODUTOS FARMACÊUTICOS MEDICINAIS, SOROS E VACINAS, DE USO NÃO VETERINÁRIO, ABSORVENTES HIGIÉNICOS E FRALDAS, MAMADEIRAS, GAZE, ALGODÃO, ATADURA, ESPARADRAPO, PRESERVATIVOS, SERINGAS, ESCOVAS E PASTAS DENTRIFÍCIAS), subordinadas ao REGIME ESPECIAL, Processo nº 501.202/93 e Parecer GETRI nº 1082/93.

Infração 7 – Idem, idem, no valor de R\$134.816,33, relativamente aos produtos elencados no Convênio ICMS 74/94 (TINTAS E VERNIZES).

Infração 8 – Idem, idem, no valor de R\$18.163,49, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 19/85 (DISCOS E FITAS).

Infração 9 – Idem, idem, no valor de R\$51.850,11, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 15/85 (FILMES E SLIDES).

Infração 10 – Idem, idem, no valor de R\$32.820,71, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 16/85 (LÂMINAS E ISQUEIROS).

Infração 11 – Idem, idem, no valor de R\$151.097,34, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 17/85 (LÂMPADAS ELÉTRICAS).

Infração 12 – Idem, idem, no valor de R\$21.162,24, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 18/85 (PILHAS E BATERIAS ELÉTRICAS).

Infração 13 – Idem, idem, no valor de R\$1.156,88, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 21/91 (AÇÚCAR DE CANA).

Infração 14 – Idem, idem, no valor de R\$348,11, relativamente aos produtos sorvete, casquinhas, coberturas, copos ou copinhos, palitos, pazinhas, taças, recipientes, xaropes e outros produtos destinados a integrar ou acondicionar o sorvete, elencados no Protocolo ICMS 45/91 (SORVETE).

Infração 15 – Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, no valor de R\$12.648,19, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, relativamente aos produtos elencados na Portaria 270/93, subordinadas ao REGIME ESPECIAL, Processo nº 501.202/93 e Parecer GETRI nº 1082/93.

Infração 16 – Idem, idem, no valor de R\$19.354,41, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 10/92 (CERVEJAS, REFRIGERANTES E CHOPES).

Infração 17 – Idem, idem, no valor de R\$7,19, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 02/72 (FARINHA DE TRIGO).

Infração 18 – Idem, idem, no valor de R\$68.614,39, relativamente aos produtos elencados no Convênio ICMS 03/99 (COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES).

Infração 19 – Idem, idem, no valor de R\$435.600,89, relativamente aos produtos elencados no Convênio ICMS 76/94(MEDICAMENTOS).

Infração 20 – Idem, idem, no valor de R\$168.057,32, relativamente aos produtos elencados na Portaria 270/93 (PRODUTOS FARMACÊUTICOS MEDICINAIS, INCLUSIVE DERIVADOS DE PLANTAS, SOROS E VACINAS, DE USO NÃO VETERINÁRIO, ABSORVENTES HIGIÉNICOS E FRALDAS, MAMADEIRAS, GAZE, ALGODÃO, ATADURA, ESPARADRAPO, PRESERVATIVOS, SERINGAS, ESCOVAS E PASTAS DENTRIFÍCIAS), subordinadas ao REGIME ESPECIAL, Processo nº 501.202/93 e Parecer GETRI 1082/93.

Infração 21 – Idem, idem, no valor de R\$1.367,96, relativamente aos produtos elencados no Convênio ICMS 74/94 (TINTAS E VERNIZES).

Infração 22 – Idem, idem, no valor de R\$202,93, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 19/85 (DISCOS E FITAS).

Infração 23 – Idem, idem, no valor de R\$205,46, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 15/85 (FILMES E SLIDES).

Infração 24 – Idem, idem, no valor de R\$2.601,30, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS

16/85 (LÂMINAS E ISQUEIROS).

Infração 25 – Idem, idem, no valor de R\$851,91, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 17/85 (LÂMPADAS ELÉTRICAS).

Infração 26 – Idem, idem, no valor de R\$436,88, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 18/85 (PILHAS E BATERIAS ELÉTRICAS).

Infração 27 – Idem, idem, no valor de R\$53,36, relativamente aos produtos sorvete, casquinhas, coberturas, copos ou copinhos, palitos, pazinhas, taças, recipientes, xaropes e outros produtos destinados a integrar ou acondicionar o sorvete, elencados no Protocolo ICMS 45/91 (SORVETE).

Infração 28 – Idem, idem, no valor de R\$108,52, relativamente aos produtos elencados no Protocolo ICMS 21/91 (AÇÚCAR DE CANA).

A Decisão de piso julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, no valor de R\$1.796.922,37, após rejeitar todas preliminares de nulidades arguidas e salientar que as exigências fiscais relativas aos itens 1 a 14 referem-se a falta de retenção do ICMS e que os itens 15 a 28 à retenção a menos, com a consequente falta de recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, de mercadorias elencadas em Convênios e Protocolos em que são signatários o Estado da Bahia e o Estado de Minas Gerais, vigentes nas datas das ocorrências, e na Portaria nº 270/93, apuradas com base em dados constantes em arquivos magnéticos.

No mérito, na Decisão recorrida foram consignadas as seguintes considerações:

VOTO

[...]

O cálculo do débito de cada infração foi apurado através dos arquivos magnéticos anexos aos autos, encontrando-se demonstrado nos levantamentos que instruem a ação fiscal as colunas correspondentes a nota fiscal, data de emissão, código e descrição do produto, a norma legal utilizada, quantidade, valor da nota fiscal, a alíquota, o valor do ICMS STcorreto, o valor do ICMS ST retido na nota fiscal, o valor da base de cálculo imposto devido, o valor da base de cálculo ST correta, o valor do ICMS ST, o valor do crédito do ICMS (próprio), e o valor do ICMS STA recolher que foi lançado no demonstrativo do débito.

A legislação tributária prevê que nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária entre Estados signatários de convênios ou protocolos que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária, conforme art. 372 do RICMS/97.

Está previsto também que quando o remetente da mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária não efetua o pagamento do imposto substituído cabe ao destinatário fazer a antecipação do imposto. Contudo, no presente caso, considerando que o contribuinte autuado mesmo estando situado em outro Estado, está inscrito regularmente na SEFAZ/BA, na condição de substituto tributário, conforme Parecer GETRI nº 1082/93, fica obrigado ao cumprimento dos Convênios e Protocolos firmados entre o Estado da Bahia e Minas Gerais e a Portaria nº 270/93, nas operações realizadas para contribuintes localizados das mercadorias elencadas na Portaria nº 270/93 e subordinadas ao Regime Especial, Proc. nº 501.202/93.

Portanto, sendo a empresa autuada inscrita regularmente no Estado da Bahia e tendo firmado Termo de Acordo, obriga-se, na condição de empresa comercial atacadista, a proceder a retenção do ICMS, quando da venda de seus produtos a contribuintes inscritos neste Estado, aderindo aos Convênios e Acordos citados no corpo do Auto de Infração, na qualidade de contribuinte substituto, como aliás procedeu, já que a exigência fiscal, além da falta de retenção, trata-se também de retenção a menos dos mesmos produtos no período fiscalizado em operações realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Analizando os argumentos defensivos concluo que:

1. Quanto a alegação defensiva de que ficou impedido de exercer a ampla defesa, esta questão já foi analisada nas preliminares de nulidades. Contudo, observo mais uma vez que não assiste razão ao sujeito passivo, pois todas as operações, cujo ICMS ST deixou de ser retido ou que ocorreu a retenção a menos, foram devidamente relacionadas no relatório em formato eletrônico e entregues ao contribuinte em 24/07/03 (CD anexo ao PAF), cujos cálculos foram efetuados baseados nas operações realizadas pelo estabelecimento e confirmadas pelas notas fiscais coletadas pelo CFAMT, sendo inclusive, por medida de cautela convertido o PAF em diligência, sendo entregues três CD's anexos ao processo, e possibilitado a tiragem de cópias dos levantamentos e demonstrativos às fls. 86 a 422 que embasam a autuação (fl. 796),

nos quais, encontram-se especificados todos os dados dos documentos fiscais, com a demonstração do cálculo do débito, inclusive com a dedução da parcela a título de crédito fiscal relativa ao ICMS devido na operação própria realizada pelo estabelecimento. Se nos demonstrativos existem operações cujos destinatários são possuidores de Regimes Especiais para pagamento do imposto na entrada em seus estabelecimentos, ou operações realizadas a consumidores finais ou com pessoas não contribuintes do ICMS (prefeituras, hospitais, pessoas físicas), conforme alegado, entendo que caberia ao autuado trazer aos autos a prova documental nesse sentido. Tratando-se de dados vinculados à escrituração fiscal extraídos dos documentos fiscais emitidos pelo estabelecimento autuado e que estão em sua posse, o próprio autuado tem todas as condições de identificar nos arquivos magnéticos fornecidos os dados necessários para exercer a ampla defesa e contraditório, como aliás o fez ao apresentar outras razões de defesa. Ademais, observo ainda que o autuado ao não concordar com a substituição tributária, demonstrou ter conferido os cálculos, tendo apontado vários erros que foram acatados pelos autuantes.

2. Sendo a empresa autuada inscrita regularmente na SEFAZ/BA se subordina ao Regime Especial, obrigando-se a proceder a retenção do ICMS quando da venda de seus produtos a contribuintes inscritos neste Estado, aderindo aos citados Convênios e Acordos, na qualidade de contribuinte substituto, como aliás procedeu, já que a exigência fiscal, além da falta de retenção, trata-se também de retenções a menos no período fiscalizado.

29. Quanto a alegação de que foi utilizada a margem de lucro aplicável às operações realizadas pelos estabelecimentos industriais em vez de atacadista, não foi comprovado pelo autuado tal fato. Vale ressaltar, que de acordo com o Anexo 88 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, a MVA das mercadorias CERVEJAS, REFRIGERANTES E CHOPES; FARINHA DE TRIGO; COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES; MEDICAMENTOS; TINTAS E VERNIZES; DISCOS E FITAS; FILMES E SLIDES; LÂMINAS E ISQUEIROS; LÂMPADAS ELÉTRICAS; PILHAS E BATERIAS ELÉTRICAS; AÇÚCAR DE CANA; SORVETES no atacado é idêntica à de indústria. No caso, observo que na determinação da base de cálculo para fins de apuração do débito foram consideradas corretamente as MVA's previstas nos respectivos Convênios e Protocolos e que foram ratificadas pelo Estado da Bahia e inseridas no Regulamento do ICMS.

3. Não procede a alegação defensiva de que não é devida a retenção do ICMS nas operações com Farinha de Trigo, visto que, consoante está previsto na Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 13/97, do qual o Estado de Minas é signatário, "nas operações de saídas de farinha de trigo dos Estados signatários com destino aos Estados da Bahia e Acre, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo à operação subsequente". Embora tenha sido enquadrada a infração no Convênio ICM 02/72, não considero que enseje a reabertura de prazo, pois pela descrição do fato ficou evidente a infração que foi imputada ao sujeito passivo.

4. Está comprovado através de INCs às fls. 574 a 740, que os adquirentes das mercadorias são contribuintes do ICMS, e o autuado não apresentou nenhum demonstrativo analítico apontando no levantamento fiscal quais operações que alegou ter sido realizada com consumidores finais.

5. Não foi comprovado ou até mesmo indicado quais os contribuintes que possuem Regimes Especiais concedidos pela SEFAZ/BA, não prevalecendo sua alegação de não conseguir identificar os destinatários, pois os elementos que serviram de base a autuação foram extraídos do arquivo magnético fornecido pela empresa e permite tal identificação.

6. Quanto a alegação dos contribuintes que possuem Regimes Especiais concedidos pela SEFAZ/BA, a exemplo da empresa Irmãos Sanches Ltda (IE 01510193), observo que embora o mesmo estivesse devidamente habilitado, conforme consulta no SINTEGRA, porém não há provas de que tenha havido o recolhimento do imposto por substituição tributária após o recebimento da mercadoria. Igualmente quanto aos demais contribuintes, considerando que os mesmos detinham Regimes Especiais concedidos pela Sefaz conforme Parecer GETRI nº 103/94; 314/94; 834/93; e Processo nº 825.368/93. Considerando que o autuado possui Regime Especial na SEFAZ/BA, independente da existência tais regimes especiais, é de sua inteira responsabilidade efetuar as substituições nas operações realizadas para tais contribuintes.

7. No tocante as operações com não contribuintes do ICMS, nas vendas a hospitais, prefeituras, clínicas, etc, para consumo interno, foi alegado na defesa que os clientes Hospital Central de Barreiras Virgem dos Pobres Ltda; Prefeitura Municipal de Medeiros Neto; Climev Médica Valente Ltda; Romulo Ribeiro do Vale; e Lar Fabiano de Cristo (CNPJ 33948381/0099-06), não comercializam medicamentos, e que não tem condições de provar a inexistência de inscrição no Estado da Bahia dos citados clientes. Para que seja verificado se procede esta alegação, o autuado deveria ter trazido aos autos levantamento de todas as operações que fazem parte do presente lançamento com a indicação da cada documento fiscal, para, se fosse o caso, tal verificação fosse objeto de revisão fiscal.

8. Todos os produtos que serviram de base para a apuração da exigência fiscal estão enquadrados no regime

de substituição tributária, de acordo com os respectivos Convênios ou Protocolos citados no quadro acima. Considerando que o trabalho fiscal está baseado em dados extraídos da escrita do autuado através do arquivo magnético, e estão detalhadas todas as operações no CD anexo ao PAF, e nos demonstrativos que instruem a ação fiscal, entendo que caberia ao autuado trazer aos autos a prova documental de que os valores não correspondem a operações realizadas pelo estabelecimento e/ou que foram incluídas operações realizadas para pessoas não contribuintes do ICMS, conforme alegado.

9. Conforme infração 17 foi apurada no trabalho fiscal retenção a menos do ICMS, nas vendas de Farinha de Trigo realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Se realmente o estabelecimento não fez qualquer retenção nas operações com o citado produto, conforme alegado, entendo que o autuado deveria ter apontado os respectivos documentos fiscais para que fosse verificado se procede sua alegação.

10. No que diz respeito a base de cálculo utilizada na apuração do débito das infrações relativas a operações com medicamentos, os prepostos fiscais deram estrito cumprimento ao disposto no artigo 61, inciso I, c/c com o § 2º, pois a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária ou antecipação tributária nas operações com referidos produtos será em consonância com o Convênio 76/94 e suas alterações posteriores, qual seja, a base de cálculo será o valor correspondente ao preço constante da tabela estabelecida pelo órgão competente para venda a consumidor. No caso, foram utilizados os preços sugeridos pelos fabricantes publicados na Revista ABCFARMA, a qual ficam nas farmácias e revendedores à disposição dos consumidores finais. Não sendo apresentado qualquer levantamento contendo as notas fiscais onde foram considerados os alegados preços errôneos, considero não elidido este item da autuação.

11. Com relação a alegação de que os valores indicados no levantamento fiscal não correspondem àquele constante no documento fiscal, a exemplo da Nota Fiscal nº 786.726 emitida em 16/12/00, esta questão foi devidamente esclarecida pelos autuantes de que na referida nota fiscal não foram todos os itens submetidos ao cálculo do imposto, conforme fls. 830 a 833.

12. Relativamente a alegação de que foram consideradas mercadorias que não se enquadram no Convênio ICMS 74/94, acato o fundamento da autuação no sentido de que a mercadoria INGECOR GUARANY citado na defesa, conforme documento à fl. 573, qual seja, relatório do sistema SAS2 consta que dita mercadoria foi enquadrada como "outras mercadorias" para fins de substituição tributária.

13. Os autuantes acataram as alegações defensivas constantes às fls. 803 a 805, concernentes a : 1) utilização indevida da margem de lucro a partir de janeiro de 1999 autorizada pelo Convênio ICMS nº 3/99, publicado em 26/04/99, pois em respeito ao princípio da anterioridade somente seria exigível a partir de 1 de janeiro de 2000; 2) inclusão indevida nos relatórios de produtos classificados como bebidas energéticas e isotônicos, e salgados industrializados antes da entrada em vigor da Portaria nº 294, de 28/08/2000 (docs. fls. 807 a 816); 3) que na Nota Fiscal nº 688.754, de 11/9/99, foi considerado que o estabelecimento reteve e recolheu o valor de R\$ 62,85, quando foi efetivamente retido e pago o valor de R\$ 101,25, e também nas notas fiscais às fls. 814 a 821; 4) erro de cálculo na Nota Fiscal nº 884.591, de 30/12/00, sendo procedidas as devidas modificações nas infrações 01, 04 e 15, resultando na diminuição do débito para os valores R\$200.815,61; R\$ 4.873,91 e R\$8.050,82, respectivamente, conforme demonstrativos às fls. 827 a 830.

Por fim, tomando por base a jurisprudência do CONSEF sobre as mesmas questões tratadas neste processo, inclusive em Auto de Infração lavrado contra o estabelecimento autuado (AI nº 206844.0008/02-6, Acórdão JJF nº 0171-02/03 da 2ª Junta de Julgamento Fiscal), no qual parte das infrações idêntica aos itens 1 a 4, 7 a 12, e 16 a 26 foi devidamente reconhecida, e quanto aos itens 5, 6, 13, 14, 15, 27 e 28 também já julgados procedentes em outros processos em nome do autuado, concluo que os argumentos defensivos não elidem totalmente tal objeto deste processo.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$1.796.922,37, com a modificação do débito das infrações 01, 15 e 18 para os valores R\$200.815,61; R\$8.050,82 e R\$4.873,91, respectivamente, ficando os respectivos demonstrativos de débitos modificados conforme planilha às fls. 827 a 830.

Diante de tais considerações a Decisão da JJF foi pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no valor histórico de R\$1.796.922,37, recorrendo de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Inconformado com a Decisão proferida pela 2ª JJF, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 1.716 a 1.745 dos autos, onde alega:

1. Nulidade do Auto de Infração:

- Pois o crédito tributário foi constituído através de análise apenas das mercadorias inseridas nas notas fiscais, deixando de analisar os destinatários, cuja condição é *sine qua non* para a

exigência do recolhimento do ICMS-ST, eis que tal sistemática de tributação somente é aplicável nas operações destinadas à comercialização, não cabendo às destinadas a não contribuintes ou a contribuintes com propósitos diversos de comercialização, como no caso de medicamentos destinados a hospitais e clínicas, cuja omissão do destinatário enseja cerceamento de defesa.

- Por falta de precisão na indicação dos dispositivos legais infringidos para várias infrações, a exemplo da infração 5, em relação à qual consta como infringidas as cláusulas primeira, segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 76/94 e alterações posteriores, do que destaca que a cláusula primeira atribui ao estabelecimento importador ou industrial fabricante a sujeição passiva por substituição tributária, com produtos farmacêuticos, cuja condições não lhe cabe por se tratar de empresa atacadista. Já a cláusula segunda estabelece três hipóteses para a base de cálculo do ICMS-ST a ser retido, não tendo os autuantes especificado qual das bases de cálculo entendem ser aplicável na operação.
- 2. No mérito, o recorrente alega que:
 - Na falta de retenção ou de retenção a menor do ICMS-ST pelo contribuinte substituto, atribui-se a responsabilidade ao adquirente pelo recolhimento do ICMS-ST, nos termos do art. 1º da Portaria 270/93, inexistindo qualquer ressalva dispensando o adquirente de tal obrigação, sendo desprovida de qualquer fundamento legal a interpretação dada pela JJF e indevida a exigência do crédito tributário.
 - Improcede a afirmação da JJF de que a MVA prevista no Anexo 88 do RICMS nas operações realizadas no atacado é idêntica à das indústrias, sendo que os autuantes utilizaram a MVA aplicável a indústrias, enquanto o correto seria a MVA aplicável ao atacado, a exemplo de operações com cervejas, chopes e refrigerantes, cujas MVA são, respectivamente, 140% e 70%.
- 3. Apresentou relação de vários contribuintes da Bahia que eram detentores de Regimes Especiais que lhes atribuíam a responsabilidade pela retenção do ICMS devido por substituição tributária, conforme itens 37 a 39 da impugnação, cuja falta de indicação dos destinatários no levantamento fiscal, de ônus dos autuantes, o impediu que detalhasse todas as operações realizadas.
- 4. Não agiu com acerto a Decisão recorrida ao afirmar que o autuado, por possuir Regime Especial na SEFAZ/BA, é o responsável pelas substituições nas operações realizadas para tais contribuintes, independentemente da existência de tais regimes especiais, pois não há nenhuma previsão na legislação ou mesmo nos regimes especiais que possa fundamentar tal afirmação.
- 5. Em relação ao item 9 da Decisão recorrida, o recorrente alega que os autuantes indicaram o Protocolo ICMS 02/72 como infringido e posteriormente mudaram para o Protocolo ICMS 13/97, do que entende que deveria ter sido aberto novo prazo de defesa para o autuado fazer suas verificações, sob pena de cerceamento do direito de defesa.
- 6. Quanto ao item 10 do voto da JJF, inerente a medicamentos, diz ter demonstrada a inviabilidade de utilização do preço divulgado por revistas oficiais como base de cálculo do ICMS devido por substituição, como também a existência de inúmeras divergências entre a base de cálculo informada pelos autuantes e o preço divulgado por revistas não oficiais do setor. Tece outras considerações, a exemplo de que, somente aos referidos sujeitos passivos, estabelecimentos importador ou industrial fabricante, poder-se-ia exigir o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, utilizando-se como base de cálculo o preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, o que não ocorre no caso de empresas atacadistas. Em consequência, a base de cálculo utilizada pelos autuantes está equivocada, pois as Listas

ABCFARMA não se aplicam ao caso.

Por fim, pede a reforma da Decisão recorrida para reconhecer a nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa e por falta de fundamentação legal, tendo em vista que todos os dispositivos legais indicados foram devidamente cumpridos pelo recorrente e subsidiariamente:

- a) Seja determinada a realização de diligência fiscal a fim de:
 - (i) verificar se os contribuintes adquirentes de medicamentos, em relação aos quais o impugnante não procedeu a retenção do ICMS-ST em virtude de Regime Especial a eles concedidos pela SEFAZ, recolheram o ICMS-ST em suas operações próprias ou após o ingresso das mercadorias em seus estabelecimentos, tal como previsto na legislação tributária;
 - (ii) verificar se as empresas adquirentes de medicamentos, cuja inscrição estadual fora informada pela recorrente em seus registros fiscais como “Isentos” de inscrição são ou não contribuintes de ICMS e se estão inscritos no Estado da Bahia, e
 - (iii) recalculiar todos os valores apurados no levantamento fiscal considerando as margens de lucro aplicáveis às empresas que operam no segmento atacado-distribuidor.
- b) Seja reconhecida a inexigibilidade de retenção e recolhimento de ICMS por substituição tributária nas operações realizadas pela impugnante com adquirentes não contribuintes do ICMS e que, portanto, não comercializam tais produtos, utilizando-os para consumo.
- c) Seja reconhecida a inexigibilidade do preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial como base de cálculo do ICMS a ser retido e recolhido por substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos realizadas por estabelecimentos atacadistas, tal como o recorrente, em função da inexistência de divulgação pública dos referidos preços, muito menos de publicação oficial.
- d) Seja, ao final, julgada procedente o Recurso Voluntário e, por consequência, reformada a Decisão recorrida para declarar improcedente o Auto de Infração.

Às fls. 1.752 dos autos, a 1^a CJF do CONSEF anuiu à PGE/PROFIS no sentido da necessidade de realização de diligência à INFAZ de origem para que:

- a) Se verifique as notas fiscais em que os destinatários são hospitais, prefeituras, clínicas, ou seja, não visam a comercialização, pois ao contrário do entendimento da JJJ (fl. 1.676) a alegação pelo contribuinte de que constam essas pessoas como destinatárias é suficiente para a prova do que ele pretende, não sendo imprescindível que a alegação viesse acompanhada da indicação das notas fiscais;
- b) Se verifique quais os itens em que o contribuinte se utilizou dos valores de substâncias genéricas;
- c) Se verifique o erro apontado pelo recorrente na base de cálculo referente ao produto dipirona e sulfadiazina 25 x 10 ml;
- d) Verifique se os autuantes diferenciaram adquirentes comerciantes dos atacadistas/distribuidores no que se refere a formação da base de cálculo.

Os autuantes (fls. 1.765) informam que, atendendo ao quanto solicitado, imprimiram todos os demonstrativos analíticos relativos aos valores impugnados, no que diz respeito a operações com mercadorias subordinadas ao Convênio ICMS 76/94, concluindo que o Auto de Infração remanesce o valor constante do demonstrativo de fls. 826 a 830, vez que foram deduzidas as parcelas conforme demonstrativos de fls. 834 a 1.360.

Conforme orientação do CONSEF, foi concedido prazo de 30 dias para manifestação do contribuinte sobre os documentos acostados e que lhes foram entregues (fls. 1.764), tendo o

recorrente se manifestado (fls. 5.658/5.673) aduzindo, em síntese, que:

1. O exercício de 1.999 foi atingido pela decadência e quanto aos anos de 2.000 a 2.002 os demonstrativos enviados somente tiveram o condão de ratificar as considerações de defesa;
2. Idêntica providência deverá ser adotada para as infrações 4 a 7, 20 e 22 a 28 do Auto de Infração;
3. É inaplicável a base de cálculo apurada pelos autuantes com MVA para fabricantes, sendo correta a MVA para as operações realizadas para os distribuidores, nas infrações 2, 15, 16 e 21;
4. É insubstancial a exigência: **a**) infração 1 (Portaria 270/93), por exigir ICMS-ST sem dedução do ICMS normal; **b**) infração 5 (Convênio ICMS 76/94 – Medicamentos), por desconsiderar Regimes Especiais dos clientes atribuindo-lhes a condição de contribuinte substituto; **c**) infração 7 (Convênio ICMS 74/94 – Tinta e Vernizes), por exigir ICMS-ST de produtos que não se enquadram na hipótese legal; **d**) infração 18 (Convênio ICMS 03/99 – Combustíveis e Lubrificantes) por utilizarem MVA a partir da janeiro de 1.999, cuja autorização é a partir de 26/04/99, em respeito ao princípio da anterioridade; **e**) infração 20 (Portaria 270/93) por constar valores no levantamento fiscal não correspondente ao documento fiscal;
5. A base de cálculo correta para as operações de medicamentos (infrações 5 e 19), realizadas por atacadista, é o preço praticado na operação acrescido do percentual estabelecido na cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94;
6. Destaca que não foi possível exercer o direito de defesa, pelo que é nulo o Auto de Infração, pois não foi informado dos destinatários das mercadorias comercializadas.

A PGE/PROFIS, às fls. 5.677/5.679 dos autos, aduz que a diligência não foi cumprida na forma solicitada pela CJF, mas, por outra forma, atingiu ao seu objetivo, que era de proporcionar, ao recorrente, meios para exercer o seu direito de defesa. Em sendo assim, não vislumbra a nulidade suscitada pelo recorrente, pois os documentos que lhes foram entregues, juntamente com a dilação do prazo, permitiram o exercício do direito à ampla defesa e contraditório.

Quanto ao mérito, o opinativo é de que o Convênio ICMS 76/94 estabelece uma base de cálculo alternativa, ou seja, em havendo preço sugerido pelo órgão competente, esse deve ser utilizado como base de cálculo, apenas aplicando o valor da operação quando aquele faltar, do que concluiu que a base de cálculo aplicada foi a correta.

Salienta, ainda, que o recorrente, mesmo após a diligência, não indica quais os destinatários que tinham regime especial para recolhimento posterior do tributo, pelo que entende não poder se acolher tal alegação.

Por fim, opina pelo não provimento do recurso para permanecer inalterada a Decisão recorrida.

Em seguida, o PAF foi julgado pela 1ª CJF do CONSEF, através do Acórdão 0307-11/05, sendo Não Providos os Recursos de Ofício e Voluntário (fls. 5.682/5.689).

Às fls. 5.852/5.851 dos autos, consta decisão judicial (Apelação nº 0159077-57.2005.8.05.0001 da Quarta Câmara Cível da Comarca de Salvador), pelo qual foi concedida "... a segurança requerida para determinar que seja anulado o julgamento do Processo Administrativo nº 206949.0006/03-3, realizado na Sessão que ocorreu em 30/08/2005, de modo a que seja designada nova data de julgamento, devendo as intimações serem feitas em nome do causídico expressamente, indicado pela impetrante às fls. 33, 121, 269/270 e 323".

Posteriormente, a destempo, em 06/03/2020, após a instrução processual, os patronos do sujeito passivo repisam as alegações recursais com intuito, segundo eles, "com o fito exclusivo de rememorar o tema versado nos presentes autos, eis que, passados quase quinze anos do julgamento anulado ...". Assim, diz que, "reiterando as preliminares lançadas no recurso, cumpre à recorrente trazer elementos fundamentais quanto ao mérito da discussão", relativos "DA

APLICABILIDADE DA DO EGRÉGIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA BAHIA TOMADO EM DECORRÊNCIA DE AUTUAÇÃO ANÁLOGA”, em relação às vendas de alguns dos mesmos produtos nos períodos de 1997 a 1998, em decorrência de:

- a) recolhimento a menor do ICMS de produtos do setor farmacêutico, repisando suas alegações recursais;
- b) utilização indevida de margens de valor agregado próprias de indústrias, quanto a outros produtos, a exemplo de operações com cervejas, chopes e refrigerantes;
- c) ausência de retenção de ICMS em relação à diversos outros produtos, uma vez que o Fisco desconsiderou a existência: *i*) do regime especial de tributação, que retira do recorrente a obrigação de recolhimento do ICMS-ST e *ii*) vendas realizadas para consumidores finais, contribuintes ou não do ICMS, hipótese em que, por não haver “operações subsequentes”, não há obrigatoriedade de o recorrente recolher o ICMS-ST.

Diante de tais considerações, o recorrente requer que o Recurso Voluntário seja provido para declarar insubstancial o Auto de Infração, pelos vícios anteriormente apontados, inclusive com base nas preliminares de nulidade e decadência ou, alternativamente, em razão das manifestas inconsistências que o maculam, reiterando todos os argumentos aduzidos na peça recursal, do que anexa peça de processos judiciais.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, consoante art. 169, I, “a” do RPAF, por ter a Decisão recorrida desonerado parcialmente o sujeito passivo dos débitos exigidos nas infrações 1, 15 e 18, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF.

Como já consignado no relatório, o julgamento do CONSEF deste PAF, ocorrido em 30/08/2005, através do Acórdão CJF nº 0307-11/05, foi anulado por determinação judicial (Apelação nº 0159077-57.2005.8.05.0001 da Quarta Câmara Cível da Comarca de Salvador), *de modo a que seja designada nova data de julgamento, devendo as intimações serem feitas em nome do causídico expressamente, indicado pela impetrante às fls. 33, 121, 269/270 e 323*, razão da nova análise das razões recursais.

Há de ressaltar que das 28 irregularidades apuradas no Auto de Infração, os itens de 1 a 14 referem-se à falta de retenção do ICMS, enquanto que os itens 15 a 28, fazem referência à retenção a menos, com a consequente falta de recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, de mercadorias elencadas em Convênios e Protocolos em que são signatários os Estados da Bahia e de Minas Gerais, vigentes nas datas das ocorrências, e na Portaria nº 270/93, apuradas com base em dados constantes em arquivos magnéticos.

Inicialmente, quanto ao Recurso de Ofício, da análise das peças processuais, depreende-se que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao resultado, não merecendo qualquer modificação, no que tange às desonerações parciais das infrações 1, 15 e 18, dos valores de R\$255.822,80 para R\$200.815,61; R\$12.648,19 para R\$8.050,82 e R\$68.614,39 para R\$4.873,91, respectivamente, eis que decorreram da análise e do acolhimento pelos próprios autuantes, às fls. 826/830 dos autos, das provas documentais e alegações apresentadas pelo sujeito passivo, às fls. 799 a 806 dos autos, no sentido de que:

- i) Foram incluídos indevidamente nos levantamentos fiscais produtos classificados como salgados industrializados, bebidas energéticas e isotônicos antes da entrada em vigor da Portaria nº 294/00 (fls. 807/816), que alterou a Portaria nº 270/93;*
- ii) Utilização incorreta da margem de lucro de 70%, aplicável às operações realizadas por*

indústrias, ao invés de 60% devida para as operações realizadas por atacadistas;

iii) Na Nota Fiscal nº 688.754, de 11/09/99, foi considerado que o estabelecimento reteve e recolheu o valor de R\$62,85, quando foi efetivamente retido e pago o valor de R\$101,25, e que este erro ocorreu com várias outras notas fiscais (fls. 814/821);

iv) O cálculo das Nota Fiscais nºs 884.591 e 786.726 o recolhimento foi correto.

Diante de tais considerações, me alinho à Decisão recorrida e concluo pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Em seguida, da análise das razões ínsitas no Recurso Voluntário e demais manifestações do recorrente, inicialmente, no que se refere à alegação de que o exercício de 1.999 foi atingido pela decadência, há de se salientar que, com supedâneo no art. 150, § 4º, do CTN, o prazo do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário é de cinco anos a partir dos citados fatos geradores, logo, em 12/09/2003, quando da lavratura do Auto de Infração, não havia ocorrido a alegada decadência inerente ao exercício de 1.999.

Quanto as preliminares de nulidade do Auto de Infração, sob as alegações de que:

- O crédito tributário foi constituído através de análise apenas das mercadorias inseridas nas notas fiscais, deixando de analisar os destinatários, cuja condição é *sine qua non* para a exigência do recolhimento do ICMS-ST, eis que tal sistemática de tributação somente é aplicável nas operações destinadas à comercialização, não cabendo às destinadas a não contribuintes ou a contribuintes com propósitos diversos de comercialização, como no caso de medicamentos destinados a hospitais e clínicas, cuja omissão do destinatário enseja cerceamento de defesa.
- Falta de indicação específica dos dispositivos legais infringidos para várias infrações, a exemplo da infração 5, em relação à qual consta como infringidas as cláusulas primeira, segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 76/94 e alterações posteriores, do que destaca que a cláusula primeira atribui ao estabelecimento importador ou industrial fabricante a sujeição passiva por substituição tributária, com produtos farmacêuticos, cuja condições não lhe cabe por se tratar de empresa atacadista (fl. 1.723/24).

Há de ressaltar que, inerente à primeira arguição, da análise dos autos, rejeito a nulidade do Auto de Infração visto que, por se tratar a exigência do ICMS-ST de uma exceção à regra geral do regime de apuração do ICMS e tendo os autuantes apresentado “Demonstrativo de Apuração do ICMS ST Retido a Menos e/ou Não Retido”, a exemplo dos constantes às fls. 87 a 197 dos autos, nos quais fazem constar, dentre outros dados, os números das notas fiscais, especificação das mercadorias, valor, base de cálculo do ICMS e do ICMS-ST, norma regulamentadora, etc., vislumbro ter o Fisco preenchido todas as informações necessárias para a fundamentação da acusação fiscal.

Por sua vez, a hipótese de haver destinatários do ICMS-ST, ora exigidos, como não contribuintes ou com propósitos diversos de comercialização, conforme alegações recursais, por se tratar de um fato modificativo do levantamento fiscal e de uma exceção à regra de exceção relativa ao ICMS-ST, cabe o ônus da prova a quem alega, no caso o sujeito passivo, de modo a documentar que dentre as operações, objeto das exigências do ICMS-ST, especificamente tal nota fiscal refere-se a uma operação que não incide a substituição tributária.

É inconcebível que o sujeito passivo, emitente das notas fiscais em análise, não tenha como provar sua alegação apenas pelo fato de no levantamento fiscal não constar o destinatário das mercadorias, em que pese consignar o número das notas fiscais e demais dados.

Ademais, conforme consignado pelos autuantes na informação fiscal (fls. 826), o próprio apelante cita notas fiscais onde alega que os destinatários não seriam contribuintes de ICMS. Contudo, restou comprovado pelos autuantes, à época, através dos dados cadastrais da SEFAZ (fls. 574/740),

que se tratavam de contribuintes do ICMS, o que já denota que a omissão do destinatário não enseja cerceamento do direito de defesa por parte do sujeito passivo, como alega o defendant.

Quanto à segunda arguição de nulidade, sob a alegação de falta de indicação específica dos dispositivos legais infringidos para várias infrações, também não vislumbro razão para a nulidade, uma vez que, conforme já dito, o trabalho fiscal está fundamentado em levantamentos analíticos e autoexplicativos baseados em arquivos magnéticos, encontrando-se indicados os dispositivos do RICMS vigentes na data dos fatos geradores tidos como infringidos, inclusive os Protocolos e Convênios celebrados entre os Estados da Bahia e Minas Gerais, relativamente a cada infração.

E, se acaso tivessem sido indicados erroneamente, como bem ressaltou a Decisão recorrida, não há como caracterizar o lançamento tributário como impreciso, visto que pela descrição dos fatos verifica-se que ela permite o perfeito entendimento das acusações fiscais, possibilitando o contraditório, aliás conforme ocorreu, o que, nos termos previstos no art. 19 do RPAF/99, o erro da indicação não implica nulidade, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Entretanto, quanto à específica alegação relativa à infração 5, onde o recorrente cita que a cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94 atribui ao estabelecimento importador ou industrial fabricante a sujeição passiva por substituição tributária, com produtos farmacêuticos, cujas condições não lhe cabe por se tratar de empresa atacadista, o que diz respeito às infrações 5 e 19 do lançamento de ofício, vislumbro que tem razão o apelante, senão vejamos:

Sobre tal argumento, os autuantes, quando da informação fiscal (fls. 549), aduzem que “Assim, a impugnante como estabelecimento atacadista equipara-se, por vontade própria, ao estabelecimento industrial ou importador”, eis que “Nos casos citados há a compreensão de que a Substituição Tributária privilegia o produto”.

Contudo, 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 de Minas Gerais, cuja atividade econômica é de comércio atacadista de mercadorias em geral, conforme consta do seu cadastro na SEFAZ/BA, a título de contribuinte substituto tributário sob inscrição 36.309.649, cuja situação cadastral vigente é de “BAIXADO” a partir de 29/06/2017.

Válido registrar que, através do Acórdão CJF nº 0151-11/19, com anuência da PGE/PROFIS, em recente decisão desta 1ª Câmara se concluiu que:

(...)

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 incontrovertido 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. (Aumentado 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.

Há de registrar, ainda, que 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 de tais considerações, acolho a preliminar de nulidade das infrações 5 e 19 do lançamento de ofício, decorrente de ilegitimidade do sujeito passivo, na condição de atacadista, para se exigir ICMS-ST relativo às operações de vendas com produtos farmacêuticos destinadas a contribuintes localizados no Estado da Bahia, visto que, nestas condições, o Convênio ICMS 76/94 apenas atribui ao estabelecimento importador ou industrial/fabricante a sujeição passiva por substituição tributária.

Inerente à alegação recursal de que o exercício de 1.999, em relação às infrações 5 e 19, foi atingido pela decadência (fls. 5.660), resta prejudicado em razão das nulidades das referidas exações.

No tocante ao pedido para realização de diligência, o indefiro eis que tal pleito já havia sido providenciado, às fls. 1.752 dos autos, como também por entender, nos termos do art. 147, I, do RPAF, que os autos já contêm todos os elementos suficientes para a decisão sobre a lide.

No mérito, excluídas às razões recursais relativas aos produtos medicamentos, o recorrente limita-se a reiterar suas alegações de que:

- Na falta de retenção ou de retenção a menor do ICMS-ST pelo contribuinte substituto, atribui-se a responsabilidade ao adquirente pelo recolhimento do ICMS-ST.
- Improcede a afirmação da JJF de que a MVA prevista no Anexo 88 do RICMS nas operações realizadas no atacado é idêntica à das indústrias.
- Os autuantes indicaram o Protocolo ICMS 02/72 como infringido e posteriormente mudaram para o Protocolo ICMS 13/97, do que entende que deveria ter sido aberto novo prazo de defesa;
- Apresentou relação de vários contribuintes da Bahia que eram detentores de Regimes Especiais que lhes atribuíam a responsabilidade pela retenção do ICMS devido por substituição tributária;
- Seja reconhecida a inexigibilidade de retenção e recolhimento de ICMS por substituição tributária nas operações realizadas pela impugnante com adquirentes não contribuintes do ICMS e que, portanto, não comercializam tais produtos, utilizando-os para consumo.

Ao sujeito passivo é assegurado o direito de fazer a impugnação do lançamento na esfera administrativa, contudo deve ser acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, cujo ônus é de quem alega o fato modificativo.

No presente caso, quando o apelante apresentou argumentos acompanhados de provas, a exemplo das fls. 799/806 dos autos, as mesmas foram objeto de análise e de reconhecimento pelos autuantes que reduziram os débitos fiscais das exações 1, 15 e 18, conforme novos demonstrativos às fls. 827 a 830 dos autos, cujas desonerações foram objeto do Recurso de Ofício.

Por sua vez, simples alegações sem qualquer especificação ou prova documental não têm o condão para modificação do fato posto e devidamente comprovado através de levantamentos fiscais, os quais contêm todos os dados necessários para fundamentar a imputação fiscal.

Em relação ao primeiro item das razões de mérito, há de registrar que o art. 6º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, estabelece **apenas** a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto ao contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário, o que não ocorreu no caso concreto.

Quanto ao segundo item das razões de mérito que trata da MVA de atacado (70%) e não da indústria (140%), do que exemplifica operações com cervejas, chopes e refrigerantes (fls. 1.727), observa-se dos demonstrativos que fundamentam as infrações que a MVA de refrigerantes é de 70% (fls. 91 e 98), condizente com a atividade de atacadista do contribuinte e com o Anexo 88 do RICMS/97, relativas às infrações 2 e 16, sob Protocolo ICMS 11/91. Sendo assim, verifica-se não ter pertinência a alegação recursal, eis que, por se tratar de um fato modificativo do levantamento fiscal, caberia a quem alega, no caso o sujeito passivo, apontar **especificamente a nota fiscal** cuja MVA foi considerada equivocadamente como da indústria, o que não ocorreu, o que impossibilita a extensão da análise para todos os demais produtos, salvo se devidamente comprovada. Ressalte-se, ainda, que tal análise (Utilização incorreta da margem de lucro) foi verificada pelos autuantes, cuja desoneração inclusive ensejou o Recurso de Ofício.

Inerente ao terceiro item das razões de mérito, a princípio se trata de razões preliminares já objeto de análise, eis que o fato de a acusação fiscal (infrações 3 e 17 – relativas à farinha de trigo) indicar o Protocolo ICMS 02/72 ao invés do Protocolo ICMS 13/97, não demonstrou ter causado qualquer prejuízo ao direito de defesa.

Por fim, no que diz respeito aos itens quarto e quinto das razões de mérito, anteriormente elencadas, relativas à existência de vários destinatários detentores de Regimes Especiais que lhes atribuíam a responsabilidade pela retenção do ICMS devido por substituição tributária, assim

como de adquirentes não contribuintes do ICMS, nos parece ultrapassadas diante das análises preliminares, eis que se trata de fato modificativo, cujo ônus da prova é de quem alega, não tendo logrado êxito o apelante quanto aos documentos apresentados nos autos com tal intuito, conforme já analisado.

Quanto aos lançamentos de ofício anteriores, objeto de judicialização pelo sujeito passivo, apesar de o autor das ações tratar do próprio recorrente, não há como se aplicar ao caso presente os efeitos das decisões judiciais daqueles determinados processos, como parece que pretende o apelante, eis que não há como asseverar, com plena segurança, que se tratam dos mesmos destinatários, assim como se permanecem as mesmas condições verificadas pelo perito judicial para aquelas determinadas operações, relativas a fatos e exercícios anteriores, caso se comprovasse tratar dos mesmos destinatários. Porém, quando devidamente comprovado pelo contribuinte, suas alegações foram acatadas, conforme objeto de Recurso de Ofício.

Diante destas considerações, concluo pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, apenas para declarar a desoneração das exações 5 e 19 pela nulidade por ilegitimidade do sujeito passivo.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida apenas quanto as infrações 5 e 19, as julgando NULAS por ilegitimidade do sujeito passivo.

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 PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206949.0006/03-3, lavrado contra MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$983.781,16, sendo R\$498.305,29 *atualizado monetariamente*, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos *acréscimos moratórios*, e mais R\$485.475,87, acrescido da multa de 60%, prevista no mesmo dispositivo já citado, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de junho de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS