

**PROCESSO** - A. I. Nº 269353.0002/18-2  
**RECORRENTE** - MEDLIFE LOGÍSTICA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSOS VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JFJ nº 0194-04/19  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/05/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0087-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MEDICAMENTOS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Pelo princípio da legalidade estrita, o contribuinte não poderia ter feito o procedimento ao arrepio da legislação, que não permite a restituição instantânea das mercadorias da substituição tributária na medida das saídas isentas, já que a tributação por antecipação ocorre pelas entradas e pelo mesmo princípio da legalidade, e também do princípio da vedação ao enriquecimento sem causa do Estado, entendo que o legislador cuidou destas situações ao prever a multa do art. 42, §1º da Lei nº 7.014/96, de forma a restar a punição sem cobrança de imposto sabidamente indevido, contornando a inviabilidade de lançamento com evidente enriquecimento ilícito do Estado. Foi solicitado à PGE/PROFIS, parecer que abordasse a questão da natureza declaratória da aplicação da MVA, em vez do PMC, no que foi acolhido parcialmente, já que a pretensão do Recorrente era que se entendesse direito preexistente ao próprio pedido à Administração, e a PGE entendeu sim, que a autorização da administração é revestida de natureza declaratória do direito e não constitutiva do direito, restando apenas a certificação e formalização, e que os efeitos devem retroagir à data do pedido, 01.07.2014. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário de julgamento pela Procedência Parcial em Primeira Instância, de auto lavrado em 18/12/2018, para lançar crédito tributário no montante de R\$ 2.132.320,91, acrescido de multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da infração abaixo:

*“Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior.*

*O contribuinte recolheu a menor, nos exercícios de 2014 e 2015, o ICMS devido por Antecipação Tributária, referente a aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, nos termos do Art. 8º da Lei nº 7.014/96. Sendo o contribuinte detentor do regime especial de tributação previsto no Decreto 11.872/09, a apuração dos valores devidos foi feita considerando os benefícios nele previstos. Os valores devidos por antecipação tributária foram apurados na planilha denominada “Ant\_Trib\_EFD\_EntrBaseNfe\_v” gravada no CD constante do Anexo IV, cuja primeira e última folha estão no Anexo II. Os valores recolhidos a menor estão na planilha do Anexo I, sendo o resultado do valor do ICMS\_ST apurado conforme planilhas do Anexo II menos os valores recolhidos pelo contribuinte conforme extratos do sistema INC da SEFAZ/Ba constantes do Anexo III. Tudo conforme arquivos de notas fiscais eletrônicas destinadas ao contribuinte contendo a Escrituração Fiscal*

*Digital – EFD do contribuinte, todos, do mesmo modo que as planilhas acima referidas, gravados em meio magnético – CD constante do Anexo IV”.*

O autuado ingressou com Impugnação ao lançamento conforme fls. 40/59. Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 115/22 e o contribuinte se manifestou acerca da informação fiscal às fls. 130/43. A seguir o processo foi pautado e julgado Parcialmente Procedente, em decisão não unânime conforme voto abaixo, em 13.11.2019

### **VOTO**

*A acusação que versa nos presentes autos, onde se exige o pagamento do ICMS no montante de R\$2.132.320,91 mais multa de 60%, está posta nos seguintes termos: “Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. O contribuinte recolheu a menor, nos exercícios de 2014 e 2015, o ICMS devido por Antecipação Tributária, referente a aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, nos termos do Art. 8º da Lei nº 7.014/96. Sendo o contribuinte detentor do regime especial de tributação previsto no Decreto nº 11.872/09, a apuração dos valores devidos foi feita considerando os benefícios nele previstos”.*

*Em sua defesa o autuado reconhece que os medicamentos cujas operações são objeto do presente lançamento de ofício estão sujeitos ao regime da substituição tributária por antecipação em razão do que dispõem a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 76/94 e o Art. 289 do RICMS/BA-2012, enfatizando também que é possuidora de Regime Especial para efeito de redução da base de cálculo em 28,53% de acordo com termo celebrado na forma do Decreto nº 11.872/09.*

*Alegou, todavia, que a quase totalidade das vendas que realiza é acobertada por isenção, visto que o seu mercado consumidor é composto por órgãos da administração pública, hospitais preponderantemente (Convênio ICMS 87/02). Por esta razão diz que está autorizada pela Superintendência da Administração Tributária – SAT, a apurar a base de cálculo mediante aplicação da Margem de Valor Agregado – MVA.*

*Afirmou que, nessa situação, não mantém estoque das mercadorias que comercializa e que, em regra, a nota de venda dos produtos é emitida no mesmo período de aquisição (entrada da mercadoria), situação esta que possibilita que no momento da compra já ter conhecimento da quantidade de produtos cujas saídas estarão amparadas por isenção. Em vista disto, optou por adotar o seguinte procedimento:*

- (i) Quantificou a base de cálculo do imposto devido por antecipação a partir do preço constante em cada nota fiscal de aquisição, utilizando, para tanto, a MVA aplicável a cada medicamento;*
- (ii) Apurou o ICMS/ST fazendo incidir sobre a base de cálculo a alíquota interna do imposto estadual;*
- (iii) Para fins de quantificação do valor a recolher, abateu do montante apurado, o valor do imposto que seria devido por antecipação, correspondente à quantidade de medicamentos efetivamente vendida (com isenção) no mesmo período de apuração;*
- (iv) Recolheu mediante DAE os valores assim quantificados sob o código 1145.*

*Os autuantes discordaram deste procedimento utilizado pelo autuado ao argumento de que o mesmo adotou um critério de apuração do imposto devido por antecipação tributária em flagrante desobediência ao constante na legislação pertinente, visto que o Convênio ICMS 87/02 concede isenção às operações de vendas dos fármacos e medicamentos relacionados em seu Anexo Único, para órgãos da Administração pública, enquanto que no presente caso as operações em que se exige o imposto por antecipação são aquelas de compras de mercadorias realizadas pelo autuado junto a seus fornecedores, que não envolvem órgãos da Administração pública, sendo, portanto, o imposto devido quando da entrada das mercadorias no Estado da Bahia e não quando das vendas que realiza.*

*Da análise dos elementos constantes nos autos, indefiro o pedido de diligência requerido pelo autuado na medida em que se encontram presentes todos os meios necessários à formação do meu convencimento como julgador, além do que o pedido formulado se relaciona a uma questão de interpretação à legislação a qual será feita adiante.*

*Desta maneira, consoante se encontra posto acima, tem-se que o autuado adotou uma sistemática para efeito de cálculo da substituição tributária por antecipação, não prevista pela legislação tributária, visto que o Art. 8º, § 4º da Lei nº 7.014/96 determina que será devido o imposto por antecipação tributária na entrada da mercadoria no território deste Estado, o que é o caso constante do presente lançamento de ofício, sendo que, em nenhum instante a legislação determina que seja excluído da antecipação as aquisições que seriam em momento posterior ao da entrada, vendidas para hospitais, clínicas etc.*

*Este é um entendimento que predomina na jurisprudência deste CONSEF, a exemplo do Acórdão nº 0215-12/18 que manteve o julgamento de 1ª Instância relativamente ao Acórdão nº 0017-01/17, bem como em relação ao*

*Acórdão nº 0213-03/16 que foi mantido pela 2ª Instância através do Acórdão nº 0211-12/17, cujo excerto, com a devida vênia, transcrevo abaixo:*

*(...)*

*Quanto à alegação de que as suas vendas se destinaram a hospitais, clínicas e órgãos públicos, é importante ressaltar que as operações autuadas não foram as vendas da Recorrente, mas as suas aquisições, em relação às quais o Sujeito Passivo deve fazer a antecipação do tributo, incidente na operação subsequente, independentemente de quem venha a ser o comprador.*

*Como se vê, o tributo deve ser recolhido de forma antecipada, podendo o Contribuinte requerer a restituição do valor pago, caso prove que o fato gerador não se realizou, única hipótese em que se admite a sua exoneração, conforme prevê o art. 12 da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido.*

*“Art. 12. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, se o fato gerador presumido não chegar a se realizar, observado o disposto no art. 33.”*

*Assim, o fato de as mercadorias adquiridas virem a se destinar, num momento subsequente, a hospitais, clínicas ou órgãos públicos não obsta o lançamento, pois mesmo nessas hipóteses o ICMS-ST deve ser antecipado, quando da aquisição.*

*(...)*

*De maneira que dúvidas não restam que o procedimento do autuado está em desacordo com o previsto na legislação tributária pertinente à substituição tributária por antecipação, enquanto que, neste sentido, os acórdãos citados pela Defesa não dão respaldo ao seu procedimento, bem como as Decisões mencionadas oriundas do Supremo Tribunal Federal, vez que, nestes autos não há referência a imposto pago a mais no regime ICMS-ST, e, sim, imposto que foi deixado de ser pago ou pago a menos.*

*Também não socorrem o autuado a Resolução 03/09 e a Orientação Interpretação 05/09, ambos editados pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, as quais apenas trazem orientações aos fabricantes de medicamentos, não podendo esse órgão (CMED) ter qualquer ingerência no cálculo do ICMS-ST pois foge da sua competência.*

*Quanto ao argumento do autuado de que assim procedeu para evitar a acumulação de crédito fiscal que jamais seria por ele monetizado, não vejo que este seja motivo suficiente para respaldar o procedimento do mesmo, vez que os saldos credores que porventura viessem a se acumular em decorrência do ressarcimento do imposto antecipado cujas saídas ocorreram com isenção, poderia ser utilizada mediante as regras definidas pela legislação, situação esta que não importaria acúmulo de crédito de ICMS indefinidamente. A este respeito, o Art. 300 do RICMS/BA assim se apresenta:*

*Art. 300. O contribuinte que tiver recebido mercadoria com retenção ou antecipação do imposto poderá, mediante lançamento no Registro de Apuração do ICMS, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos”, com a expressão “Ressarcimento - substituição tributária”, creditar-se: I - da parcela do imposto retido ou antecipado, correspondente à operação de saída subsequente da mesma mercadoria que vier a realizar com isenção ou amparada por não-incidência;*

*Nota: A redação atual do inciso “I” do art. 300 foi dada pelo Decreto nº 18.801, de 20/12/18, DOE de 21/12/18, efeitos a partir de 01/01/19. Redação originária, efeitos até 31/12/18: “I - da parcela do imposto retido, correspondente à operação de saída subsequente da mesma mercadoria que vier a realizar com isenção ou amparada por não-incidência;*

*No tocante ao argumento de inaplicabilidade do PMC para as operações ocorridas entre fevereiro/14 até 12/10/2014, nas vendas por atacado realizadas com fármacos e medicamentos hospitalares, o autuado sustentou este argumento de que para estas operações a base de cálculo do imposto devido por antecipação deve ser aferida a partir da utilização da MVA, consoante previsão do Art. 289 do RICMS/BA.*

*De fato, o atual Art. 289 do RICMS/BA traz esta previsão, entretanto, à época acima mencionada, a redação vigente no mencionado artigo regulamentar previa esta condição desde que autorizada pelo titular da Superintendência da Administração Tributária, situação esta de pleno conhecimento do autuado que ingressou com pedido de autorização com essa finalidade, o qual só foi concedido em 13/10/2014 conforme se verifica no doc. fl. 74. Vejamos o que diz a legislação:*

*Art. 12. Nas operações com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuem, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser utilizada a MVA prevista no Anexo 1 para apuração da base de cálculo da antecipação tributária sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se, como base de cálculo, o preço sugerido pelo fabricante ou importador.*

*Nota: A redação atual do § 12º do art. 289 foi dada pelo Decreto nº 17.304, de 27/12/16, DOE de 28/12/16, efeitos a partir de 28/12/16. Redação anterior dada ao § 12 tendo sido acrescentado ao art. 289 pela*

*Alteração nº 1 (Decreto nº 13.870, de 02/04/12, DOE de 03/04/12), efeitos de 01/04/12 a 27/12/16:*

*“§ 12º. Nas operações com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuem, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, **desde que autorizados pelo titular da Superintendência de Administração Tributária**, deverá ser utilizada a MVA prevista no Anexo 1 para apuração da base de cálculo da antecipação tributária sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se, como base de cálculo, o preço sugerido pelo fabricante ou importador.” (grifos acrescidos).*

*Portanto, no mencionado período, o autuado não estava autorizado a utilizar a MVA para o cálculo do ICMS antecipado nas operações que realizava, razão pela qual entendo correto os cálculos levados a efeito pelos autuantes com o emprego do PMC.*

*No que diz respeito aos erros materiais cometidos pelo autuado em relação às notas fiscais apontadas pela defesa, cujo imposto foi retido pelo remetente, os autuantes acolheram os argumentos defensivos em relação a este fato e excluíram da autuação as notas fiscais indicadas pelo autuado, com o que concordo, e elaboraram novas planilhas de cálculo, cujo resumo se encontra à fl. 120, reduzindo o débito autuado para o valor de R\$2.111.583,61.*

*Uma questão importante mencionada pela defesa diz respeito ao prazo para recolhimento do imposto devido por substituição tributária, ao qual estava autorizado, que seria o dia 25 do mês subsequente ao da data da emissão dos MDF-e, consoante previsão contida no Art. 332, § 2º do RICMS/BA, o qual não foi contestado pelos autuantes. A este respeito vejo que estes consideraram no Auto de Infração as datas de vencimento como sendo o dia 09 do mês subsequente, portanto, tais datas de vencimento devem ser retificadas para o dia 25 do mês subsequente, em todo o período autuado.*

*Por fim, em relação ao pedido da representante legal do autuado no sentido de que as intimações e notificações sejam encaminhadas diretamente para o endereço que indicou, vejo que nada obsta que o pleito seja atendido, entretanto, observo que as intimações ao autuado se processam de acordo com o previsto pelo Art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, razão pela qual, um possível não atendimento não acarreta qualquer nulidade.*

*Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$2.111.583,61.*

#### **VOTO DIVERGENTE**

*Primeiramente quero manifestar meu respeito ao voto do Ilustre Relator, frisando que dele divirjo quanto à utilização do Preço Máximo ao Consumidor (PMC) e não à Margem de Valor Agregado (MVA) na apuração da base de cálculo do imposto devido por antecipação previsto no art. 8º, § 4º da Lei nº 7.014/97, objeto da presente autuação.*

*A redação atual do art. 289 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.870/2012, como bem destacado pelo Ilustre Relator, no seu voto, mais especificamente o § 12º, traz a previsão de utilização da MVA, para apuração da base de cálculo da antecipação tributária, sem qualquer condição de aplicação, em operações com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuem, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, que é o caso das operações as quais divirjo.*

*Sabe-se, todavia, que a redação anterior do § 12º do citado art. 289, trazia a obrigatoriedade de autorização do titular da Superintendência de Administração Tributária, para a utilização da MVA em substituição da utilização do PMC, na apuração da base de cálculo da antecipação tributária como assim está posto na legislação, que a seguir destaco:*

*§ 12º. Nas operações com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuem, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, **deverá ser utilizada a MVA prevista no Anexo 1 para apuração da base de cálculo da antecipação tributária** sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se, como base de cálculo, o preço sugerido pelo fabricante ou importador. (Grifos acrescidos)*

***Nota: A redação atual do § 12º do art. 289 foi dada pelo Decreto nº 17.304, de 27/12/16, DOE de 28/12/16, efeitos a partir de 28/12/16. Redação anterior dada ao § 12 tendo sido acrescentado ao art. 289 pela Alteração nº 1 (Decreto nº 13.870, de 02/04/12, DOE de 03/04/12), efeitos de 01/04/12 a 27/12/16:***

*“§ 12º. Nas operações com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuem, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, **desde que autorizados pelo titular da Superintendência de Administração Tributária**, deverá ser utilizada a MVA prevista no Anexo 1 para apuração da base de cálculo da antecipação tributária sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se, como base de cálculo, o preço sugerido pelo fabricante ou importador.” (Grifos acrescidos).*

*Têm-se, também, que o período fiscalizado se relaciona aos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. Portanto, no mencionado período, dado que o autuado não estava autorizado a utilizar a MVA para o cálculo do ICMS antecipado nas operações que realizava, mais especificamente nas operações ocorridas até 12/10/2014, vez que a autorização da Superintendência de Administração Tributária, ao pedido solicitado pela defendente, só foi concedida em 13/10/2014; o Ilustre Relator entendeu como correto os cálculos levados a efeito pelos autuantes com o emprego do PMC.*

*É neste contexto que divirjo do voto do Ilustre Relator. Observa-se que, seja utilizando o PMC ou a MVA para fins de apuração da base de cálculo, ambas situações incorrerão na situação de ressarcimento do valor recolhido, mediante as regras definidas no art. 300 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.870/2012, na forma destacada no presente voto.*

*Assim, apurar a base de cálculo do ICMS antecipado (art. 8º, § 4º da Lei nº 7.014/97), utilizando o PMC, resultará um recolhimento do imposto em um montante maior, por conseguinte, uma restituição maior (art. 300 do RICMS/BA); por outro lado, utilizando a MVA, resultará um recolhimento do imposto em um montante menor, por conseguinte, uma restituição menor (art. 300 do RICMS/BA).*

*Neste contexto, há de se observar de que não há prejuízo aos Cofres do Estado a utilização do PMC ou da MVA para o cálculo do ICMS antecipado em operações com mercadorias, cujas às saídas subsequentes vier a se concretizar com isenção ou amparada por não-incidência do imposto, vez que, utilizando o PMC ou a MVA no cálculo do ICMS ST, resultará em uma restituição maior ou menor. É o que se interpreta da leitura do art. 300 do RICMS/BA a seguir destacado.*

*Art. 300. O contribuinte que tiver recebido mercadoria com retenção ou antecipação do imposto poderá, mediante lançamento no Registro de Apuração do ICMS, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos”, com a expressão “Ressarcimento - substituição tributária”, creditar-se:*

*I - da parcela do imposto retido ou antecipado, correspondente à operação de saída subsequente da mesma mercadoria que vier a realizar com isenção ou amparada por não-incidência;*

***Nota: A redação atual do inciso “I” do art. 300 foi dada pelo Decreto nº 18.801, de 20/12/18, DOE de 21/12/18, efeitos a partir de 01/01/19. Redação originária, efeitos até 31/12/18: “I - da parcela do imposto retido, correspondente à operação de saída subsequente da mesma mercadoria que vier a realizar com isenção ou amparada por não-incidência;”***

*II - da diferença a mais, se houver, entre o valor do imposto retido ou antecipado com aplicação do percentual da margem de valor adicionado (MVA) e o valor efetivamente devido a título de diferença de alíquotas, na aquisição interestadual de mercadoria ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado.*

*Então, manter o cálculo de apuração do ICMS antecipado em uma regra definida na legislação, dada a ausência de um ato declaratório, em que não se é mais exigido pela legislação, não me apresenta assertivo, vez que, qualquer das bases de apuração da base de cálculo (§ 12º, art.289, do RICMS) da apuração substituição tributária (art. 8º, § 4º da Lei nº 7.014/97), o imposto apurado e recolhido, será objeto de ressarcimento mediante as regras do art. 300, do RICMS/BA.*

*Neste sentido, divirjo do voto do Ilustre Relator não, quanto à manutenção da autuação pela cobrança do imposto por antecipação na forma do art. 8º, § 4º da Lei nº 7.014/97, nas operações remanescentes objeto da presente autuação, mas sim quanto à manutenção da utilização da apuração da base de cálculo do ICMS-ST pelo PMC.*

*Entendo que deve ser usado a MVA na apuração da base de cálculo do ICMS-ST, na forma da redação atual do § 12º, do art. 289 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.870/2012, por entender que os rigores e formas da legislação devem ser atenuados em favor do lado mais frágil da relação processual.*

Inconformado com a decisão de primo grau, o contribuinte tempestivamente ingressou com Recurso Voluntário, às fls. 176/97, nos termos adiante transcritos, em resumo.

Conforme se depreende da análise dos demonstrativos que instruem o auto de infração, o fisco baiano acusa a Recorrente de ter recolhido a menor o ICMS devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente às aquisições de medicamentos e drogas para uso humano que realizou nos exercícios de 2014 e 2015, lastreando a exigência no art. 8º, inciso II e §3º e art. 23 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 289 do RICMS.

Para fins de determinação do crédito tributário exigido, a autoridade fiscal apurou ICMS/ST que entendeu devido e cotejou os valores encontrados com os efetivamente recolhidos pela Recorrente mediante DAE – Documento de Arrecadação Estadual.

Nos meses em que o valor apurado pelo agente fiscal se apresentou maior do que o recolhido

procedeu ao lançamento da diferença.

Convicta de que, a despeito do zelo com que realizado o procedimento de fiscalização, o lançamento não merece subsistir, a ora Recorrente apresentou tempestiva impugnação, evidenciando as razões de fato e de direito capazes de elidir a exigência.

Entretanto, ao apreciá-las a 4ª Junta de Julgamento Fiscal, por maioria de votos, entendeu por bem acolhê-las apenas em parte, exonerando apenas a parcela da exigência correspondente aos erros da natureza material reconhecidos pelo preposto Autuante na oportunidade em que prestou suas informações.

Nos termos em que lavrado o voto condutor do acórdão ora recorrido, o órgão julgador *a quo* assim se posicionou, em apertada síntese:

- (i) A sistemática utilizada pela Recorrente para cálculo da substituição tributária por antecipação não encontra respaldo na legislação, pois não há previsão legal que a autorize excluir do valor devido em cada período de apuração, o valor do imposto correspondentes às saídas com isenção;
- (ii) Adotar o procedimento legalmente previsto para apuração do imposto a recolher não resultaria em acumulação de crédito pela Recorrente, tendo em vista que o art. 300 do RICMS/BA prevê a possibilidade de ressarcimento do tributo pago por antecipação nas hipóteses em que a saída for isenta;
- (iii) Quanto ao critério de aferição da base de cálculo do imposto devido por antecipação, a Resolução nº 03/09 e a Orientação de Interpretação nº 05/09, editadas pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, trazidas pela Recorrente não podem ser adotadas por que não são normas de direito tributário; e
- (iv) A utilização do PMC nas operações ocorridas entre 01/02/14 e 12/10/2014, se mostra correta, pois a autorização para utilização da MVA, requisito indispensável à época dos fatos geradores, somente foi concedida a ora Recorrente em 13/10/2014.

Irresignada com o conteúdo decisório e convicta de que este ofende os princípios da legalidade e moralidade, notadamente contra o princípio da vedação ao enriquecimento ilícito por parte do erário estadual, não restou alternativa à Recorrente senão se socorrer dessa Egrégia Câmara de Julgamento Fiscal, com vistas a ver reformada a decisão de piso.

Inicialmente, é preciso evidenciar que os medicamentos, cujas operações de aquisição são objeto do lançamento de ofício, estão sujeitos ao regime da substituição tributária, em razão do que dispõe a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 76/94 e o artigo 289 do Decreto nº 13.780/2012, assim como são beneficiadas com a redução da base de cálculo, estabelecida no §1º, do art. 1º do Decreto nº 11.872/09:

**Convênio 76/94**

*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 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.*

(...)

*§ 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.*

**RICMS/BA**

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.*

Como se constata, a condição de substituto tributário é atribuída ao fabricante ou importador que

deve proceder à retenção e ao recolhimento do imposto devido em relação às operações subsequentes quando da saída das mercadorias de seus estabelecimentos.

Entretanto, apesar de a Recorrente não se constituir em estabelecimento importador, nem mesmo fabricante dos medicamentos que comercializa, o artigo 289 do RICMS lhe atribui, na qualidade de adquirente de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do ICMS devido em relação às saídas subsequentes das mesmas mercadorias.

Por se tratar de contribuinte credenciado nos termos do quanto disposto no §2º, do art. 332 do RICMS/BA, a Recorrente é autorizada a recolher o imposto devido por substituição até o dia 25 do mês subsequente ao da data da emissão dos MDF-e vinculados aos documentos fiscais de aquisição dos medicamentos.

Noutro giro, a quase totalidade das vendas que a Recorrente realiza – saídas subsequentes – é acobertada por isenção. Isto porque, o seu mercado consumidor é composto por órgãos integrantes da Administração Pública – hospitais públicos preponderantemente – situação fática tipificada no Convênio ICMS 87/02.

Em razão de tal circunstância – **preponderância das vendas para órgãos públicos** – a Recorrente estava desde 13/10/2014 autorizada pela Superintendência de Arrecadação Tributária – SAT a apurar a base de cálculo do imposto devido por antecipação, mediante aplicação da Margem de Valor Agregado – MVA (*vide Doc. 04 da Impugnação*).

Devido à especificidade do seu mercado consumidor, não é prática da Recorrente manter estoque dos medicamentos que comercializa, procedendo à aquisição destes na medida da realização dos pedidos por parte dos seus clientes.

Em regra, a nota fiscal de venda dos produtos é emitida no mesmo período de apuração em que ocorreu a entrada dos medicamentos adquiridos para atender aos respectivos pedidos. Assim é que, no momento da compra, a Recorrente já tem conhecimento da quantidade de produtos, cujas saídas serão desoneradas em razão da isenção.

Pois bem! Ante tal peculiaridade da logística que envolve as operações de compra e venda dos medicamentos que comercializa, a Recorrente adotou no período fiscalizado os seguintes procedimentos, para fins de apuração e recolhimento do ICMS devido por antecipação, sendo essa a principal razão das diferenças apuradas pela fiscalização:

- (i) *Quantificou a base de cálculo do imposto devido por antecipação a partir do preço constante em cada nota fiscal de aquisição, utilizando, para tanto, a MVA aplicável a cada medicamento;*
- (ii) *Apurou o ICMS/ST fazendo incidir sobre a base de cálculo a alíquota interna do imposto estadual;*
- (iii) *Para fins de quantificação do valor a recolher, abateu do montante apurado, o valor do imposto que seria devido por antecipação, correspondente à quantidade de medicamentos efetivamente vendida (com isenção) no mesmo período de apuração;*
- (iv) *Recolheu mediante DAE os valores assim quantificados sob o código 1145.*

Como forma de comprovar e evidenciar os critérios ora narrados, a Recorrente anexou à sua Impugnação, as apurações mensais dos valores por ela recolhidos a título de ICMS antecipado no período fiscalizado, onde consta, inclusive, a vinculação das notas de compra às respectivas notas de venda realizadas dentro do mesmo período de apuração (*vide Doc. 05 da Impugnação – em mídia digital*).

Longe de pretender agir à margem da legislação de regência, a conduta adotada pela Recorrente visou, tão somente, evitar o pagamento de imposto que não seria efetivamente devido e, por conseguinte, a acumulação de crédito fiscal, cujos recursos jamais seriam por ela monetizados, em razão da configuração de sua atividade mercantil.

Para afastar as razões apresentadas pela ora Recorrente os membros integrantes da 4ª Junta de Julgamento Fiscal sustentaram que a acumulação de crédito não se constitui em motivação

suficiente para justificar o procedimento adotado, haja vista que os eventuais saldos credores poderiam ser objeto de ressarcimento à luz do que dispõe o artigo 300 do RICMS.

De fato, não ouvida a Recorrente que o referido dispositivo legal autoriza o ressarcimento do imposto pago por antecipação na hipótese de as saídas subsequentes das mercadorias serem acobertadas por isenção.

Todavia, o meio de ressarcimento veiculado pela norma para o alcance de tal objetivo é mediante escrituração de crédito fiscal no Livro de Apuração de ICMS, situação que imporia à Recorrente o acúmulo de crédito indefinidamente, haja vista não realizar operações sujeitas à incidência do imposto em volume suficiente à absorção dos créditos a que faria jus.

Mais grave ainda! Se aplicada a norma ao caso concreto ora em análise, a Recorrente se encontraria na esdrúxula situação em que o recolhimento “antecipado” do ICMS ocorreria em momento posterior – dia 25 do mês subsequente ao da data da emissão dos MDF-e vinculados aos documentos fiscais de aquisição – ao das saídas das mesmas mercadorias acobertadas por isenção.

Foi neste contexto e imbuída do único propósito de viabilizar a manutenção de sua atividade econômica que a Recorrente procedeu ao recolhimento do ICMS-ST devido por antecipação, apenas em relação às aquisições das mercadorias, cujas saídas são tributadas e **àquelas que, independentemente de serem destinadas a órgãos públicos, permaneceram em estoque no final de cada período de apuração.**

Observem Nobres Conselheiros, que o critério de apuração do ICMS adotado pela Recorrente não resultou qualquer prejuízo ao Estado. Isto simplesmente porque, acaso houve recolhido o ICMS substituto em relação à totalidade das aquisições realizadas em cada período, indubitavelmente faria jus ao ressarcimento.

Não se pode perder de vista, que o Estado, ao adotar o mecanismo da substituição tributária por antecipação como forma de conferir maior praticidade à cobrança e à fiscalização das obrigações tributárias, se vale da presunção (relativa!) de que as operações subsequentes serão tributadas e cujas saídas ocorrerão a determinado valor. Contudo, tais presunções não podem sobrepor à realidade econômica dos fatos.

E não poderia ser diferente, na medida em que um dos princípios que norteiam a atividade fiscal é o da verdade material. Não se desconhece, com isso, que a Fiscalização deve dirigir a investigação dos atos tributários praticados pelo contribuinte no sentido de averiguar o adimplemento das obrigações tributárias a que é compelido.

Contudo, o exercício de tais funções, não pode se afastar da realidade objetiva dos fatos, que deve sobrepor qualquer presunção legal, até porque o Fisco tem o dever de cobrar somente o tributo justo, em respeito a todas as garantias previstas na Constituição.

Neste mesmo sentido é o entendimento do Supremo Tribunal Federal que já se manifestou sobre o tema em diversas oportunidades, tendo decidido no RE nº 593.849, em cujos autos foi reconhecida repercussão geral, pela possibilidade de restituição dos valores pagos a maior no regime do ICMS-ST, sempre que demonstrado que o valor real da operação é inferior ao valor presumido (inclusive nos casos de isenção):

**RE 593849 (DJE-065-30/03/2017)**

*É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.*

Relevante ressaltar a posição exarada pelo Ministro Relator ao afirmar que **“a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma verdade absoluta, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo, alheia à realidade extraída da realidade do processo econômico.”** (g.n.).



Nobres Julgadores, a realidade do processo econômico no presente caso, revela que não há ICMS passível de cobrança pela Fazenda Estadual, por que as operações de saída subsequentes das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como já evidenciado à saciedade, ocorreram com isenção, o que, por si mesmo, já inviabiliza a manutenção da exigência.

Aqui vale o destaque para o argumento tecido pela Junta de Julgamento Fiscal, no sentido de que o referido precedente não seria aplicável ao presente caso, posto não estar em discussão o pagamento a maior no regime de substituição tributária.

Com a devida vênia aos ilustres julgadores de primeira instância, é preciso reiterar a perfeita aplicação das razões tecidas pela Corte Suprema ao proferir o referido julgamento, que, ressalte-se, produz efeitos vinculantes em razão de ter sido julgado em repercussão geral. No mencionado precedente, o **plenário do STF decidiu que as importâncias pagas a maior a título de ICMS-ST devem ser restituídas sempre que o valor real da operação for inferior ao valor presumido.**

Conforme restou comprovado documentalmente na peça impugnatória, todas operações de aquisição em relação as quais deixou de recolher o ICMS-ST dizem respeito às operações de saídas subsequentes das mesmas mercadorias que se deram com isenção, dentro de um mesmo período de apuração. Dito de outra forma, em relação às operações cujo fato gerador presumido não se concretizou.

Assim é que, por maior razão, há de se aplicar a *ratio decidendi* que norteou a tese fixada, nas hipóteses em que, como no presente caso, as situações presuntivas e excludentes da ocorrência do fato gerador presumido ocorreram dentro do mesmo período de apuração, tendo sido esta, repise-se, a única razão do não recolhimento.

Noutro giro, cumpre evidenciar a inaplicabilidade ao caso dos autos, dos Acórdãos nºs 0211-12/17 e 0215-12/18, ambos da lavra da 2ª Câmara desse Conselho, citados como precedentes para fundamentar a Decisão recorrida.

Naqueles autos a câmara decidiu que o imposto por antecipação e devido independentemente de as saídas subsequentes virem a ser acobertadas com isenção, devendo nestes *casos o contribuinte requerer a restituição do valor pago caso prove que o fato gerador não se concretizou.*

De fato, uma análise apressada dos precedentes pode levar o julgador a concluir que estes seriam aplicáveis ao presente caso, na medida em que a situação ali vivenciada é semelhante à dos presentes autos, isto é: discute-se o pagamento do ICMS devido por antecipação em relação às saídas subsequentes das mesmas mercadorias acobertadas por isenção.

Contudo, o cotejo da realidade dos autos em que exaradas as decisões em comento com a vivenciada nos presentes autos revela uma diferença sutil, mas fundamental ao afastamento dos precedentes, qual seja: Nestes autos, diferentemente daqueles, as aquisições em relações as quais o ICMS por antecipação não foi recolhido estão, expressa e comprovadamente, vinculadas a saídas isentas ocorridas dentro de um mesmo período de apuração.

Não há em nenhum dos meses objeto da exigência, mercadorias que tenham permanecido em estoque no último dia do período de apuração em relação às quais a Recorrente não tenha efetuado o recolhimento do tributo.

Como já referido, as operações presuntivas e excludentes de fato gerador presumido se deram dentro de um mesmo período de apuração, não havendo o que se cogitar da aplicabilidade dos precedentes jurisprudenciais invocados.

Ante ao exposto, é de se concluir, necessariamente, que não pode o Estado da Bahia pretender exigir da Recorrente o ICMS-ST, relativamente às operações subsequentes ocorridas com isenção do imposto, sob pena de restar configurado o enriquecimento ilícito.

Por derradeiro, cumpre demonstrar que, em julho de 2012, o próprio Estado da Bahia, sensível à situação vivenciada pela Recorrente e com fulcro nas disposições contidas no artigo 7º B do

Decreto nº 7.799/2000, firmou Termo de Acordo que lhe autoriza a deslocar o termo de incidência do imposto devido por substituição para o momento das saídas subsequentes das mercadorias, evitando o recolhimento indevido do tributo estadual (**Doc. 02**).

DA INAPLICABILIDADE DO PMC. VENDA EM ATACADO DE FÁRMACOS E MEDICAMENTOS HOSPITALARES PARA HOSPITAIS INTEGRANTES DA REDE PÚBLICA

Não obstante as razões de direito aduzidas no tópico precedente, por si suficientes a afastar a presente exigência, passa a Recorrente a evidenciar ainda as razões pelas quais a base de cálculo do ICMS devido por antecipação no período compreendido entre fevereiro a outubro de 2014, apurada pela fiscalização, e ratificada pela decisão de piso, deve ser corrigida, porque aferida, indevidamente, a partir da utilização do Preço Máximo ao Consumidor – PMC.

Conforme se verifica dos autos, entendeu o preposto Autuante que no período em comento seria correta a utilização do PMC, para fins de quantificação da base de cálculo do ICMS devido por antecipação, uma vez que a Recorrente ainda não tinha obtido autorização da Superintendência da Administração Tributária – SAT a que se refere o artigo 289 do RICMS, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, o que somente ocorreu em 13/10/2014 em decorrência do pedido protocolado em 01/07/2014 (*vide Doc. 04 da Impugnação*).

Esse entendimento, acolhido pela Junta de Julgamento fiscal, em decisão não unânime, partiu da premissa equivocada de que a autorização de que tratava a norma deveria ser contemporânea aos fatos geradores.

Com efeito, a “*autorização do titular da Superintendência de Administração Tributária*” a que alude o artigo 289 do RICMS vigente à época dos fatos, **não se constitui em ato administrativo de natureza constitutiva de direito, na medida em que apenas verifica e declara uma situação já existente.**

Atos desta natureza são classificados pelo Direito pátrio como “atos administrativos declaratórios”, que, segundo o Min. Celso Antônio Bandeira de Mello, são aqueles que “*afirmam a preexistência de uma situação de fato ou de direito*”.

Ainda sobre o tema, vale o destaque de excerto extraído do livro “Curso de Direito Administrativo - Edição 2016” de Marçal Justen Filho: *São declaratórios aqueles (atos) que meramente constatarem a existência ou inexistência de eventos necessários à produção de um efeito jurídico, motivo pelo qual seus efeitos retroagem à data da ocorrência do referido evento.* (g.n.).

Tal classificação jurídica é de fundamental relevância nos presentes autos, para que se possa concluir com a devida segurança acerca dos efeitos do ato administrativo que consubstancia a autorização concedida pelo Superintendente de Administração Tributária, vale dizer: a despeito de a referida autorização só haver sido prolatada em 10/10/2014, os seus efeitos devem ser retroativos à data em que a circunstância fática reconhecida – preponderância das vendas a hospitais e clínicas integrantes da rede pública – se verificou.

Isto porque, ao exarar a autorização o Superintendente de Administração Tributária nada mais fez do que atestar uma realidade fática pré-existente. Tanto é a assim que a norma estabelece que a preponderância deve ser aferida com base no faturamento do exercício anterior ao de referência.

Nestes termos, não há outra concussão possível senão a de que a aplicação do MVA, para fins de apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição, deve retroagir ao primeiro dia do exercício a que se refere a autorização, qual seja: janeiro de 2014.

A natureza declaratória da autorização exigida pelo §12º do artigo 289 então vigente, resta patente quando se analisa a sua redação atual, *in verbis*:

§ 12. Nas operações com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuem, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser utilizada a MVA prevista no Anexo 1 para apuração da base de cálculo da antecipação tributária sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se,

*como base de cálculo, o preço sugerido pelo fabricante ou importador.*

Como se constata, de acordo com a nova redação do dispositivo em que se baseou a fiscalização, nas vendas com destino a clínicas e órgãos públicos deve ser adotada a MVA, não sendo necessário qualquer ato de reconhecimento por parte do poder público.

Sem dúvidas que, contrariamente ao que sustentou a decisão de piso, a nova redação do legal em comento tem origem nas disposições contidas nas normas regulatórias, positivadas na Resolução nº 03/09 c/c Orientação Interpretativa nº 05/09, ambas editadas pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, as quais vedam, de forma expressa, a utilização do PMC, em relação às vendas de medicamentos de uso restrito a hospitais e aos medicamentos apresentados em embalagens próprias para hospitais e clínicas.

As normas regulatórias estabelecem **de forma clara e indubitável a vedação da utilização do Preço Máximo ao Consumidor quando a venda se destina a hospitais e Entes da Administração Pública Direta e Indireta**, em razão de os *“hospitais terem por objetivo social a prestação de serviços médico hospitalares; sendo, portanto, prestadores de serviços de cuidado à saúde e não exercem como atividade principal, ou mesmo subsidiária, o comércio de medicamentos, drogas ou produtos para a saúde. Os medicamentos não estão ali para que sejam vendidos aos pacientes, de forma autônoma, como ocorre com as farmácias e drogarias, mas sim porque fazem parte intrínseca da forma de sua prestação de serviços, ao serem ministrado aos pacientes.*

Apesar de não tratarem especificamente da apuração do ICMS, até porque não poderiam, é inegável que há uma vedação normativa à utilização do PMC nos casos descritos e as mesmas impactam na apuração do ICMS, na medida estabelecem vedações aplicáveis ao preço das mercadorias, elemento quantitativo da regra matriz da incidência tributária, mesmo quando se trata de fato gerador presumido, como no presente caso.

Nesse sentido, é possível afirmar que a norma insculpida no §12º, do art. 289 do RICMS/BA, ao estabelecer que a MVA deve ser utilizada nas operações realizadas com medicamentos que sejam destinadas a hospitais, clínicas e outros órgãos públicos, somente reflete, no âmbito tributário, uma situação que já vinculava a Recorrente no âmbito regulatório.

Dito de outro modo, em razão da impossibilidade de utilização do PMC pela Recorrente, a legislação tributária, em consonância com tal vedação, estabeleceu que nas referidas hipóteses devem ser utilizadas a MVA.

Impende destacar que a impossibilidade de utilização do PMC em casos análogos ao vivenciado nos presentes autos é reconhecida de forma uníssona pelos tribunais superiores. Senão vejamos:

**STF - RE 461.327/RS (DJE-094-18-05-2011)**

*“Bem reexaminada a questão, verifica-se que a decisão ora atacada não merece reforma, visto que o recorrente não aduz novos argumentos capazes de afastar as razões nela expendidas. Além disso, o acórdão de origem entendeu que a situação concreta destes autos não se adequava à hipótese prevista na legislação que respaldou o lançamento realizado pela autoridade fiscal. A Corte a quo assentou que as operações realizadas pela recorrida, venda de medicamentos destinados a instituições hospitalares, não poderiam ser equiparadas, para efeitos de definição do valor do ICMS a ser recolhido a título de substituição tributária, à venda de medicamentos às empresas farmacêuticas.”. (g.n.).*

**STJ - REsp 1229289/BA (DJE-17/08/2016)**

*“A propósito, registre-se, tão somente a título esclarecedor e conceitual (porquanto se trata de norma infralegal não vigente à época dos fatos), que a Resolução n. 3, de 04 de maio de 2009, da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos, que no seu art. 2º define o Preço Máximo ao Consumidor - PMC como “teto de preço a ser praticado pelo comércio varejista, ou seja, farmácia e drogarias”, bem como veda a sua utilização para medicamentos de uso restrito a hospitais e clínicas. “. (g.n.).*

**STJ - REsp nº 1579741 (DJE 02/02/2017)**

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA DE MEDICAMENTOS DESTINADOS AO USO EXCLUSIVO DE HOSPITAIS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR. REVISTA

*ABCFARMA. NÃO APLICAÇÃO. PRECEDENTES DO STJ. SÚMULA 83/STJ. 1. Hipótese em que a Corte de origem consignou que “a perícia técnica confirmou que os medicamentos vendidos pela autora destinam-se exclusivamente ao uso hospitalar (...)”. 2. O Superior Tribunal de Justiça entende que “A tabela de Preços Máximos ao Consumidor (PMC) publicada pela ABCFARMA, adotada pelo fisco para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS/ST, não se aplica aos medicamentos destinados exclusivamente para uso de hospitais e clínicas, uma vez que, consideradas as peculiaridades dessa operação de venda, notadamente a forma de acondicionamento da mercadoria e o volume de aquisição, são comercializados com preços diferenciados daqueles que são oferecidos no comércio varejista pelas farmácias e drogarias” (EDcl nos EDcl no REsp 1.237.400/BA, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 26/4/2016, DJe 2/5/2016). 3. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento deste Tribunal Superior, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: “Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.” 4. Recurso Especial não provido. (g.n.).*

A despeito dos sólidos fundamentos de direito que lhe dão supedâneo, a tese ora esposada ganha especial relevância no caso dos autos em que o Estado pretende exigir da Recorrente, imposto que não seria devido ao erário, em razão da não concretização do fato gerador presumido, consubstanciada por saídas isentas ocorridas no mesmo período de aquisição das respectivas aquisições.

Sensível a tal situação fática e atento ao princípio da vedação ao enriquecimento ilícito que o Ilustre Julgador João Vicente Costa Neto, conferiu interpretação conforme às disposições contidas no §12º do artigo 289, ao afirmar que “*neste contexto, há de se observar de que não há prejuízo aos Cofres do Estado a utilização do PMC ou da MVA para o cálculo do ICMS antecipado em operações com mercadorias, cujas às saídas subsequentes vier a se concretizar com isenção ou amparada por não-incidência do imposto, vez que, utilizando o PMC ou a MVA no cálculo do ICMS ST, resultará em uma restituição maior ou menor.*”. (g.n.).

Restando evidente, portanto, a inadequação do critério adotado pela fiscalização, para fins de quantificação da base de cálculo do ICMS supostamente devido por antecipação no período compreendido entre fevereiro a outubro de 2014, necessário concluir que, acaso mantida a autuação, o que não se espera, ao menos o cálculo do imposto supostamente devido no período apontado deve ser quantificado com a utilização MVA e não do PMC.

#### DOS PEDIDOS

*Ex positis*, requer a Recorrente:

- (i) Que seu Recurso Voluntário seja **PROVIDO** e, em consequência, seja declarada a **IMPROCEDÊNCIA TOTAL** do lançamento de ofício; ou
- (ii) **Subsidiariamente**, caso não se entenda pela procedência total, seja declarada **IMPROCEDÊNCIA PARCIAL** do lançamento, de modo que:
  - (a) Seja **reconhecida a natureza declaratória** do ato autorizativo da SAT para a adoção do MVA de que trata o §12º do artigo 289 do RICMS vigente à época dos fatos geradores, determinando-se que a apuração da base de cálculo do ICMS ST seja apurada no período compreendido entre fevereiro a outubro de 2014 adotando-se a MVA; e
  - (b) Considerando que o valor do tributo objeto da exigência, se recolhido, será, necessariamente, objeto de restituição **que a exigência seja mantida apenas em relação à multa de ofício.**
- (iii) Que, caso esse órgão julgador, entenda que os elementos constantes dos autos não são suficientes ao seu convencimento, seja aceita a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligência fiscal, com o fito de atestar as alegações contidas na presente peça, bem assim de analisar a documentação ora colacionada; e, por fim
- (iv) Que todas as intimações e notificações sejam realizadas diretamente na pessoa de **Rosany Nunes de Mello**, inscrita na OAB/BA sob o nº 23.475, com endereço profissional na Avenida Tancredo Neves, 2539, Edifício CEO, Torre Londres, Salas 2201 a 2205, nesta

## Capital.

Em 04.12.2020 o processo foi convertido em diligência à PGE/PROFIS, para emissão de parecer conforme pedido abaixo:

Expostos em resumo os votos da primeira instância, e o recurso apresentado, e após análise das provas, pode se constatar o seguinte:

De fato, à luz da legislação vigente, art. 300 do RICMS, não há dúvida que as entradas de medicamentos são inteiramente tributadas, pagas no mês subsequente, e a partir do segundo mês de operações, tendo o contribuinte comprovado operações isentas, apura o ressarcimento do primeiro mês, e lança a crédito para compensação do imposto a pagar no mês seguinte. Este é o mecanismo que é a regra geral, e é seguida, em princípio, por todos atacadistas.

Contudo, o Recorrente apresenta uma característica diferente dos demais atacadistas, isto porque opera quase em sua totalidade com operações isentas, fato inquestionável e reconhecido pela administração, inclusive com concessão do benefício de cálculo mediante MVA, à época, exclusivo para contribuinte que tem saídas, de pelo menos 90%, para hospital ou órgão público, que são isentas.

Constato ainda, que a diferença não se deve ao fato exclusivo de se aplicar MVA em vez de PMC, já que mesmo após o período em que estava expressamente autorizado a fazer o cálculo por MVA, mesmo assim, apareceu significativa diferença.

Isto porque, como o contribuinte não usa do ressarcimento tradicional, lançamento a crédito no mês seguinte, das saídas, isentas, fazendo uma espécie de “ressarcimento instantâneo” mediante pagamento das mercadorias que sabe não serão destinadas a hospitais e órgãos públicos, o autuante simplesmente efetuou o cálculo pelas entradas, seja por MVA, seja por PMC, e abateu do imposto pago (saídas tributadas) desconsiderando que em média 90% das saídas são isentas, o que implicará em efetiva correção do cálculo, mediante a comprovação de saídas isentas do contribuinte, para abater do imposto total calculado, seja no mesmo mês das saídas isentas, se assim entender esta douta PGE, seja no mês seguinte, se mantida a regra geral de ressarcimento.

Melhor explicando, se num determinado mês, o contribuinte deu entrada em medicamentos e todos os cálculos apontam pagamento de imposto por substituição tributária pela regra do RICMS, e contudo, pagou 10% do valor efetivamente devido, não pagando os 90% de saídas isentas, o autuante calculou integralmente o imposto, e considerou apenas os 10% pagos, contabilizando os outros 90% como se tributados fossem, o que implicará em correção do lançamento, no mínimo, se aplicando a regra do art. 300, e jogando o valor correspondente às saídas isentas no mês seguinte, o crédito de imposto que o Recorrente utilizou no mesmo mês.

Esta é a razão do voto divergente, que o lançamento seja por MVA, seja por PMC, implicará em ressarcimento na mesma proporção do pagamento, seja no mesmo mês, seja no mês subsequente, não havendo imposto a pagar.

Assim posto, a 2ª Câmara, decidiu por converter o presente processo em diligência à PGE/PROFIS, antes de solicitar as correções a serem efetuadas pelo autuante, tendo em vista a discussão em sessão de julgamento, que entendeu prudente uma emissão de parecer da PGE, apreciando o seguinte questionamento.

A Regra do art. 300 foi feita ponderando-se que os atacadistas de medicamentos em geral, ao receberem os medicamentos não sabem quanto será vendido eventualmente para órgãos públicos, sendo impossível estimar as saídas isentas, e comumente há estoque residual, de compras de um mês que saem em outros meses subsequentes, tributadas ou não, e o ressarcimento é o caminho possível para o contribuinte reaver o imposto indevidamente pago, lançando-se a crédito no montante apurado no mês subsequente, após se saber integralmente das operações efetuadas no mês anterior (tributadas e isentas)

No caso em espécie, o contribuinte, sabidamente compra os medicamentos sob encomenda de

órgãos públicos, e ao receber, imediatamente ou no dia subsequente, já fatura a saída isenta para estes órgãos, não efetuando o cálculo e pagamento para ressarcimento futuro, por saber antecipadamente que a operação está amparada por isenção, pagando tão somente as poucas operações que faz de aquisição, que sabe terá saídas tributadas, não deixando mercadorias em estoque. Neste caso, encaminhamos o seguinte questionamento:

1. Partindo do princípio que não há efetiva falta de recolhimento, mas tão somente, de ressarcimento no mesmo mês de aquisição ( uma espécie de ressarcimento instantâneo), pagando-se efetivamente as operações sabidamente tributadas, e tendo este contribuinte uma logística diferenciada dos demais atacadistas, é possível interpretar uma exceção à legislação que impõe recolhimento integral e ressarcimento no mês subsequente, pelo fato do contribuinte saber antecipadamente de todas suas operações isentas?
2. Verifica-se nos autos que o Autuante entendeu correta a utilização do PMC, para fins de quantificação da base de cálculo do ICMS devido por antecipação, em parte do lançamento, uma vez que a Recorrente ainda não tinha obtido autorização da Superintendência da Administração Tributária – SAT a que se refere o artigo 289 do RICMS, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, o que somente ocorreu em 13/10/2014 em decorrência do pedido protocolado em 01/07/2014.

Neste caso, não se constituiria em ato administrativo de natureza declaratória, na medida em que apenas verifica e declara uma situação já existente? Deveria o autuante considerar o cálculo por MVA, deste o pedido protocolado em 01/07/2014? Ou está correto, ao considerar apenas depois de autorizado pela Administração? Deverá a PGE se pronunciar a respeito, já que se trata inclusive de questionamento formulado ao final do Recurso.

Após a emissão do PARECER, deverá o processo ser encaminhado para este Conselho, para dar sequência à diligência para o autuante, quando então, após execução das alterações a serem efetuadas, será dado vistas ao Recorrente para se pronunciar tanto acerca do parecer como das prováveis alterações no valor do imposto devido.

A PGE/PROFIS se pronunciou às fls. 217/221, mediante parecer do Dr. José Augusto Martins Junior.

Que os autuantes alegaram que a conduta infracional se deu pelo recolhimento a menor da antecipação nas entradas das mercadorias, não havendo que se falar neste momento da possível saída para hospitais públicos, aplicando-se um possível ressarcimento.

Dito isto, conforme se verifica das normas aplicadas às operações objeto do lançamento, **parece-nos em que pese a evidente injustiça da situação , que o autuado adotou uma sistemática para efeito de cálculo da substituição tributária por antecipação não prevista pela legislação tributária( art. 8º, parágrafo 4º da Lei nº 7.014/96) excluindo da antecipação as aquisições que seriam em momento posterior ao da entrada, vendadas para hospitais públicos e clínicas cujas operações estão sujeitas à isenção.**

Assim, consoante bem explicitada na diligência, a conduta praticada pelo autuado, por conduto do ressarcimento posterior das operações isentas, em face duma lógica matemática, não causa qualquer gravame ao erário. Ao contrário, ao se persistir esta situação anômala na cadeia de circulação de medicamentos de medicamentos para a população sofrerá um inevitável gravame, em decorrência da não atratividade da licitação.

**Entretanto em que peses a incongruência lógica da situação não cabe aos órgãos julgadores do CONSEF muito menos a PGE estabelecer uma exceção ao normativo positivado, legitimando o procedimento praticado pelo contribuinte.**

No tocante ao argumento de inaplicabilidade do PMC para as operações ocorridas entre fevereiro de 2014 até 12.10.2014, nas vendas por atacado realizadas com fármacos e medicamentos hospitalares, pela ausência da autorização pelo titular da superintendência da Administração Tributária, verifica-se que no Auto de Infração, o contribuinte precisamente em 01.07.2014

requereu a superintendência de administração tributária a autorização do art. 289 do RICMS para que pudesse se utilizar do MVA, tendo a mesma sendo deferida somente em 13.10.2014.

Com efeito os atos declaratórios produzem efeitos *ex tunc*, uma vez que a declaração atesta apenas a existência de ato ou fato, não criando situação jurídica nova. No caso em epígrafe, pela leitura da norma do art. 289 do RICMS, alterada em 2016 com a retirada da autorização, resta evidente que o ato da Administração de autorização se reveste de natureza meramente certificatória da situação de preponderância das vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos.

Assim, tendo como certo a natureza declaratória da autorização, entende que o ato declaratório de certificação formalizado na autorização deve retroagir até a data do pedido do benefício, 01.07.2014.

Encaminhado ao autuante, fls. 225/27, à vista do que foi explanado pela PGE/PROFIS, o autuante Sérgio Matos de Araújo Carvalho procedeu à alteração do lançamento para aplicar a MVA a partir de 01.07.2014 ao invés de 13.10.2014, anexando a planilha com os novos valores cobrados a menor que os anteriormente cobrados de julho a outubro de 2014.

Intimado a se manifestar, o Recorrente apresentou sua manifestação às fls. 241/54.

Que se equivoca a Procuradoria quando afirma que o órgão julgador pretende criar uma exceção legal à norma. Que a diligência de fato buscou conferir às regras contidos no art. 8º da Lei nº 7.014/96 e no art. 300 do RICMS, interpretação conforme tese fixada pelo STF nos autos do RE 593849 com repercussão geral, de modo a validar a conduta então adotada pela Recorrente.

Que o STF fixou tese com efeitos vinculantes no sentido da obrigação do Estado restituir os valores pagos a maior no regime do ICMS =ST sempre que demonstrado que o valor real da operação é inferior ao valor presumido, inclusive nos casos de isenção.

Que por se tratar de presunção de uma operação subsequente, o ICMS devido por antecipação não tem como fato gerador as operações de aquisição, mas sim as operações de saídas subseqüentes das mesmas e que o regime jurídico deve ser observado na saída e não pode ser ignorado para fins de recolhimento antecipado, ainda mais neste caso, quando antes mesmo do encerramento do período de apuração em que ocorreram as entradas, as saídas foram efetivadas com isenção.

Que se apropriando do despacho da diligência, a Procuradoria acabou por se debruçar sobre a possibilidade de o Conselho ou ela própria estabelecer uma exceção ao sistema normativo positivado, situação alheia à discussão travada nos autos, e ficou silente quanto ao aspecto de direito suscitado pelo Recorrente no que diz respeito à adoção do entendimento firmado pelo STF junto aos presentes autos.

Que conforme suficientemente demonstrado no curso do processo, no caso dos autos não há ICMS passível de cobrança pelo fisco, porque as entradas em relação às quais não houve recolhimento, se referem, todas, a mercadorias cuja saída se deu com destino a órgãos públicos no mesmo período.

Que não pode o fisco exigir imposto de operações subseqüentes amparadas por isenção, sob pena de restar configurado o enriquecimento ilícito.

Que quanto ao ato de natureza declaratória, do modo que entendeu a PGE que a aplicação da MVA ocorre a partir do protocolo do pedido de autorização, 01.07.2014, aduz que tendo sido a natureza declaratória reconhecida, deve a MVA aplicada em todo o período fiscalizado, de modo a englobar também os fatos geradores ocorridos entre fevereiro e junho de 2014, não devendo ficar restrito à data da solicitação do pedido de autorização, isto porque conforme reconhece a PGE, a autorização não constitui o direito à utilização da MVA, mas apenas certifica que o contribuinte atacadista realiza operações com preponderância de hospitais, clínicas e órgãos públicos.

Traz lição de Marçal Justen Filho, de que “são declaratórios aqueles atos que meramente constatarem a existência ou inexistência de eventos necessários à produção de um efeito jurídico, motivo pelo qual seus efeitos retroagem à data da ocorrência do referido evento”.

Traz também a Súmula nº 612 do STJ: *O certificado de entidade beneficente de assistência social no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para fruição da imunidade.*

A seguir, apresente julgamento correlato à Súmula 612 no AgInt REsp 1600065/RS.

Que apesar do autuante ter realizado os cálculos considerando a MVA a partir de 01.07.2014, conforme o parecer, fato é que deferia ter liquidado o Auto de Infração considerando todos os cenários possível, vale dizer, excluindo as operações que foram remetidas com isenção.

Ante o exposto, pede que os autos sejam devolvidos à PGE para que emita parecer opinativo acerca da aplicação aos autos do precedente firmado no RE 593849, bem como à INFAZ de origem para completar a diligência, tornando os autos aptos a serem apreciados por essa Câmara.

O RE supracitado fixou tema 201 no âmbito da sistemática de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal: *é devida a restituição da diferença do imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária pra frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.*

## VOTO

Trata o presente Recurso Voluntário, do inconformismo com a decisão de piso que manteve a procedência parcial do lançamento, tendo sido acolhido apenas o valor que comprovadamente foi recolhido por remetentes e acolhido pelos autuantes, reduzindo o valor inicialmente lançado de R\$ 2.132.320,91, para R\$ 2.111.583,61.

Vejamos as razões do voto recorrido pela manutenção da maior parte do valor lançado:

*Os autuantes discordaram deste procedimento utilizado pelo autuado ao argumento de que o mesmo adotou um critério de apuração do imposto devido por antecipação tributária em flagrante desobediência ao constante na legislação pertinente, visto que o Convênio ICMS 87/02 concede isenção às operações de vendas dos fármacos e medicamentos relacionados em seu Anexo Único, para órgãos da Administração pública, enquanto que no presente caso as operações em que se exige o imposto por antecipação são aquelas de compras de mercadorias realizadas pelo autuado junto a seus fornecedores, que não envolvem órgãos da Administração pública, sendo, portanto, o imposto devido quando da entrada das mercadorias no Estado da Bahia e não quando das vendas que realiza.*

De fato, a Lei nº 7.014/96, em seu artigo 8º, parágrafo 4º diz que a sistemática do cálculo para efeitos de substituição tributária é que a antecipação é feita na entrada da mercadoria neste Estado, exatamente como fizeram os autuantes, e não há exceção para que sejam excluídas aquisições que sabidamente sairão com isenção e este é um entendimento que até então é predominante neste Conselho, embora faça a ressalva de que a situação comum é aquela em que o adquirente não sabe quais mercadorias sairão com isenção e só a *posteriori* faz o ressarcimento do valor pago indevidamente.

O direito à restituição é assegurado e está no art. 12 da Lei nº 7.014/96, e isto é feito mediante lançamento a crédito no mês subsequente ao pagamento por substituição tributária mediante compensação com o novo tributo a ser pago pelas novas entradas no mês posterior, havendo assim o chamado “ressarcimento” por valores do imposto pago, mas cujas saídas posteriores são isentas.

O contribuinte desta lide, por características operacionais, já compra o medicamento sabendo que se destina em sua quase totalidade (mais de 90%) para os casos previstos no Convênio ICMS 87/02, onde as vendas para órgãos públicos são isentas, e isto foi reconhecido pela Administração, que concedeu a prerrogativa de efetuar o cálculo mediante aplicação de MVA em vez do PMC mediante termo de acordo cuja cópia está à fl. 74.

No termo do acordo supra, o Superintendente da SAT, José Luiz Santos Souza concede autorização para utilização da MVA, sob o fundamento de que as vendas da requerente para hospitais, clínicas



e órgãos públicos representam 90% do total das vendas realizadas. Alega ainda, que só pratica este tipo de “ressarcimento antecipado” em relação às operações de compra e venda dentro do mesmo mês, e que mesmo em saídas isentas efetuadas no mês subsequente, faz a antecipação tributária.

À fl. 190, diz que por derradeiro, cumpre demonstrar que em julho de 2012, o próprio Estado da Bahia, sensível à situação vivenciada pela Recorrente e com fulcro nas disposições contidas no artigo 7º B do Decreto nº 7.799/2000, firmou Termo de Acordo que lhe autoriza a deslocar o termo de incidência do imposto devido por substituição para o momento das saídas subsequentes das mercadorias, evitando o recolhimento indevido do tributo estadual (**Doc. 02**).

Contudo, o doc., 02 às fls. 63/64 do PAF, apenas contém recibo de entrega de documento por SEDEX e não cópia do Termo de Acordo, que provavelmente existe sim, dado o porte do comércio do contribuinte, mas para que ele apure mensalmente pelas entradas e pague no dia 25 do mês subsequente.

Se esta prova viesse aos autos, certamente seria de extrema relevância, já que um termo de acordo em que a Administração desloca a incidência para o momento das saídas subsequentes das mercadorias, evitando o recolhimento indevido do tributo em operações isentas seria fundamental à pretensão do Recorrente.

Devo ressaltar, contudo, que na sessão de julgamento a Dra. Rosany Nunes de Mello, quando da defesa oral, asseverou que o doc. 02 a que se referiu no Recurso Voluntário, não é o documento 02 da impugnação inicial a que me referi, e que de fato, existe sim um termo de acordo em que a Administração desloca a incidência para o momento das saídas subsequentes, porém, foi assinado em momento posterior à autuação, e que por falha não está anexado ao processo, mas tomará as devidas providências para que o referido termo seja anexado.

Contudo, ainda que o termo venha a ser devidamente comprovado, pelo fato de ter sido assinado em momento posterior aos fatos geradores, e também posterior ao próprio lançamento, não gera efeitos *ex tunc*, o que por certo, não altera o destino desta lide.

Face aos conflitos existentes entre a Lei nº 7.014/96 e a metodologia de retenção e recolhimento consequentes, em que o contribuinte paga o imposto integralmente pelas aquisições e depois efetua o ressarcimento no mês seguinte, abatendo do imposto devido por novas aquisições, e em havendo regras de direito material que dão direito ao contribuinte restituir-se do imposto em operações isentas cuja substituição tributária revelou-se não concretizar por ser afetada por isenção, e considerando que o Recorrente na prática fez em seu cálculo uma espécie de “ressarcimento “ dentro do mesmo mês, simplesmente desconsiderando o cálculo da ST pelas entradas, mas pelas saídas efetivas tributadas, esta Câmara pediu parecer da PGE/PROFIS conforme já transcrito de forma resumida no Relatório.

A douta PGE/PROFIS, por intermédio do Dr. José Augusto Pinto Martins Junior, embora reconhecendo a incongruência lógica da situação, e que por ser anômala prejudica a cadeia de circulação econômica, e que resta imperioso à Administração Fazendária estabelecer um regime especial para o contribuinte na situação do autuado, em face da particularidade das suas operações, entende que “em que pese a evidente injustiça da situação, o autuado adotou uma sistemática para efeito de cálculo da ST por antecipação tributária, regra não prevista na Lei nº 7.014/96, excluindo da antecipação as aquisições que seriam em momento posterior ao da entrada, vendidas para hospitais públicos e clínicas cujas operações estão sujeitas à isenção”, e conclui que não cabe aos órgãos julgadores e muito menos à PGE, estabelecer exceção ao sistema normativo positivado.

Assim posto, acompanho o entendimento da douta PGE/PROFIS, já que no caso em espécie, caberia sim ao Recorrente, solicitar regime especial para adoção de tal situação e não adotar uma metodologia ao arrepio da legislação, que certamente causa embaraços à Administração, e que depende por óbvio, de autorização do próprio fisco, para ser adotada. Embora tratando-se de

operações isentas, não havendo previsão legislativa, foge ao alcance de uma decisão administrativa adotar um posicionamento *contra legem*, mas apenas conforme a lei, pois o legislador adotou o critério de ressarcimento em mês subsequente e não dentro do mesmo mês.

No mesmo pedido, foi solicitado que o parecer abordasse a questão da natureza declaratória da aplicação da MVA em vez do PMC, no que foi acolhido parcialmente, já que a pretensão do Recorrente era que se entendesse direito preexistente ao próprio pedido à Administração, e a PGE entendeu sim, que a autorização da administração é revestida de natureza declaratória do direito e não constitutiva do direito, restando apenas a certificação e formalização e que os efeitos devem retroagir à data do pedido, 01.07.2014, e em seguida, remetido o processo ao autuante, o cálculo do imposto foi alterado, vez que inicialmente aplicou a MVA somente a partir de 13.10.2014.

Entendo ser a questão realmente complexa, já que retroagindo à data da petição, aparentemente se teria uma natureza mista (um tanto declaratória, um tanto constitutiva do direito), já que para se conceder o direito à MVA é necessário que o contribuinte comprove que a maioria das operações se dão com isenção, e isto não pode ser solicitado no primeiro mês de operação, mas em meses subsequentes, de forma a comprovar o pré-requisito para obtenção da aplicação da MVA em vez do PMC.

Vejamos o que diz o art. 289 do RICMS, no parágrafo 12:

*§ 12. Nas operações com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuem, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser utilizada a MVA prevista no Anexo 1 para apuração da base de cálculo da antecipação tributária sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se, como base de cálculo, o preço sugerido pelo fabricante ou importador.*

*Nota: A redação atual do § 12º do art. 289 foi dada pelo Decreto nº 17.304, de 27/12/16, DOE de 28/12/16, efeitos a partir de 28/12/16.*

*Redação anterior dada ao § 12 tendo sido acrescentado ao art. 289 pela Alteração nº 1 (Decreto nº 13.870, de 02/04/12, DOE de 03/04/12), efeitos de 01/04/12 a 27/12/16:*

*“§ 12º. Nas operações com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuem, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, desde que autorizados pelo titular da Superintendência de Administração Tributária, deverá ser utilizada a MVA prevista no Anexo 1 para apuração da base de cálculo da antecipação tributária sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se, como base de cálculo, o preço sugerido pelo fabricante ou importador.”*

Nota-se, em primeiro plano, que a legislação já adotou a MVA como cálculo do imposto, ainda que para operações sabidamente com isenções na saída de mercadorias para hospitais, clínicas e órgãos públicos, obviamente para diminuir o valor do imposto a pagar que a *posteriori* será restituído, sendo que para as demais situações, permanece o PMC.

Por certo, ainda que o contribuinte tenha efetuado recolhimentos anteriores pelo PMC de operações que na saída terá isenção, terá direito à restituição sem prejuízo algum, o que reforça o entendimento da PGE/PROFIS para retroatividade à data da petição, e não dos fatos geradores pretéritos, já que neste caso, por óbvio, ainda que o recolhimento tenha sido feito pelo PMC, o direito à restituição também é assegurado. A situação só se tornou lesiva ao contribuinte pelo fato de no auto de infração estar a se lançar o imposto pelo PMC, e a essa altura sem poder pleitear restituição por razões de decadência, já que estamos a tratar dos exercícios de 2014 e 2015.

A Recorrente traz jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, e a Súmula nº 162 nesse sentido, da retroatividade à data da ocorrência efetiva dos eventos, e não do protocolo do pedido. No caso, conforme transcrição à fl. 252, se trata de certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS) que diz, **“no que tange ao termo inicial da eficácia retroativa do ato declaratório de emissão do CEBAS para fins de imunidade tributária, a jurisprudência desta Corte não limita seus efeitos à data do requerimento do certificado, mas sim, à data do preenchimento dos requisitos legais para fruição da imunidade”**, no que deu fundamentos à Súmula nº 612 – O

certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para fruição da imunidade.

Embora reconheça certo grau de similaridade, nota-se que a Súmula se reporta a um caso particular, do CEBAS, não sendo *a priori* entendido como extensiva a todas as situações no direito tributário. A jurisprudência deste Conselho é farta no sentido de retroagir à data da petição e não dos eventos, conforme exemplo abaixo:

*PROCESSO - A. I. Nº 269101.0012/17-9 RECORRENTE - LATICÍNIO MARIANNA LTDA. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JF nº 0034-02/18 ORIGEM - INFRAZ AGRESTE PUBLICAÇÃO - INTERNET 16/03/2020 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0009-11/20 EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO. DECRETO Nº 7.799/00. NÃO PREENCHIMENTO DO REQUISITO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO.*

*No caso concreto, o ato declaratório e de certificação formalizado no Termo de Acordo deve retroagir até a data do pedido de fruição do benefício. Razões recursais capazes de provocar a reforma da Decisão recorrida. Recurso PROVIDO EM PARTE. Decisão unânime. Na assentada de julgamento ocorrido em 23/04/2019, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu converter o feito em diligência à PGE/PROFIS para emissão de parecer jurídico quanto à matéria, nos termos previstos no art. 137, II do RPAF. Às fls. 97 a 103 dos autos consta Parecer Jurídico, subscrito pelo Procurador do Estado da Bahia, Dr. José Augusto Martins Júnior, que, de início, tece considerações sobre os lindes conceituais dos atos declaratórios e dos atos constitutivos, explicitando que a diferença é que nos atos constitutivos se tem como resultado a criação, modificação ou extinção duma situação jurídica, como, por exemplo, as permissões e as autorizações.*

*Já nos atos declaratórios, a administração pública apenas reconhece um direito do administrado, geralmente existente em momento anterior ao fato. Assim, segundo a PGE/PROFIS, neste amparo, observa-se tratar o ato declaratório duma mera certificação dum direito existente numa norma legal, direito este fixado de forma não discricionária e objetiva pelo legislador, do que cita doutrina e jurisprudência. Segundo o Procurador, o ato declaratório, assim dizendo, é um mero ato de chancela de existência de situação jurídica, um efetivo poder-dever do Estado, vinculado aos Princípios da legalidade e da isonomia, pois, com efeito, preenchido os requisitos para fruição de determinado benefício pelo administrado, **após análise de condições pretéritas referentes à data de postulação da benesse, não resiste o ato da Administração a qualquer discricionariedade, impondo-se, assim sendo, o deferimento.***

Assim, embora considere relevante a questão de direito suscitada, devo admitir que mudança de jurisprudência relativa às questões de direito já consolidadas neste Conselho de Fazenda, devem passar pelo crivo do órgão especializado do Estado, no caso, a PGE/PROFIS, e assim, mantenho as alterações do lançamento conforme orientação deste órgão, e que foi prontamente atendida pelo autuante, fls. 225/226, e os meses de julho a outubro, ficam alterados para os seguintes valores:

JULHO – R\$43.027, 29  
AGOSTO – R\$34.782,67  
SETEMBRO – R\$66.621,60  
OUTUBRO – R\$47.814,12

Por fim, resta apreciar o pedido feito subsidiariamente, de que considerando o valor do tributo objeto da exigência, se recolhido, será necessariamente objeto de restituição, que a exigência seja mantida apenas em relação à multa de ofício.

Tal pedido, por óbvio, se fundamenta no parágrafo 1º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96:

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o **imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial**, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;*

*Nota: A redação atual do § 1º do art. 42 foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07.*

*Redação original, efeitos até 27/11/07:*

*“§ 1º No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II.”*

Devo ressaltar, que por um descuido na elaboração do pedido de diligência, tal situação não foi submetida ao parecer da PGE/PROFIS, por se tratar de pedido subsidiário, não percebido em tempo, quando da redação da supracitada diligência.

Contudo, conforme se verifica no texto acima reproduzido, por ser a antecipação parcial uma tributação mais recente, inicialmente o texto vigente até 27/11/2007, contemplava apenas a antecipação total, quando então foi alterado para se incluir a antecipação parcial, e assim, dúvidas não há de que mesmo antes do advento da antecipação parcial, o legislador já contemplava a aplicação da multa quando em saídas posteriores, o tributo que deveria ser pago por antecipação foi recolhido normalmente e não havendo prejuízo ao fisco, restaria somente a aplicação da multa.

No caso presente, surge uma dúvida. Aqui, não houve saída subsequente tributada, simplesmente porque foram decorrentes de saídas isentas. Resta então saber se neste caso a interpretação deste parágrafo 1º acima transcrito, contemplaria tal situação.

Primeiro, a razoabilidade do pedido se encontra na premissa de que não fosse o efeito decadencial, o contribuinte poderia sim pagar o Auto de Infração, mas sem quaisquer sombras de dúvidas, teria direito à restituição, o que na prática restaria como desembolso apenas o valor da multa, o que fica adequado ao parágrafo 1º do art. 42.

Segundo, num exercício mental de mera lógica hermenêutica, admitamos que num determinado mês um contribuinte atacadista qualquer, adquira 1000 unidades de artigos de papelaria, item 43 do Anexo I da Lei nº 7.014 e que se encontra na substituição tributária. Contudo, ao invés de fazer a antecipação tributária total, considera as mercadorias como se fossem do regime normal de tributação e efetua saída de 500 unidades para o varejo, tributando normalmente, e outras 500 unidades são fornecidas para órgãos públicos, que admitimos para o exemplo posto, que tenha isenção para tais produtos.

Diante de tal situação, o que faria o autuante? Certamente com relação às saídas para o varejo que foram tributadas, aplicaria a multa de 60%, conforme a norma do parágrafo 1º do art. 42, que se fundamenta no não descumprimento da obrigação principal, mas com relação às saídas isentas deveria cobrar o imposto e multa? Como assim, se não houve descumprimento de obrigação principal?

É indiscutível que em ambas situações do exemplo proposto não houve descumprimento da obrigação principal, um por adimplemento da obrigação principal nas saídas tributadas, e outro, porque sequer houve obrigação principal para adimplir, pela isenção.

*Observemos o trecho da norma: (...) mas, comprovadamente, **recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores**, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação....*

A parte em negrito poderia ser substituída da forma abaixo, sem qualquer prejuízo ao entendimento da finalidade normativa:

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, **for constatada a ausência do descumprimento da obrigação principal nas operações de saída posteriores**, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;*

Entendo que o cerne do fundamento legal da supracitada norma do art. 42, reside no lançamento apenas da multa quando se constatar que não há descumprimento de obrigação principal, contudo, o legislador não vislumbrou a rara situação do caso concreto desta lide, que em vez de

se adimplir a obrigação principal nas saídas, em tributação normal, houve isenção.

Decerto, a manutenção do imposto e da multa, colide com o princípio do direito tributário, que veda o enriquecimento ilícito do Estado sem causa jurídica. Por isto mesmo, os art. 165, 166 e 167 do CTN confere ao contribuinte o direito à restituição, e o próprio STF reconheceu também este direito quando o valor presumido na operação de substituição tributária não se concretizar ou se concretizando, for a menor que o previsto.

O eminente jurista Geraldo Ataliba, disse a respeito do tema que a vedação ao enriquecimento sem causa do Estado *“está na teoria geral do direito, e se dirige tanto ao direito privado como ao público”* (ATALIBA, GERALDO, Restituição do Indébito Tributário, apud Lília Natielle Lobo – O art. 166 do CTN: um estudo sobre a viabilidade da restituição dos tributos indiretos);

Nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado Segundo, *“ a autoridade da administração tributária tem o dever advindo do postulado da estrita legalidade, de desenvolver o máximo esforço para determinar a verdade quanto à ocorrência dos fatos, quando da cobrança de um tributo, devendo assim, obter com afincos todas as provas necessárias para a correta aplicação da lei, sem que isso seja considerado um favor ou um benefício ao contribuinte* (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário. São Paulo, Atlas. 9ª ed. p. 60)

Entendo restar evidenciado, que a razão de ser da norma aqui em discussão está em contornar o problema do enriquecimento sem causa do Estado, aplicando-se somente a multa por não ter havido o cumprimento do dispositivo legal que obriga à antecipação tributária pelas entradas das mercadorias, e não pelas saídas, pois o contribuinte, ao descumpri-la, embora com direito à restituição em mês subsequente, causa malefícios à administração pública, no sentido de tumultuar a perfeita regularidade do cumprimento das obrigações legais e da disponibilidade do tributo ao menos no mês previsto para recolhimento, ainda que tenha de restituir em mês posterior.

Finalmente, entendo que pelo princípio da legalidade estrita, o contribuinte não poderia ter feito o procedimento ao arrepio da legislação, que não permite a restituição instantânea das mercadorias da substituição tributária na medida das saídas isentas, já que a tributação por antecipação ocorre pelas entradas e pelo mesmo princípio da legalidade e também do princípio da vedação ao enriquecimento sem causa do Estado, entendo que o legislador cuidou destas situações ao prever a multa do art. 42, §1º da Lei nº 7.014/96, de forma a restar a punição sem cobrança de imposto sabidamente indevido, contornando a inviabilidade de lançamento com evidente enriquecimento ilícito do Estado.

Importa ainda registrar, que o representante da PGE/PROFIS, na sessão de julgamento, Dr. José Augusto Martins Junior, por coincidência, autor do parecer retromencionado, em que por falha, não foi pedida a apreciação desta questão de direito, se manifestou favorável no sentido de se excluir a obrigação principal, mantendo apenas a multa, pelas mesmas razões apresentadas neste voto.

Assim posto, retiro do lançamento o imposto lançado, por se tratar de operações não tributadas, mas que deveria ter sido recolhido por antecipação e posterior restituição, nos termos do art. 42, § 1º da Lei nº 7.014/95, conforme demonstrativo abaixo, inclusive com as alterações dos meses em que deveria ter aplicado a MVA, de julho a outubro de 2014:

MÊS	IMPOSTO	MULTA 60%
fev/14	155.186,78	93.112,07
mar/14	90.933,37	54.560,02
abr/14	68.416,08	41.049,65
mai/14	216.194,28	129.716,57
jun/14	96.789,48	58.073,69
jul/14	43.027,29	25.816,37
ago/14	34.782,67	20.869,60
set/14	47.814,12	28.688,47

out/14	47.814,12	28.688,47
nov/14	183.610,70	110.166,42
dez/14	53.580,14	32.148,08
jan/15	14.946,11	8.967,67
fev/15	30.074,27	18.044,56
mar/15	72.618,36	43.571,02
abr/15	100.960,83	60.576,50
mai/15	61.503,96	36.902,38
jun/15	27.467,95	16.480,77
jul/15	32.110,65	19.266,39
ago/15	129.535,01	77.721,01
set/15	22.057,35	13.234,41
out/15	59.531,54	35.718,92
nov/15	118.087,96	70.852,78
dez/15	85.864,75	51.518,85
<b>TOTAL</b>	<b>1.792.907,77</b>	<b>1.075.744,67</b>

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269353.0002/18-2**, lavrado contra **MEDLIFE LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$ 1.075.744,67**, prevista no Art. 42, II, “d” c/c o §1º da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS