

A. I. N° - 178891.0001/19-0  
AUTUADO - QUEIROZ CONCEIÇÃO COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - NELSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO  
ORIGEM - INFAC VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/08/2020

### RETIFICAÇÃO DE RESOLUÇÃO

Retificação do Acórdão nº 0101-04/20-VD, de 05 de junho de 2020, para fim de exclusão da interposição do Recurso de Ofício, conforme o disposto que determina erro material, Art. 164, § 3º do RPAF/99.

### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0101-04/20-VD-A

**EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. REMESSAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA CONTRIBUINTE INSCRITO.** A Constituição Federal, na redação dada pela EC 87/2015, a partir de 01/01/16 estabeleceu a aplicação da alíquota interestadual nas operações interestaduais destinadas a contribuinte ou não do ICMS, sendo a responsabilidade pelo recolhimento o autuado por ser inscrito neste estado. Excluído os valores exigidos anteriormente a 01/01/16. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 17/09/2019, refere-se à exigência de R\$220.723,78 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do próprio estabelecimento.

O autuado através de advogado legalmente habilitado ingressa com defesa (fls. 51 a 60 do PAF) e inicialmente requer que todas as notificações sejam remetidas ao escritório profissional, em nome do Sr. JOÃO PEDRO FRANÇA TEIXEIRA. Em seguida fala sobre a tempestividade da apresentação da defesa.

Após diz que a empresa autuada teve contra si lavrado o referido Auto de Infração sob a alegação de que deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no período de dezembro de 2014 a fevereiro de 2018, na forma da Emenda Constitucional nº 87/15, enquadrada no art. 4º inciso XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inciso II, alínea a do RICMS/BA.

Pede a nulidade do Auto de Infração em virtude das atrocidades jurídicas perpetradas no enquadramento legal do auto de infração erroneamente lavrado.

No mérito, após transcrever o caput do artigo 3º, e inciso II do seu parágrafo único, todos da Lei nº 13.021/2014 assevera que de acordo com o conceito legal que dali se extrai, farmácia é unidade que processa a manipulação e/ou dispensação de, entre outros, medicamentos e cosméticos.

Por outro lado, medicamento, neste sentido, é produto farmacêutico, tecnicamente obtido ou elaborado, com finalidade profilática, curativa, paliativa ou para fins de diagnóstico, e cosméticos são produtos constituídos por substâncias naturais ou sintéticas usadas na higienização pessoal, proteção ou embelezamento.

Outrossim, nos termos da redação do artigo 5º da lei mencionada, no âmbito da assistência farmacêutica, as farmácias de qualquer natureza requerem, obrigatoriamente, para seu funcionamento, a responsabilidade e a assistência técnica de farmacêutico habilitado na forma da lei.

Assim, não há dúvidas tratar-se de prestação de serviço, e ainda, de natureza farmacêutica. A farmácia de manipulação é contratada para, através de esforço humano, realizar a manipulação de medicamentos com a entrega de um resultado, ora em benefício de outrem, materializado, na maioria das vezes, em cápsulas, sachês, gel ou líquido.

Transcreve conceitos sobre serviço tributável na ótica do professor Aires F. Barreto e manifestação da Professora Mizabel Abreu Machado Derzi, no exame da hipótese de incidência do ISS, em comentários à Obra do Professor Aliomar Baleeiro

Acrescenta que outro dado que confirma a efetivação de um serviço, é a personificação do conteúdo do bem manipulado, realizado com vistas à especificidade do cliente. Não servindo a nenhuma outra pessoa do que senão ao comprador, não há o que se falar em obrigação de dar ou de uma mercadoria, mas de fazer, consubstanciando-se em serviço que, muito embora materializado num objeto, não é a sua própria essência. Em outras palavras, o bem corpóreo representa somente a externalização do resultado da prestação de um serviço, e não sua nota essencial.

Por esta razão, quando em situações como a delineada no tópico, não há dúvidas quanto a hipótese de incidência do ISS, visto se tratar de serviço oneroso, sem qualquer subordinação jurídica, produzido em benefício de outrem, através de esforço humano, e considerando as especificidades do cliente. Ademais, é realizado sob regime de direito privado, objetivando percepção remuneratória, e, embora materializado em forma de objeto, não consubstanciando insumo, o que deve, portanto, ser tributado na esfera municipal, nos termos do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, que processa a manipulação único da Lei nº 13.021/2014 diz que farmácia é unidade que processa a manipulação e/ou dispensação de, entre outros medicamentos e cosméticos.

Afirma que A Constituição Federal, no art. 155, I, b, reservou à competência dos Estados a criação de ICMS, destacando no § 2º, inc. IX, alínea b, do mesmo dispositivo, que o imposto estadual “incidirá também: sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”.

De outra parte, no art. 156, IV, reservou à competência dos Municípios a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), não compreendidos no art. 155, II (que trata do ICMS), definidos em lei complementar.

Ainda nessa linha, o art. 2º, inciso IV da Lei Complementar nº 96-87 estabelece que o ICMS incide sobre fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

Conclui que os serviços farmacêuticos constam do item 4.07 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, que indica os serviços sujeitos à incidência do ISSQN, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116, a manipulação de medicamentos está no campo de incidência do ISSQN.

Afirma que o STJ ao apreciar o tema, consolidou o entendimento no sentido de que “os serviços farmacêuticos constam do item 4.07 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 como serviços sujeitos à incidência do ISSQN.

Assim, a partir da vigência dessa Lei, o fornecimento de medicamentos manipulados por farmácias, por constituir operação mista que agrupa necessária e substancialmente a prestação de um típico serviço farmacêutico, não está sujeita a ICMS, mas a ISSQN (REsp. 881.035/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 26.3.2008 e REsp 975.105/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 9.3.2009).

Afirma que a empresa efetua religiosamente os recolhimentos que entende como o responsável pela fiscalização e arrecadação tributária da sua atividade comercial, qual seja: a fazenda pública municipal. Tal afirmação pode ser limpidamente constatada através do arcabouço probatório de regularidade fiscal da sua conduta perante o mesmo.

Entende estar ocorrendo um conflito de competência tributária entre entes federados diferentes (Bahia e Município), sobre o mesmo fato gerador e transcreve conclusão de Robinson Barreirinhas

para depois afirmar que a bitributação é vedada pelo Sistema Tributário Nacional, comportando apenas as exceções possíveis predispostas no art. 154, II da Carta Maior, cujos núcleos não guardam qual relação com o auto de infração presente.

Pede a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido no Auto de Infração em combate, com supedâneo no artigo 151, III do CTN do crédito tributário discutido no Auto de Infração em combate, com supedâneo no artigo 151, III do CTN.

Finaliza formulando os seguintes pedidos:

- a) o recebimento da presente Impugnação, uma vez que tempestiva e pertinente;
- b) que seja cancelado o Auto de Infração, uma vez que os fatos elencados pela Fazenda Pública Estadual remetem-se à atividade comercial do autuado no âmbito de suas farmácias de manipulação, cujos serviços encontram-se sujeitos à incidência do ISSQN, de competência arrecadatória do Fisco Municipal;
- c) que seja reconhecida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto estiver em discussão administrativa o presente Auto de Infração, conforme dispõe o artigo 151, III, do CTN.

O autuante se pronuncia à fl. 82 se pronuncia dizendo que:

*“Apreciando a defesa interposta pela Autuada, temos a declarar que:*

*O Auto de Infração em tela foi elaborado na forma da Emenda Constitucional 87/15, no seu Art. 1º, como já citado.*

*A defesa baseia-se em matéria que está fora do âmbito de julgamento deste Auditor Fiscal, dado que se trata de emenda constitucional, cabendo a nós unicamente acatar o que reza a Lei, da forma como procedemos.*

*Dessa maneira, sugerimos que o auto em tela seja julgado totalmente procedente.”*

## VOTO

O Auto de Infração trata da falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao consumo do estabelecimento.

Depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração observo que a acusação em discussão está posta de maneira clara e devidamente demonstrada de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado, mediante recibo, lhe possibilitando os mais amplos meios de defesa. A descrição dos fatos foi efetuada de maneira compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, não estando presentes no processo qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

O autuado alegou que a sua atividade comercial é a de farmácia de manipulação, portanto, por constituir operação mista que agrega necessária e substancialmente prestação de um serviço farmacêutico, não está sujeita à tributação de ICMS, mas a ISSQN.

De fato, quando uma atividade econômica alia prestação de serviços e fornecimento de produto ou mercadoria, comumente designada de ‘atividade mista’, haverá incidência do Imposto sobre Serviços se tal atividade constar da lista de serviços taxativa da Lei complementar 116/2003; ou haverá incidência do Imposto sobre Operações de circulação de mercadorias se tal atividade não constar da referida lista.

No caso presente de acordo com informações do autuado e não contestada pelo autuante o produto manipulado não se destina ao comércio, não é disponibilizado no mercado com livre circulação, ao contrário, só pode ser utilizado pelo encomendante, o qual foi elaborado de forma personalizada para aplicação específica ao paciente individualizado.

Portanto, de fato a atividade da empresa se enquadra como prestadora de serviços, tanto que de acordo com o inserido na Descrição de Fatos do Auto de Infração consta a seguinte informação: “*O contribuinte deixou de recolher o Diferencial de Alíquota referente a compra de insumos para prestação de serviços (CFOP 2.126) na forma da Emenda Constitucional 87/15, art. 1, incisos VII e VIII.*”

Assim, inexiste dúvida de que as aquisições objeto do presente lançamento referem-se a materiais utilizados na atividade fim do contribuinte, no caso manipulação de medicamentos, como alegado pelo sujeito passivo.

Do exame das razões defensivas, da contestação da autuante, da legislação pertinente e dos demais elementos que compõem o presente processo, permite concluir que assiste razão a defendantem em relação as ocorrências relativas aos períodos de dezembro de 2014, janeiro e fevereiro de 2015 tendo em vista que tais operações eram isentas do pagamento do imposto, por se tratar de aquisições de insumos por prestador de serviços aplicados na *prestação de serviços de qualquer natureza, conforme* o disposto no §1º, I, inciso XVI do art. art. 3º do RICMS/16, a seguir transscrito:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

XVI - *demais situações em que não se configure o fato gerador do imposto.*

§ 1º *Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas: I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza;*”

Dessa forma, devem ser excluídos os valores exigidos nos mencionados meses nos valores de R\$20.189,24, R\$45.966,72 e R\$25.471,70, respectivamente, totalizando R\$91.627,66.

Ocorre que tal dispositivo foi revogado em razão da alteração na Constituição Federal, promovida pela Emenda Constitucional nº 87/15, efeitos a partir de 01/01/16 que estabeleceu a aplicação da alíquota interestadual nas operações interestaduais destinadas a contribuinte ou não do ICMS, e a responsabilidade pelo recolhimento da diferença entre a alíquota interna e interestadual, sendo do destinatário, quando este fosse contribuinte do imposto, e do remetente, quando o destinatário não fosse contribuinte do imposto.

Em decorrência, o ICMS deve ser pago pelo destinatário, no caso o autuado, por ser contribuinte do ICMS, conforme prescreve o art. 155, § 2º, inc. VIII, alínea “b” da CF/88, com a redação dada pela EC 87/2015, aplicando-se a alíquota interestadual, cabendo o imposto correspondente ao DIFAL (Diferencial entre as Alíquotas), ao Estado onde está localizado o consumidor final.

No caso concreto, o ICMS DIFAL é devido ao Estado da Bahia e deveria o autuado, por ser inscrito no Cadastro do ICMS baiano, ter efetuado o pagamento do imposto o que não ocorreu.

Pelas razões acima expostas, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$129.096,10, em razão das exclusões relativas aos meses de dezembro de 2014, janeiro e fevereiro de 2015.

No que diz respeito ao pedido formulado pelo sujeito passivo referente ao reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário esclareço que o processo já se encontra nesta condição, assim permanecendo até o julgamento definitivo neste Conselho.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 178891.0001/19-0, lavrado contra **QUEIROZ CONCEIÇÃO COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$129.096,12**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR