

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.188/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000190732-73  
Impugnação: 40.010134115-60  
Impugnante: Distribuidora Hospitalar Consumed Minas Ltda  
IE: 001083108.00-00  
Origem: DF/Ubá

### **EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA.** A partir da análise feita pela Fiscalização da denúncia espontânea apresentada pela Impugnante verificou-se que o valor havia sido apurado a menor por utilização como base de cálculo do valor destacado no documento fiscal emitido considerando o desconto do ICMS amparado pela isenção. As razões apresentadas na peça de defesa demonstram a impropriedade da exigência fiscal. Excluem-se as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

**ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO.** Imputação fiscal de emissão de documentos fiscais amparados pela isenção constante do item 136 do Anexo I do RICMS/02 sem que tenham sido cumpridos os requisitos necessários. Razões de defesa insuficientes para descaracterizar dita imputação. Infração caracterizada. Contudo, a conduta a ser punida pela Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 não se refere à irregularidade praticada pela Impugnante, pelo que deve ser excluída tal exigência. Mantidas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NOTA FISCAL - CANCELAMENTO IRREGULAR –** Imputação fiscal de cancelamento de notas fiscais em desacordo a legislação. Considerando os argumentos apresentados pela Impugnante o Fisco reformulou o crédito tributário excluindo a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVIII da Lei n.º 6.763/75 no período anterior a 31 de dezembro de 2011. Foram retificadas também as planilhas dos meses junho, julho, agosto, setembro, novembro e dezembro para inclusão das notas fiscais canceladas que anteriormente não constavam.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa a presente autuação que acerca das seguintes imputações fiscais:

1) valor apurado a menor em denúncia espontânea por utilização como base de cálculo do valor destacado no documento fiscal emitido, no campo “Valor Total da

Nota Fiscal”, considerando o desconto do ICMS amparado pela isenção. Exigência da diferença de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI;

2) emissão de documentos fiscais amparados pela isenção prevista no item 136 do Anexo I do RICMS/02, sem a observância dos requisitos necessários. Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI;

3) cancelamento de documentos fiscais após as saídas das mercadorias do estabelecimento do contribuinte. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVIII da Lei n.º 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 468/474, alegando, em síntese:

- em 08 de novembro de 2011 protocolou Auto Denúncia regularizando créditos tributários omitidos por desconhecimento e/ou entendimento incorreto da legislação, quando emitiu notas fiscais, no período de abril a dezembro de 2010, de produtos tributados pelo ICMS e, por erro de fato, não destacou o ICMS, amparada indevidamente pela isenção prevista no Anexo I do RICMS/02;

- os valores denunciados não destacados nas notas fiscais foram recolhidos através de parcelamento ainda em curso;

- a Auto Denúncia gerou o presente processo que indevidamente apurou crédito contencioso sob a alegação de supostas irregularidades em relação à base de cálculo utilizada e ao cancelamento de 19 (dezenove) notas fiscais, no período de 29 de junho de 2010 a 17 de dezembro de 2010;

- o desconto condicional faz parte integrante da base de cálculo do ICMS;

- os descontos financeiros, que são concedidos após a venda, mediante recebimento ou pagamento antecipado, integram a base de cálculo do imposto, porque ocorrem sob condição, isto é, pela antecipação do pagamento e, da mesma forma, não podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto os abatimentos, como forma de redução, feitos posteriormente à saída da mercadoria;

- já os descontos incondicionais, contrariamente, não integram a base de cálculo de quaisquer impostos, como definido na Instrução Normativa SRF n.º 51/78;

- cita o art. 13 da Lei Complementar n.º 87/96 e o art. 50 da Parte Geral do RICMS/MG;

- sua atividade principal é o fornecimento de medicamentos e similares a órgãos públicos através de licitações e concorrências públicas;

- toda e qualquer atividade econômica privada tem como objetivo o lucro, mas o preço estipulado em concorrência pública para fornecimento de produtos e primordialmente medicamentos que são vinculados a saúde, área social de suma importância, são calculados com valores agregados inferiores e considerando todo e qualquer benefício que por ventura o concorrente venha a usufruir legalmente;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o fato é que, erroneamente, em algumas notas fiscais emitidas, considerou que os produtos constantes no rol de notas fiscais objeto de denúncia espontânea seriam isentos e, portanto, forneceu desconto incondicional aos seus clientes, que são órgãos públicos de Administração Direta, sendo este desconto informado no campo informações complementares sem quaisquer condições futuras;

- o simples fato de constar o desconto nas notas fiscais embasados em um entendimento errôneo de isenção que não existe, erro este denunciado e retificado tempestivamente, não altera e nem alterou o valor das operações comerciais;

- restando claro que a base de cálculo é o preço recebido, caso contrário ainda assim seria penalizada em duplicidade, pois aos valores das operações não vinculou quaisquer eventos posteriores;

- no caso as condições para a venda já são amplamente conhecidas pelas partes na celebração do pacto, não dependendo de qualquer evento futuro, característica própria de um desconto incondicional;

- a aplicação de multa por cancelamento de documento fiscal após saída é descabida, pois, nos termos do ordenamento jurídico pátrio, não se pode admitir o lançamento levado a efeito, com base exclusivamente em arbitramento/presunção;

- o atraso no cancelamento das notas fiscais deve-se a falta de conhecimento dos operadores do sistema que cancelavam neste, mas não enviava para homologação;

- as notas foram canceladas fora do prazo, mas antes da vigência do Decreto n.º 46.172/12, ou seja, a penalidade imposta não existia na ocasião do fato ocorrido;

- o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência, não devendo se falar em aplicação retroativa da lei;

- o princípio da irretroatividade da lei tributária é corolário do princípio constitucional geral de que a lei nova não pode vir a prejudicar direitos já adquiridos e atos jurídicos aperfeiçoados e encontra-se expresso na Constituição Federal;

- não havendo provas de que estava agindo de má-fé, presume-se a sua boa-fé, devendo ser aplicada a regra do art. 112 do Código Tributário Nacional corroborado pelo artigo 53, § 3º da Lei n.º 6.763/75;

- não se pode como verificado no presente Auto de Infração, admitir o lançamento baseado em meras presunções, quanto mais quando há dúvida quanto ao já comprovado recolhimento do tributo lançado, ainda considerando que não houve qualquer proveito econômico, e por conseguinte, qualquer prejuízo ao Estado;

- logo após ter detectado o erro inicial protocolou denúncia espontânea, que foi totalmente desconsiderada pelo Fisco almejando receber multa isolada e de revalidação sem ao menos considerar o fato;

- não há que se falar em crédito líquido, certo e exigível a ser cobrado devendo o Auto de Infração ser anulado, sob pena de ser admitido o processamento de um processo administrativo flagrantemente nulo, o qual certamente originará uma Certidão da Dívida Ativa - CDA e uma ação executiva igualmente nula, conforme

dispõem os arts. 586, 618, 794, inciso I e 795 do Código de Processo Civil e 26 da Lei n.º 6.830/80;

- diante do reconhecido pagamento e ou parcelamento da totalidade dos créditos tributários devidos, o Auto de Infração é nulo de pleno direito.

Ao final, requer que sua impugnação seja conhecida e, em consequência, seja determinado o cancelamento e arquivamento do Auto de Infração.

#### **Da Instrução Processual**

Às fls. 495/700, o crédito tributário é reformulado, com a exclusão das exigências relativas à multa isolada por cancelamento irregular de documentos fiscais, tendo o Fisco acatado a alegação da Impugnante no que se refere à data de vigência da Lei n.º 19.978/11.

Regularmente intimada (fls. 701/702), a Impugnante retorna aos autos, às fls. 704/709, alegando que, após a exclusão da multa isolada pelo cancelamento das notas fiscais, as mesmas foram indevidamente adicionadas na base de cálculo do ICMS, o que afronta a legislação tributária. Quanto aos demais pontos de sua peça de defesa inicial, ratifica-os integralmente.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 719/727, refuta as alegações de defesa, em resumo, aos argumentos seguintes:

- o trabalho fiscal está fundamentado na verificação dos valores lançados em Termo de Autodenúncia e constatação do cálculo a menor do imposto devido;

- a isenção é um caso de dispensa do crédito tributário, constituindo-se em benefício fiscal, concedido por lei;

- cita os arts. 151, inciso III e 155 da Constituição Federal de 1988; arts. 1º e 4º da Lei Complementar n.º 24/75; art. 8º, § 3º da Lei n.º 6.763/75 e art. 6º da Parte Geral, e item 130 do Anexo I, ambos do RICMS/02;

- a Impugnante verificou que emitiu as notas fiscais de saída de mercadorias utilizando o benefício da isenção, sem considerar que só estariam isentos do imposto os medicamentos relacionados na Parte 15 do Anexo I do RICMS/02 e, por isso, denunciou espontaneamente, parcelando o débito apurado;

- no entanto, desconsiderou o valor do imposto destacado no campo “Informações Complementares” dos documentos fiscais, que integra a base de cálculo do próprio imposto;

- o valor lançado nos documentos fiscais, no campo “Valor Total da Nota”, é tão somente o valor da mercadoria desonerado do imposto;

- não pode prevalecer a tese da Impugnante quanto a considerar o desconto do imposto como desconto incondicional, pois é esta uma condição para usufruir do benefício da isenção;

- cita o art. 176 do Código Tributário Nacional e o subitem 130.4 do Anexo I do RICMS/02;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- considerando que a Impugnante calculou o imposto sobre o valor lançado como total da nota fiscal, passa também a considerar que ali estava embutido o valor do imposto e o Estado de Minas Gerais não pode arcar com o custo desta diferença;

- resta claro que faltou na denúncia espontânea o valor do imposto incidente sobre a diferença entre o valor da operação destacado no campo "Informações Complementares" e no campo "Valor Total da Nota";

- a descaracterização da isenção prevista no item 136 do Anexo I do RICMS/02 se deu pela falta de cumprimento de requisitos obrigatórios;

- a utilização incorreta da base de cálculo leva ao cálculo incorreto do imposto e ao recolhimento irregular, não podendo o Estado de Minas Gerais arcar com o ônus do recolhimento a menor do imposto;

- o Fisco acatou a alegação quanto a multa isolada aplicada pelo cancelamento irregular dos documentos fiscais, com respaldo na data da vigência da Lei n.º 19.978/11 e, como os documentos fiscais analisados são do período de abril a dezembro de 2010, não é cabível dita penalidade, sendo retificado o crédito tributário;

- ao proceder à retificação, verificamos que algumas notas não haviam sido lançadas na apuração da base de cálculo e efetuamos a inclusão;

- é equivocada a alegação de que não houve fato gerador do imposto, pois as notas fiscais apensadas aos autos tem comprovação, através de recibos nos próprios DANFE, de entrega e/ou de devolução e, ainda, a comprovação do cancelamento através de consulta ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica, ficando comprovada a circulação das mercadorias, pois estas saíram do estabelecimento da Contribuinte.

Ao final, pede seja julgado parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais:

1) valor apurado a menor em denúncia espontânea por utilização como base de cálculo do valor destacado no documento fiscal emitido, no campo "Valor Total da Nota Fiscal", considerando o desconto do ICMS amparado pela isenção. Exigência da diferença de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI;

2) emissão de documentos fiscais amparados pela isenção prevista no item 136 do Anexo I do RICMS/02, sem a observância dos requisitos necessários. Exigência do ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI;

3) cancelamento de documentos fiscais após as saídas das mercadorias do estabelecimento do contribuinte. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVIII da Lei n.º 6.763/75.

Inicialmente é importante reportar-se a um pequeno histórico dos fatos que geraram a autuação fiscal.

Assim, tem-se dos autos que, em 08 de novembro de 2011, a ora Impugnante protocolou denúncia espontânea com o fito de regularizar valores deixados a margem da tributação devido a desconhecimento e/ou entendimento incorreto da legislação. Referida denúncia espontânea dizia respeito a notas fiscais, no período de abril a dezembro de 2010, de produtos tributados pelo ICMS que, no momento de sua saída, não houve destaque do ICMS. Naquela oportunidade, a Impugnante amparou indevidamente as operações na regra da isenção prevista no Anexo I do RICMS/02.

Os valores denunciados não destacados nas notas fiscais estão sendo recolhidos na forma de parcelamento que a própria Impugnante informa ainda estar em curso.

Foi essa denúncia espontânea que gerou o presente processo, pois o Fisco, ao analisar os valores denunciados, apurou que a Impugnante, recolheu indevidamente.

Além do entendimento fiscal em relação à Denúncia Espontânea, o Fisco detectou que a Impugnante cancelou irregularmente notas fiscais, no período de 29 de junho de 2010 a 17 de dezembro de 2010, conforme Anexo XI do Auto de Infração (fl. 253).

Assim, o presente lançamento está fundamentado na verificação dos valores calculados e lançados em Termo de Autodenúncia protocolado na AF/Leopoldina, que gerou o PTA – Processo Tributário Administrativo n.º 03.000353877.12 e constatação do cálculo a menor do imposto devido.

Foram refeitas as planilhas tendo como valor da base de cálculo o valor destacado no campo “Informações Complementares” dos documentos fiscais e cobrados, ainda, valores referentes a utilização irregular da isenção por falta de cumprimento dos requisitos necessários à utilização do benefício e cancelamento de documentos fiscais após as saídas das mercadorias.

Para que fique mais clara a decisão passa-se a analisar cada ponto da autuação separadamente.

**1) Valor apurado a menor em denúncia espontânea por utilização como base de cálculo do valor destacado no documento fiscal emitido, no campo “Valor Total da Nota Fiscal”, considerando o desconto do ICMS amparado pela isenção.**

Neste item pretende a Fiscalização exigir da Impugnante a diferença de valor apurado, em seu entendimento, a menor, na denúncia espontânea. A apuração feita pela então Denunciante teria sido feita a menor, por ter ela utilizado como base de cálculo o valor destacado no documento fiscal emitido, no campo “Valor Total da Nota Fiscal”, considerando o desconto do ICMS amparado pela isenção.

Exigência da diferença de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante alega que é indevida a cobrança em análise, pois vem recolhendo o parcelamento do valor apurado na Denúncia Espontânea e acredita que o valor do imposto informado no campo “Informações Complementares” é considerado um desconto incondicional, não podendo integrar a base de cálculo.

A isenção é um caso de dispensa do crédito tributário, pois ocorre o fato gerador do tributo, porém a lei determina que o contribuinte deixe de arcar com a respectiva obrigação tributária.

Assim, a isenção é um benefício fiscal e, como tal, deve ser interpretada literalmente.

De acordo com o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional havendo requisitos para concessão de benefícios fiscais estes devem ser atendidos, pois tal dispositivo requer a interpretação literal da norma que concede benefício, a saber:

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.

Neste sentido, cite-se Aliomar Baleeiro em sua clássica obra *Direito Tributário Brasileiro na atualização de Misabel Abreu Machado Derzi* (Editora Forense – 2000 – 11ª edição):

“Estabelecendo a interpretação literal, para os dispositivos que concedam suspensão ou exclusão do crédito tributário, isenções e dispensa de obrigações acessórias, o CTN afasta, nesses casos, e só neles, os incisos I e II do art. 108.

Tais dispositivos são taxativos: só abrangem os casos especificados, sem ampliações.

A regra é que todos devem contribuir para os serviços públicos, segundo sua capacidade econômica, nos casos estabelecidos em lei. As isenções são restritivas, por isso se afastam dessa regra geral.

A isenção não se estende ao cumprimento das obrigações acessórias, nem estas àquela. Nem a exclusão ou suspensão do crédito tributário induz dispensa das obrigações acessórias.

A relevação de uma destas não importa a das demais. Nesses casos, a dúvida se resolve em favor do Fisco, porque assim preceitua o CTN.

Ainda no mesmo sentido, cite-se Hugo de Brito Machado em *Comentários ao Código Tributário Nacional* (Editora Atlas S.A – 2004 – Volume II):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Há quem afirme que a interpretação *literal* deve ser entendida como interpretação *restritiva*. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.”

Cumpra também destacar os ensinamentos de Luciano Amaro em Direito Tributário Brasileiro (Editora Saraiva – 2009 - 15ª edição), a saber:

“não obstante se preceitue a interpretação literal nas matérias assinaladas, não pode o intérprete abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais que versem as matérias em causa”<sup>2</sup>

26. Conforme leciona Carlos da Rocha Guimarães, “quando o art. 111 do CTN fala em interpretação literal, não quer realmente negar que se adote, na interpretação das leis concessivas de isenção, o processo normal de apuração compreensiva do sentido da norma, mas simplesmente que se estenda a exoneração fiscal a casos semelhantes”

A Lei Estadual n.º 6.763/75 regulamenta as isenções da seguinte forma:

Art. 8º As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

.....

§ 3º A isenção ou outro benefício fiscal com fundamento em convênio autorizativo produzirá efeitos a partir de sua implementação mediante decreto.

.....

Atendendo ao disposto na legislação, o RICMS/02 determina, em seu art. 6º da Parte Geral e em seu Anexo I, as operações em que se aplicam a isenção do ICMS.

Estabelece o citado art. 6º:

Art. 6º - São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

.....

No caso em tela, as notas fiscais emitidas pela Impugnante deixaram de atender aos requisitos impostos pelo item 130 e subitem 130.4 do Anexo I do RICMS/02, que contemplam as seguintes operações:

### ANEXO I DAS ISENÇÕES



# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

## PARTE 1

### DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

130 - Operação com os fármacos e medicamentos relacionados na Parte 15 deste Anexo e classificados segundo a NBM/SH (com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997), destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta federal, estadual ou municipal e a suas fundações.

.....  
130.4 - O valor correspondente à isenção prevista neste item será deduzido do preço dos respectivos produtos, contido nas propostas vencedoras do processo licitatório, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, no documento fiscal.

Tendo em vista a questão já exposta em relação à interpretação das normas que concedem isenção, verifica-se dos autos que a Impugnante emitiu as notas fiscais de saída de mercadorias utilizando o benefício da isenção, sem considerar que só estariam isentos do imposto os medicamentos relacionados na Parte 15 do Anexo I do RICMS/02.

Esta situação foi detectada pela própria Impugnante que efetuou o cálculo do imposto devido, com base no valor das notas fiscais emitidas e denunciou espontaneamente, parcelando o débito apurado.

Entendeu o Fisco que o cálculo por ela efetuado, no entanto, teria sido incorreto, pois a Impugnante teria desconsiderado o valor do imposto destacado no campo “Informações Complementares” dos documentos fiscais, que integraria a base de cálculo do próprio imposto.

Contudo, apesar de correta a interpretação de que não poderiam ser amparadas pelo benefício da isenção as operações efetuadas pela Impugnante, sendo, por conseguinte, correta a denúncia espontânea, não é possível dar razão ao Fisco na presente autuação, pois o cálculo feito pela Impugnante também está correto.

A Impugnante cita o § 1º do art. 13 da Lei Complementar n.º 87/96, que define que o imposto integra a base de cálculo do imposto, assim como determina o art. 49 do RICMS/02 que tem a seguinte redação:

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise dos documentos objeto da denúncia espontânea e, conseqüentemente, da presente autuação, observa-se que o valor neles lançado, no campo “Valor Total da Nota”, é o valor da mercadoria desonerado do imposto.

Contudo, a operação já foi realizada e este desconto foi concedido pela Impugnante.

Assim, apesar de não haver a isenção conforme reconhecido pela Impugnante, o valor a ser levado a tributação, neste momento, é o valor das operações.

Considerando que a Impugnante calculou o imposto sobre o valor lançado como total da nota fiscal, passa também a considerar que ali estava embutido o valor do imposto.

Não bastasse todos estes argumentos vale destacar que a penalidade exigida neste item também não estaria condizente com a infração imputada à Impugnante ainda que pudesse ser mantida a exigência do imposto.

A penalidade aplicada foi aquela contida no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 que tem a seguinte redação:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

.....

Como pode ser visto pela simples leitura do dispositivo acima transcrito em confronto com a imputação fiscal, resta claro que não se cogita de aproveitamento de crédito neste item do Auto de Infração. Desta forma, a penalidade expressa no art. 55, inciso XXVI não condiz com a imputação fiscal e, de forma alguma, poderia ser exigida para a situação posta nos autos.

### **2) Emissão de documentos fiscais amparados pela isenção prevista no item 136 do Anexo I do RICMS/02, sem a observância dos requisitos necessários.**

Neste caso, a imputação fiscal é lastreada no fato da Impugnante ter emitido documentos fiscais amparados, no entendimento do Fisco, indevidamente, na isenção prevista no item 136 do Anexo I do RICMS/02.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Neste sentido, importante verificar as determinações contidas no item 136 e no subitem 136.2 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, *in verbis*:

136 - Saída, em operação interna, de mercadoria ou bem destinados a órgãos da Administração

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pública Estadual Direta, suas fundações e autarquias.

.....  
136.2 - A isenção prevista neste item fica condicionada a que:

a) o contribuinte abata do preço da mercadoria, do bem ou serviço o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção;

b) o contribuinte indique expressamente no documento fiscal, no campo "Informações Complementares" ou "Observações":

b.1) o valor da operação ou prestação sem a isenção e o valor do imposto dispensado (desconto), observado o disposto no subitem 136.7 desta Parte.

b.2) o número e a data da Nota de Empenho e o código da Unidade Executora;

.....

Como já dito quando da análise do item anterior do Auto de Infração, a isenção é um caso de dispensa do crédito tributário, pois ocorre o fato gerador do tributo, porém a lei determina que o contribuinte deixe de arcar com a respectiva obrigação tributária. Considerando esta situação, enquadra-se a isenção como um benefício fiscal e, como tal, deve ser interpretada literalmente à luz das regras contidas no art. 111 do Código Tributário Nacional.

No caso em tela a Impugnante não atendeu os requisitos impostos pela legislação para fruição da isenção, cabendo o feito fiscal para exigência do imposto e da respectiva multa de revalidação.

Contudo, a penalidade isolada exigida neste item, como no caso anterior, não condiz com a infração imputada à Impugnante.

A penalidade aplicada foi aquela contida no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 que tem a seguinte redação:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

.....

Como pode ser visto pela simples leitura do dispositivo acima transcrito em confronto com a imputação fiscal, resta claro que não se cogita de aproveitamento de crédito neste item do Auto de Infração.

Para aplicação de penalidades no campo do Direito Tributário, assim como no Direito Penal, deve haver estrita correspondência entre a conduta descrita na norma sancionatória e a conduta que se quer cumprir.

Não é o ocorre no presente caso.

Desta forma, a penalidade expressa no art. 55, inciso XXVI por não condizer com a imputação fiscal, de forma alguma, poderia ser exigida para a situação posta nos autos, devendo ser excluída.

**3) Cancelamento de documentos fiscais após as saídas das mercadorias do estabelecimento do contribuinte.**

Neste item, pelo cancelamento irregular de documentos fiscais, é exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVIII da Lei n.º 6.763/75.

Esta penalidade tem hoje a seguinte redação:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....  
XXXVIII - por cancelar documento fiscal eletrônico ou informação eletrônica de registro de saída de documento fiscal eletrônico após a saída da mercadoria ou o início da prestação do serviço - 50% (cinquenta por cento) do valor da operação ou da prestação;  
.....

Contudo, esta redação foi introduzida na Lei n.º 6.763/75 pelo art. 8º da Lei n.º 19.978, de 28 de dezembro de 2011 e seus efeitos foram determinados pelo art. 17, da mesma lei, a partir de 1º de janeiro de 2012.

Foi exatamente este ponto o principal argumento da Impugnante em relação a este item do Auto de Infração.

Assim, em relação a este item o Fisco acatou a alegação da Impugnante no que se refere à multa isolada aplicada pelo cancelamento irregular dos documentos fiscais, com respaldo na data da vigência da Lei n.º 19.978/11, considerando que a aplicação da penalidade apenas se daria a partir de 1º de janeiro de 2012.

Como os documentos fiscais analisados são do período de abril a dezembro de 2010, não é cabível a penalidade descrita.

Desta forma, foi retificado o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação de fl. 495.

Cumpré destacar, por fim, que na reformulação do crédito tributário também foram retificadas as planilhas dos meses de junho, julho, agosto, setembro, novembro e dezembro para inclusão das notas fiscais canceladas que anteriormente não constavam das planilhas.

A Impugnante argumenta que as notas fiscais canceladas foram incluídas indevidamente na base de cálculo do ICMS, após exclusão da multa isolada. No

entanto, no próprio Termo de Rerratificação foi justificado tal procedimento. Ao proceder à retificação, o Fisco verificou que algumas notas não haviam sido lançadas na apuração da base de cálculo e efetuou a inclusão.

Não pode ser acatada a arguição da Impugnante de que não houve fato gerador do imposto, porque não houve a circulação das mercadorias. As notas fiscais apensadas aos autos (fls. 256/302) tem comprovação da circulação das mercadorias que fica patente pela existência de recibos nos próprios DANFE, de entrega e/ou de devolução e, ainda, a comprovação do cancelamento através de consulta ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica. Assim, fica comprovada a circulação das mercadorias, pois estas saíram do estabelecimento da Impugnante.

Por caracterizar-se o processo tributário administrativo como verdadeiro procedimento tendente a apurar o crédito tributário, respeitados os prazos de prescrição e decadência, é possível promover o lançamento da forma efetuada pelo Fisco que, na verdade, não acrescentou irregularidade alguma, atendendo-se, apenas, a modificação de forma.

Importa destacar que no caso, não foi infringido o princípio da imodificabilidade do lançamento, pois não houve mudança de critério jurídico e, muito menos, acréscimo de novas imputações fiscais, mas, repita-se pela importância, inclusão de novos valores relativos à mesma imputação fiscal inicialmente posta.

Ademais, a possibilidade de alteração do crédito na fase de impugnação está prevista nos §§ 1º e 2º do art. 120 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, a saber:

Art. 120. Recebida e autuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja-se que, no caso, foi atendida a condição prevista no dispositivo acima transcrito, sendo reaberto prazo à Impugnante para manifestação em relação à reformulação do crédito tributário conforme demonstram os documentos de fls. 701/702, tendo a Impugnante retornado aos autos (fls. 704/709).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 495 e, ainda, para excluir as exigências do item 2.1 do Auto de Infração e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, do item 2.2 do Auto de Infração, por inaplicável à espécie. Vencido, em parte, o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, que mantinha a exigência do ICMS e multa de revalidação do item 2.1 do Auto de Infração. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Orias Batista Freitas.

**Sala das Sessões, 08 de outubro de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.188/13/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000190732-73  
Impugnação: 40.010134115-60  
Impugnante: Distribuidora Hospitalar Consumed Minas Ltda  
IE: 001083108.00-00  
Origem: DF/Ubá

---

Voto proferido pelo Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Pelo voto vencedor, o presente contencioso foi julgado parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 495 e, ainda, excluiu as exigências do item 2.1 do Auto de Infração e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 do item 2.2 do Auto de Infração, por inaplicável à espécie.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão é apenas com relação às exigências de ICMS e multa de revalidação do item 2.1 do Auto de Infração que se entende como procedente, não podendo ser excluídas.

Adota-se os mesmos fundamentos do Fisco em sua manifestação de fls. 719/727, de onde se transcreve, com pequenas alterações e adaptações de estilo.

O presente trabalho fiscal está fundamentado na verificação dos valores calculados e lançados em Termo de Autodenúncia protocolizado na Repartição Fazendária de Leopoldina, que gerou o PTA nº 03.000353877.12 e constatação do cálculo a menor do imposto devido. Foram refeitas as planilhas, tendo como valor da base de cálculo o valor destacado no campo “Informações Complementares” dos documentos fiscais e exigidos, ainda, valores referentes a isenções que não cumprem requisitos necessários à utilização do benefício e cancelamento de documentos fiscais após as saídas das mercadorias.

A Impugnante alega que é indevida a cobrança do crédito tributário do presente PTA, pois vem recolhendo o parcelamento do valor apurado na Autodenúncia e acredita que o valor do imposto informado no campo “Informações Complementares” é considerado um desconto incondicional, não podendo integrar a base de cálculo.

Esclareça-se que a isenção é um caso de dispensa do crédito tributário, pois ocorre o fato gerador do tributo, porém a lei determina que o contribuinte deixe de arcar com a respectiva obrigação tributária. A isenção é um benefício fiscal, concedido por lei. Na isenção, a obrigação tributária existe, mas a lei dispensa o pagamento do tributo. O poder público, que é competente para exigir tributo, tem o poder de isentar, sendo assim a isenção algo excepcional, que se localiza no campo da incidência tributária.

Com o advento da Constituição Federal/88, coube aos Estados, ao Distrito Federal ou Municípios a concessão de isenções, conforme disposto no art. 151:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 151. É vedado à União:

(...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

O art. 155, inc. II, § 2º, “g” do mesmo diploma legal, disciplina como serão concedidas as isenções:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A matéria foi regulada pela Lei Complementar nº 24/75, que dispõe:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

(...)

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

A Lei Estadual nº. 6.763/75 assim tratou a matéria:

Art. 8º As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

(...)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º A isenção ou outro benefício fiscal com fundamento em convênio autorizativo produzirá efeitos a partir de sua implementação mediante decreto.

E, atendendo ao disposto na legislação federal e estadual, o RICMS/02 determina, em seu art. 6º, da Parte Geral, e no Anexo I, as operações em que se aplicam a isenção do ICMS:

Art. 6º São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

ANEXO I - DAS ISENÇÕES

PARTE 1- Itens 1 a 203

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO (a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

No presente caso, as notas fiscais foram emitidas irregularmente com base no item 130 do Anexo I do RICMS/02, que contemplam as seguintes operações:

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	EFICÁCIA ATÉ
130	Operação com os fármacos e medicamentos relacionados na Parte 15 deste Anexo e classificados segundo a NBM/SH (com o sistema de classificação adotado a partir de 1º de janeiro de 1997), destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta federal, estadual ou municipal e a suas fundações.	31/12/2014

A Impugnante verificou que emitiu as notas fiscais de saída de mercadorias utilizando o benefício da isenção, sem considerar que só estariam isentos do imposto os medicamentos relacionados na Parte 15, do Anexo I do RICMS/02. Efetuou o cálculo do imposto devido, com base no valor das notas fiscais emitidas e denunciou espontaneamente, parcelando o débito apurado. No entanto, desconsiderou o valor do imposto destacado no campo “Informações Complementares” dos documentos fiscais, que integra a base de cálculo do próprio imposto. Em sua defesa, o § 1º do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, que define que o imposto integra sua base de cálculo, assim como determina, também, o art. 49 do RICMS/02:

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Assim, observa-se que o valor lançado nos documentos fiscais, no campo “Valor Total da Nota”, é tão somente o valor da mercadoria desonerado do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto a considerar o desconto do imposto como desconto incondicional, este entendimento não pode prosperar, pois é esta uma condição para usufruir do benefício da isenção. Determina o art. 176, do CTN:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. (grifo nosso)

A condição está prevista no subitem 130.4, do item 130 do Anexo I do RICMS/02:

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	EFICÁCIA ATÉ
130.4	O valor correspondente à isenção prevista neste item será deduzido do preço dos respectivos produtos, contido nas propostas vencedoras do processo licitatório, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, no documento fiscal.	31/12/2014

Considerando que a Impugnante calculou o imposto sobre o valor lançado como total da nota fiscal, também deve considerar que ali estava embutido o valor do imposto. Se as mercadorias não saíram do estabelecimento em operações que estão no campo da isenção do imposto, não há que se falar em excluir o valor do imposto que integra a base de cálculo. Resta claro que faltou, na denúncia espontânea da Autuada, o valor do imposto incidente sobre a diferença entre o valor da operação destacado no campo "Informações Complementares" e no campo "Valor Total da Nota".

Diante o acima exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 495 e, ainda, para excluir as a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

**Sala das Sessões, 08 de outubro de 2013.**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Conselheiro**