



ESTADO DO ACRE  
Secretaria de Estado de Fazenda  
Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais

ACÓRDÃO Nº	185/2024
PROCESSO Nº	2017/10/15487
RECORRENTE:	RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA.
ADVOGADO:	Não consta
RECORRIDO:	DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
PROCURADOR DO ESTADO:	LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA
RELATOR:	CARLOS HOLBERQUE UCHOA SENA
DATA DE PUBLICAÇÃO:	

**E M E N T A**

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MEDICAMENTOS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INCIDÊNCIA DO ICMS/ST. FALTA DE RETENÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 97-A, § 1º DO DECRETO ESTADUAL Nº 08/98 – RICMS/AC. OPERAÇÕES INTERNAS DESTINADAS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL. CONVÊNIO 73/2004. ISENÇÃO CONDICIONADA AO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS CONCESSIVOS. NÃO OBSERVADOS.IMPOSSIBILIDADE.

1. As operações interestaduais com medicamentos estão sujeitas à substituição tributária, devendo o ICMS/ST ser recolhido na fonte e, uma vez, não retido o imposto, o Fisco Estadual deverá exigir do contribuinte acreano, o imposto na forma do art. 97-A, § 1º do Decreto Estadual nº 08/98 – RICMS/AC (alterado pelo Decreto Estadual nº 2716/2015).

2. Posteriormente, nas operações internas, quando o contribuinte revende os medicamentos à Administração Pública direta, fundações e autarquias, com base no Convênio ICMS 73/2004, não há a isenção das operações anteriores (antecipação tributária ou substituição tributária), tendo em vista que são autônomas as duas operações (interestadual e interna).

3. Ademais, somente as vendas internas para a Administração Pública direta, fundações e autarquias estão contempladas com o benefício fiscal da isenção, conforme inteligência da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 73/2004, para tanto, o contribuinte deve recolher previamente o ICMS das operações anteriores (de forma antecipada ou pela sistemática de substituição tributária), além de cumprir os requisitos concessivos previstos no citado convênio e no Decreto nº 2401/2008.

4. No presente caso, o Recorrente não cumpriu com os requisitos legais exigidos para fins de concessão do crédito tributário das operações internas.

5. Recurso voluntário improvido. Decisão por maioria.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que é recorrente RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA., ACORDAM os membros do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais, por maioria de votos, decidem pelo improvimento do recurso voluntário, tudo nos termos do voto do Relator, que é parte integrante deste julgado. Divergente o julgador Márcio José Castro de Aquino. Participaram do julgamento os seguintes membros: Antônio Raimundo Silva de Almeida (Presidente, em exercício), Carlos Holberque Uchoa Sena (Relator), Camila Fontinele da Silva Caputa, Antônio Carlos de Araújo Pereira, Marcos Antônio Maciel Rufino, Márcio José Castro de Aquino e Maria do Socorro Bezerra Nobre. Presente, ainda, o Procurador do Estado Luís Rafael Marques de Lima. Sala das Sessões, Rio Branco, Capital do Estado do Acre, 26 de agosto de 2024.

Antônio Raimundo Silva de Almeida  
Presidente, exercício

Carlos Holberque Uchoa Sena  
Relator

Luís Rafael Marques de Lima  
Procurador do Estado



ESTADO DO ACRE  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO:** 2017/10/15487  
**ASSUNTO:** RECURSO VOLUNTÁRIO  
**RECORRENTE :** RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA.  
**ADVOGADO:** não consta  
**RECORRIDO :** DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**PROCURADOR DE ESTADO:** LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA  
**RELATOR:** CARLOS HOLBERQUE UCHÔA SENA

## RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto pelo contribuinte **RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA.**, já qualificado nos autos, contra a Decisão de nº 1.311/2018 da lavra da Diretoria de Administração Tributária, na qual ratificou o Parecer de nº 1.034/2017, do Departamento de Assessoramento Tributário, que julgou pela improcedência da impugnação, em que manteve a exigência do ICMS/ST não retido na fonte, na forma da legislação vigente.

Em seu recurso voluntário alega o seguinte:

- a) a nulidade da notificação – ilegalidade da antecipação do ICMS/ST – exigência com base no Decreto Estadual nº 2.716/2015;
- b) do princípio da boa-fé nos atos da recorrente.

Na forma do disposto no Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais – TATE, o Representante da Fazenda Estadual, na pessoa do Procurador Luís Rafael Marques de Lima, por intermédio do Parecer PGE/PF/nº 105/2021, opinou pelo não conhecimento do recurso voluntário no tocante à violação do princípio da reserva legal, tendo em vista a inovação quanto aos argumentos suscitados, não conhecidos em primeiro grau e em relação à matéria remanescente, opinou ainda, pelo desprovimento do recurso voluntário, mantendo-se a decisão proferida pelo órgão de primeiro grau.

É o relatório.

Rio Branco – AC, 1º de agosto de 2024.

Carlos Holberque Uchôa Sena  
RELATOR



ESTADO DO ACRE  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO:** 2017/10/15487  
**ASSUNTO:** RECURSO VOLUNTÁRIO  
**RECORRENTE:** RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA.  
**ADVOGADO:** não consta  
**RECORRIDO:** DIRETOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**PROCURADOR DE ESTADO:** LUIS RAFAEL MARQUES DE LIMA  
**RELATOR:** CARLOS HOLBERQUE UCHOA SENA

**VOTO DO RELATOR**

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte **RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA.**, já qualificado nos autos em epígrafe, contra a Decisão de nº 1.311/2018, da lavra da Diretoria de Administração Tributária, na qual ratificou o Parecer de nº 1.034/2017, do Departamento de Assessoramento Tributário, que julgou pela improcedência da impugnação.

Conheço do recurso voluntário, eis que presentes os requisitos de admissibilidade.

Antes de adentrarmos ao tema *sub examine*, cumpre destacar que a matéria ora posta em discussão já foi objeto de análise pelo E. Conselho de Contribuintes do Estado do Acre, que à época, por unanimidade de votos, julgou pela improcedência do recurso voluntário, do qual se pede vênias para a reprodução do v. Acórdão nº 73/2021, senão vejamos:

ACÓRDÃO Nº 73/2021

PROCESSO Nº 2017/10/13957

RECORRENTE: RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA  
ADVOGADO: BRUNO LAMEIRA ITANI – OAB/AC 4.197  
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
PROCURADOR DO ESTADO: LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA  
RELATOR: Cons. ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA  
DATA DE PUBLICAÇÃO:

#### E M E N T A

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MEDICAMENTOS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ENTRES PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. ICMS. INCIDÊNCIA. OPERAÇÕES INTERNAS DESTINADAS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL. CONVÊNIO 73/2004. BENEFÍCIO FISCAL DE ISENÇÃO CONDICIONADA AO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS CONCESSIVOS. NÃO OBSERVADOS. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

1. As operações interestaduais com medicamentos estão sujeitas à substituição tributária, devendo o imposto ser recolhido na forma do art. 97-A, § 1º do Decreto Estadual nº 08/98 – RICMS/AC (alterado pelo Decreto Estadual nº 2716/2015), em favor do Estado do Acre.
2. Em um segundo momento, quando o contribuinte revende os medicamentos internamente à Administração Pública direta, fundações e autarquias, com base no Convênio ICMS 73/2004, não há a isenção das operações anteriores (antecipação tributária ou substituição tributária), tendo em vista que são autônomas as duas operações (interestadual e interna).
3. Ademais, somente as vendas internas para a Administração Pública direta, fundações e autarquias estão contempladas com o benefício fiscal da isenção, conforme inteligência da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 73/2004, para tanto, o contribuinte deve recolher previamente o ICMS das operações anteriores (de forma antecipada ou pela sistemática de substituição tributária), além de cumprir os requisitos concessivos previstos no citado convênio e no Decreto nº 2401/2008.
4. Por oportuno, registre-se que o art. 111, incisos I e II do Código Tributário Nacional veda a interpretação extensiva da legislação tributária no tocante a exclusão do crédito tributário e concessão de isenção, devendo a mesma ter interpretação literal.
5. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

#### A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que é recorrente RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA., ACORDAM os membros do Conselho

de Contribuintes do Estado do Acre, por unanimidade de votos, pelo improvemento do recurso voluntário, tudo nos termos do voto do Conselheiro Relator, que é parte integrante deste julgado. Participaram do julgamento os Conselheiros a seguir nominados: André Luiz Caruta Pinho (Presidente), Antônio Raimundo Silva de Almeida (Relator), Mateus Nascimento Calegari, Hilton de Araújo Santos e Camila Fontineli da Silva Caruta. Presente ainda o Procurador do Estado Luis Rafael Marques de Lima. Sala das Sessões, Rio Branco, Capital do Estado do Acre, 24 de agosto de 2021.

André Luiz Caruta Pinho  
Presidente

Antônio Raimundo S. de Almeida  
Conselheiro - Relator

Luis Rafael Marques de Lima  
Procurador do Estado

Pois bem.

É cediço que no ordenamento jurídico pátria tem-se como legal o regime de substituição tributária, no qual consiste em atribuir a um terceiro participante do elo da corrente tributária a responsabilidade pela retenção e pagamento do imposto ao fisco.

Nesta modalidade de arrecadação consiste em dois tipos: a progressiva (para frente) e a regressiva ou diferimento (para trás). O caso, ora em análise, trata tão somente da substituição tributária progressiva.

A substituição tributária está expressamente prevista na Carta Política em seu artigo 150, §7º, observem o que aponta a norma em destaque:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Na mesma esteira constitucional estabelece a Lei Complementar Federal nº 87/1996, no seu art. 24, inciso I e §1º, vejam:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;  
II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

A despeito da responsabilidade tributária, prevê o artigo 128 do CTN:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Por sua vez, o Estado do Acre normatizou a substituição tributária progressiva (para frente) através da edição da Lei Complementar Estadual nº 55/97, regulamentada pelo Decreto Estadual nº 08/98 (RICMS/AC) e suas alterações:

#### **LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL Nº 55/97**

Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIV - da entrada ou do recebimento de mercadoria, do bem ou do serviço no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado, para efeito de exigência do imposto por substituição tributária;

(...)

Art. 6º A base de cálculo do imposto é:

(...)

VII - para fins de substituição tributária:

a) em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

b) em relação às operações ou prestações subseqüentes, o somatório das parcelas seguintes:

1) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto 2) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

3) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Art. 21. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

V - o do estabelecimento a que a lei atribui a responsabilidade pela retenção do imposto, no caso de mercadoria ou serviço sujeito ao regime de substituição tributária;

(...)

Art. 24. Fica atribuída a responsabilidade, na condição de substituto tributário, ainda que situado em outra unidade federada, a:

I - industrial, comerciante, cooperativa ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações antecedentes;

**II - produtor, fabricante, extrator, engarrafado, gerador, inclusive de energia elétrica, industrial, distribuidor, importador, comerciante, adquirente em licitação pública de mercadoria importada do exterior apreendida ou abandonada, prestadores de serviços de transporte ou de comunicação ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações subseqüentes;**

III - depositário a qualquer título, em relação à mercadoria depositada por contribuinte;

IV - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pelo imposto devido na contratação ou na prestação;

V - órgãos e entidades da administração pública, em relação ao imposto devido na aquisição de mercadorias e serviços;

VI - remetente da mercadoria, pelo pagamento do imposto devido na prestação de serviço de transporte contratado junto a autônomo ou a qualquer outro transportador não inscrito no cadastro de contribuinte do ICMS do Estado do Acre; e

VII - concessionária de energia elétrica e de serviço público de comunicação, pelas operações e prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes.

§ 1º A responsabilidade de que trata este artigo é atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive o diferencial de alíquotas de que trata o art. 20.

§ 2º A atribuição de responsabilidade por substituição tributária será implementada na forma do regulamento e:

I - poderá ser atribuída a qualquer das pessoas citadas neste artigo; e

II - poderá dar-se em relação às mercadorias relacionadas no Anexo Único desta lei, e nas seguintes hipóteses:

a) nas operações de venda de mercadorias pelo sistema porta a porta;

b) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores;

**c) nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição**

**tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação; e**

d) nas operações ou prestações previstas em convênio ou protocolo firmado com outras unidades da Federação celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, na forma da Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, após a ratificação pelo Estado do Acre.

## **DECRETO ESTADUAL Nº 08/98 – REGULAMENTO DO ICMS DO ESTADO DO ACRE – RICMS/AC**

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIV - da entrada de mercadorias ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado, para efeito de exigência do imposto por substituição tributária;

(...)

Art. 5º A base de cálculo do imposto é:

(...)

VII - para fins de substituição tributária:

a) em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

b) em relação às operações ou prestações subseqüentes, o somatório das parcelas seguintes:

1) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

2) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

3) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Art. 20. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

V - o do estabelecimento a que a lei atribui a responsabilidade pela retenção do imposto, no caso de mercadoria ou serviço sujeito ao regime de substituição tributária;

## **DECRETO ESTADUAL Nº 2.716/2015, QUE ALTEROU O RICMS/AC**

Art. 97-A. Será exigida a antecipação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, com encerramento da fase de tributação, nas operações com mercadorias inseridas no regime de substituição tributária, quando não realizada a retenção do imposto, sem prejuízo da aplicação da penalidade, quando cabível.

§ 1º A antecipação prevista no caput aplica-se inclusive às operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária interna estabelecida pela legislação, ainda que não exista o correspondente convênio ou protocolo.

§ 2º O encerramento da fase tributária prevista neste artigo implica que, com a realização do fato gerador presumido, não caberá a exigência de complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, ainda que o valor da operação seja superior ou inferior ao adotado como base de cálculo para fins de antecipação tributária com encerramento da fase de tributação, salvo no caso de erro, subfaturamento, ou outra circunstância que exija correção, ou a utilização da mercadoria em processo de transformação, industrialização ou outra circunstância

semelhante que caracterize recomposição da cadeia de circulação.

§ 3º A base de cálculo do imposto a ser retido e recolhido na forma deste artigo será o equivalente à aplicação da Margem de Valor Agregado fixada no regulamento, sobre o valor da mercadoria constante do documento fiscal que acobertar a operação ou prestação, incluídos os valores do IPI, frete e carreto, seguro e outros encargos transferidos ao destinatário.

Assim, ao lume da legislação alhures, o Estado do Acre instituiu mediante a edição da Lei Complementar Estadual nº 55/97 e regulamentada pelo o Decreto nº 08/98 (e suas alterações) as operações do ICMS-ST e, assim, desta forma, os lançamentos foram estribados na legislação supra apontada, não havendo que se falar de ilegalidade nessas operações de lançamento.

Neste sentido, o Tribunal de Justiça do Acre já reconheceu a constitucionalidade e a legalidade da antecipação tributária parcial (Apelação Cível nº 0007063-55.2012.8.01.0000) e antecipação tributária com encerramento da tributação (Apelação Cível nº 0700678-11.2016.8.01.0001), conforme ementas que a seguir se reproduz:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. REGIME DE PAGAMENTO ANTECIPADO SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO III, ALÍNEA "A" DA LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL/AC Nº 55/97.

**O instituto da antecipação tributária, prevista no artigo 150, § 7º, da CF, encerra duas modalidades: com substituição e sem substituição. A Lei Complementar Estadual do Acre n.º 55/97, em seu art. 2º, parágrafo único, inciso III, alínea "a)" estabelece o regime de pagamento por meio do instituto jurídico de direito tributário antecipação tributária quando da entrada, no estabelecimento comercial, de mercadorias ou bens provenientes de outro Estado da federação previstos em instrumento normativo que enumera os bens móveis que serão objeto do regime de antecipação de pagamento.**

É inadmissível a efetivação de meio coercitivo para se exigir o pagamento de determinado tributo, notadamente a apreensão física dos objetos tributados. Apelação a que se dar parcial provimento. (TJ/AC. Acórdão nº 13.717. Apelação Cível n. 0007063-55.2012.8.01.0000. Câmara Cível do Tribunal de Justiça, Relatora Desembargadora Maria Cezarinete de Souza Augusto Angelim, julgado: 30/12/2012) – destacamos.

**TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA COM SUBSTITUIÇÃO. PREVISÃO CONSTITUCIONAL. RESERVA DE LEI. OBSERVÂNCIA. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL Nº 55/97. PREVISÃO EXPRESSA. ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA AFASTADA. RECURSO DESPROVIDO.**

1. Desprovida de nulidade a sentença à ausência de fundamentação quando devidamente motivada embora afastando a tese da Apelante. Ademais, desacolhidos os embargos de declaração por omissão, toda a matéria suscitada e não decidida é devolvida a esta instância para apreciação, em especial, tratando-se de matéria unicamente de direito em que madura a

causa para julgamento.

2. A antecipação tributária com substituição encontra previsão constitucional, reservado o instituto à previsão em lei complementar – art. 155, XII, "b", CF – na hipótese contendo previsão expressa da antecipação, inclusive, para fins de substituição tributária, consoante art. 46, § 1º, da Lei Complementar Estadual nº 55/97.

3. Apelo desprovido.

(TJ/AC. Apelação Cível nº 0700678-11.2016.8.01.0001. Relatora Desª Eva Evangelista. Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Acre, julgado: 17/12/2018, publicado: 20/12/2018) - grifos nossos

Em seguida, passamos a análise da cobrança do imposto de operações interestaduais – ICMS/ST com medicamentos.

O presente caso envolve operações interestaduais envolvendo pessoas jurídicas de direito privado em que não houve a retenção do ICMS/ST na fonte e, assim, o imposto deve ser recolhido na forma do art. 97 - A, § 1º do Decreto Estadual nº 08/98 (alterado pelo Decreto Estadual nº 2716/2015), *verbis*:

Art. 97-A. Será exigida a antecipação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, com encerramento da fase de tributação, nas operações com mercadorias inseridas no regime de substituição tributária, quando não realizada a retenção do imposto, sem prejuízo da aplicação da penalidade, quando cabível.

§ 1º A antecipação prevista no caput aplica-se inclusive às operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária interna estabelecida pela legislação, ainda que não exista o correspondente convênio ou protocolo.

Após, quando o contribuinte revender tais produtos no mercado interno, inclusive para a Administração Pública direta, suas fundações e autarquias, com base no Convênio ICMS 73/2004, não há a isenção das operações anteriores (antecipação tributária ou substituição tributária), tendo em vista que se trata de duas operações autônomas, interestadual e interna.

Ademais, **somente as vendas internas** para a Administração Pública estão contempladas com o benefício fiscal da isenção, conforme inteligência da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 73/2004, senão vejamos:

#### **CONVÊNIO ICMS 73/04**

**Autoriza os Estados que menciona a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos do Poder Executivo da**

**Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.**

**Cláusula primeira** Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Mato Grosso, Pernambuco e Piauí autorizados a conceder isenção do ICMS em relação às **operações ou prestações INTERNAS**, relativas à aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Estadual Direta e pelas Fundações e Autarquias do Estado. (sem grifos no original)

Com relação ao pedido de ressarcimento, solicitado na forma do Convênio ICMS 73/2004, quando da venda internas para a Administração Pública Estadual, temos a dizer que o contribuinte deve recolher previamente o ICMS das operações anteriores (de forma antecipada ou pela sistemática de substituição tributária), além de cumprir os requisitos concessivos previstos no citado convênio e no Decreto nº 2401/2008, para assim ser ressarcido dos valores do imposto previamente recolhidos, caso preencha os requisitos estabelecidos no convênio abaixo transcrito, mirem:

**CONVÊNIO ICMS 73/04**

**Autoriza os Estados que menciona a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.**

**Cláusula primeira** Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Mato Grosso, Pernambuco e Piauí autorizados a conceder isenção do ICMS em relação às **operações ou prestações INTERNAS**, relativas à aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Estadual Direta e pelas Fundações e Autarquias do Estado.

(...)

§ 4º No caso de mercadorias ou serviços sujeitos ao regime de substituição tributária, o Estado pode autorizar a transferência do valor do ICMS retido por antecipação, a crédito do contribuinte substituído que realizou operação ou prestação subsequente isenta, conforme dispuser a legislação estadual. (sem destaques no original)

**DECRETO Nº. 2.401 DE 22 DE JANEIRO DE 2008**

Ratifica e Incorpora à Legislação do Estado do Acre o Convênio ICMS nº 73, de 24 de setembro de 2004, e concede isenção do ICMS no caso que especifica.

Art. 1º Ficam isentas da incidência do ICMS as operações ou prestações internas com medicamentos, materiais médico, cirúrgico, odontológico-hospitalares e laboratoriais, destinados a órgãos da Administração Pública

Direta Estadual, suas Fundações e Autarquias, quando realizadas através de procedimentos licitatórios público.

**§ 1º A concessão da isenção de que trata o caput fica condicionada:**

**I - ao desconto no preço, do valor equivalente ao imposto dispensado;**

**II- à indicação, no respectivo documento fiscal do:**

**a) valor do desconto;**

b) número e a data da Nota de Empenho e o código da Unidade Executora.

III - à comprovação de inexistência de similar produzido no país, na hipótese de qualquer operação com mercadorias importadas do exterior. (grifamos)

Portanto, a isenção prevista no Convênio ICMS 73/2004 trata de benefício fiscal condicionado ao cumprimento de requisitos concessivos, elencados na forma do art. 1º, do referido convênio e quando não atendidos, o contribuinte não faz jus a isenção.

Acrescento, ainda, que diante da ausência do recolhimento do ICMS na operação anterior neste feito (no caso, a operação interestadual), não há em que se falar de ressarcimento.

Deve, também, registrar que o art. 111, incisos I e II do Código Tributário Nacional veda a interpretação extensiva da legislação tributária no tocante a exclusão do crédito tributário e concessão de isenção, devendo a mesma ter interpretação literal, *verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Por interpretação literal entende aquela em que não cabe ao intérprete qualquer margem de discricionariedade ou mesmo elasticidade na aplicação da norma. São aquelas hipóteses em que o intérprete deve aplicar a lei conforme ela fora elaborada, sem estender ou restringir os conceitos que envolvem a incidência tributária.

Com relação à alegação do princípio da boa-fé nos atos da recorrente (prática reiterada, na forma do art. 100, do CTN), razão também não lhe assiste, tendo em vista que o mesmo não juntou neste feito quaisquer documentos que pudesse comprovar eventuais práticas reiteradas do Fisco Estadual.

Finalmente, cumpre registrar, como outrora reverberado, a matéria em

juízo já foi enfrentada e estando pacificada no âmbito do Conselho de Contribuintes, conforme ementa reproduzida abaixo:

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MEDICAMENTOS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ENTRES PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. ICMS. INCIDÊNCIA. OPERAÇÕES INTERNAS DESTINADAS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL. CONVÊNIO 73/2004. BENEFÍCIO FISCAL DE ISENÇÃO CONDICIONADA AO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS CONCESSIVOS. NÃO OBSERVADOS. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

1. As operações interestaduais com medicamentos estão sujeitas à substituição tributária, devendo o imposto ser recolhido na forma do art. 97-A, § 1º do Decreto Estadual nº 08/98 – RICMS/AC (alterado pelo Decreto Estadual nº 2716/2015), em favor do Estado do Acre.
2. Em um segundo momento, quando o contribuinte revende os medicamentos internamente à Administração Pública direta, fundações e autarquias, com base no Convênio ICMS 73/2004, não há a isenção das operações anteriores (antecipação tributária ou substituição tributária), tendo em vista que são autônomas as duas operações (interestadual e interna).
3. Ademais, somente as vendas internas para a Administração Pública direta, fundações e autarquias estão contempladas com o benefício fiscal de isenção, conforme inteligência da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 73/2004, para tanto, o contribuinte deve recolher previamente o ICMS das operações anteriores (de forma antecipada ou pela sistemática de substituição tributária), além de cumprir os requisitos concessivos previstos no citado convênio e no Decreto nº 2401/2008.
4. Por oportuno, registre-se que o art. 111, incisos I e II do Código Tributário Nacional veda a interpretação extensiva da legislação tributária no tocante a exclusão do crédito tributário e concessão de isenção, devendo a mesma ter interpretação literal.
5. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime. (Acórdão de nº 82/2021. Processo administrativo de nº 2017/10/38687. Relator Cons. Antônio Raimundo Silva de Almeida. Pleno do Conselho de Contribuintes do Estado do Acre, julgado: 24/08/2021). Destacamos.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário do contribuinte **RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA.**

É como voto.

Sala das Sessões, 22 de agosto de 2024.

Carlos Holberque Uchôa Sena  
RELATOR