

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.548/20/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001234916-21  
Impugnação: 40.010148559-92  
Impugnante: S3 Med Distribuidora de Medicamentos Ltda  
IE: 001076467.00-93  
Proc. S. Passivo: Alan Medina Nunes  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - NÃO RECONHECIMENTO.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO.** Constatada a saída de mercadorias ao abrigo indevido da isenção prevista nos itens 87 e 130 do Anexo I do RICMS/02, em razão do não cumprimento das condições previstas no subitem 87.2 e 130.4 do referido dispositivo (falta de dedução do valor correspondente à isenção do ICMS do preço do respectivo produto, bem como a demonstração da dedução, expressamente, no documento fiscal). Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

**ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO/SAÍDAS INTERESTADUAIS PARA CONSUMIDOR FINAL.** Constatada a saída de mercadorias ao abrigo indevido da isenção prevista nos itens 87 e 130 do Anexo I do RICMS/02, em razão do não cumprimento das condições previstas no subitem 87.2 e 130.4 do referido dispositivo. Corretas as exigências de ICMS, observada a previsão da Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 93/15, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 do mesmo diploma legal.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS em razão da falta de estorno de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais de entradas de mercadorias cujas saídas posteriores não foram tributadas (CFOP 5.927 – baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração), em desacordo com o disposto no art. 70, inciso V do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes

de ICMS, Multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, da Lei nº 6.763/75.

**ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA – MEDICAMENTOS – DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÕES.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS em razão do destaque do imposto à alíquota de 12% (doze por cento) ao invés de 18% (dezoito por cento) em saídas internas de medicamentos. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS.** Constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada nas vendas a contribuintes do imposto de mercadorias constantes do item 15 (vigente até 31/12/15) e Capítulo 13 (vigente a partir de 01/01/16), da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, cuja responsabilidade está prevista no art. 59-B da Parte 1 do Anexo XV do mesmo diploma legal. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS.** Constatada falta de recolhimento do ICMS/ST devido no momento das entradas de mercadorias relacionadas no Capítulo 13 (medicamentos) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquiridos de estabelecimentos situado neste Estado e em outra unidade da Federação. Infração caracterizada nos termos do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se excluir a multa isolada por inaplicável à espécie.

**Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, constatadas no período de 01/06/14 a 31/12/18:

- falta de recolhimento do ICMS Operação própria, nas operações com medicamentos, em razão da saída de mercadorias ao abrigo indevido da isenção prevista nos itens 87 e 130 do Anexo I do RICMS/02, visto que não foram cumpridas as condições previstas nos subitens 87.2 e 130.4 do mesmo, que determinam a dedução do valor correspondente à isenção no preço do respectivo produto, bem como a indicação expressa nos documentos fiscais correspondentes, no período de 01/06/14 a 30/06/18 (itens 1 e 2 do Auto de Infração);

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, ambos da Lei nº

6.763/75, sendo que a partir de janeiro de 2016, foi exigida a parcela do ICMS devido ao estado de Minas Gerais (origem), relativa à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, nas saídas destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, localizados em outras unidades da Federação, observadas as disposições da Emenda Constitucional nº 87/15 e Convênio ICMS nº 93/15.

- falta de estorno de crédito de ICMS relativo às entradas de mercadorias que foram objeto de inutilização, conforme documentado nas notas fiscais emitidas pela Autuada (CFOP 5.927), no período de julho de 2014 a julho de 2015 (item 3 do Auto de Infração);

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, c/c § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

- recolhimento a menor do ICMS Operação própria em razão da aplicação incorreta da alíquota nas operações internas com medicamentos, no período de julho de 2014 a junho de 2017, utilizando a alíquota de 12% (doze por cento), ao invés da alíquota de 18% (dezoito por cento) - item 4 do Auto de Infração;

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

- falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST nas saídas internas de medicamentos, no período de julho de 2014 a junho de 2017, uma vez que a Autuada na condição de distribuidor hospitalar é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS ST pelas saídas (item 5 do Auto de Infração);

- falta de recolhimento do ICMS/ST nas entradas de medicamentos, no período de abril de 2017 a dezembro de 2018, visto que, a partir de 08/04/17 o Contribuinte deixou de se enquadrar como distribuidor hospitalar, sendo responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, conforme disposto no art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 (item 6 do Auto de Infração);

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 35/91. Acosta documentos às fls. 112/142 e mídia eletrônica, às fls. 143.

Alega que o Auto de Infração é nulo em razão de não ter sido instaurado procedimento prévio preparatório do lançamento, visto que a Autuada foi cientificada da lavratura do Auto de Infração na mesma data em que tomou ciência da ação fiscal em curso, em 12/07/19. Portanto, não foram observados os dispositivos legais contidos nos art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e arts. 69, 70 e 74 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

Destaca que não se coaduna com o Auto de Infração em questão qualquer das hipóteses previstas no art. 74 do RPTA, que enumera as situações em que fica dispensada a existência de ação fiscal prévia.

Sustenta que teve cerceado o seu direito de defesa visto que o Fisco não apresentou documentação hábil a comprovar suas alegações, estando fundamentada a ação fiscal em planilhas feitas pelo próprio fiscal, em relação às quais o Contribuinte não teve oportunidade de contribuir ou prestar esclarecimentos em face da falta de ação fiscal prévia.

Alega que as 10 (dez) notas fiscais de saída apresentadas pelo Fisco, por amostragem, para comprovar 06 (seis) temas totalmente diversos de autuação, é amostra insignificante e está em desacordo com a previsão do art. 137 do RPTA.

Destaca ainda que não lhe foi dado acesso ao teor dessas notas fiscais, visto que a cópia do AI que recebeu não contemplava tais documentos e que os arquivos eletrônicos deveriam ser anexados com certificado de integridade.

Entende que o Auto de Infração é nulo por não ter sido observado o disposto no inciso IV do art. 89 do RPTA, assim como o art. 142 do CTN, sendo requisito fundamental da autuação que o que foi narrado no relato seja comprovado por meio da apresentação de documentos, o que não ocorreu no presente caso.

Alega que a nulidade do Auto de Infração não é sanável pela determinação de diligência ou retificação deste, visto que não se configura a hipótese prevista no art. 92 do RTPA, uma vez que no presente caso, inexistente qualquer elemento que permita suprir todas as nulidades demonstradas.

Sustenta ainda que o Auto de Infração é nulo em face da utilização, em um mesmo lançamento, de critérios contraditórios que não convivem entre si, os quais elenca. Alega que os critérios são claramente contraditórios: ou a Impugnante é contribuinte substituto tributário ou é substituído; as operações são tributadas na entrada ou nas saídas.

Adentrando ao mérito, argui que o item 1 do Auto de Infração é improcedente porque os produtos nele enumerados são isentos, com base nos Convênios ICMS n°s 162/94 (medicamentos utilizados no tratamento do câncer) e 87/02 (medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública).

Alega que não foi objeto de questionamento pelo Fisco o fato de que os medicamentos em questão são para tratamento do câncer ou que foram vendidos para órgãos públicos, apenas que não teria sido concedido os descontos relativos ao ICMS isentado no valor dos medicamentos vendidos sob as disposições dos Convênios supracitados.

Sustenta que as operações de venda que compõem a presente autuação foram precedidas de processo licitatório do tipo “menor preço” e que é praxe do edital de divulgação dos procedimentos licitatórios, no que tange a proposta de preços, exigir que a referida proposta seja apresentada isenta de ICMS, sendo este o valor considerado para efeito da competição na licitação, juntamente com a devida demonstração da referida dedução.

Ressalta que a legislação federal prevê que as propostas que não cumpram as exigências em questão são desclassificadas da licitação, razão pela qual se conclui que, caso a Impugnante não tivesse concedido e demonstrado a efetivação do mencionado desconto no momento de sua participação, a mesma teria sido sumariamente desclassificada dos procedimentos licitatórios que resultaram nas operações de venda que integram o objeto da presente autuação.

Assevera que ultrapassada essa questão, há que se ressaltar que os medicamentos possuem preços definidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), órgão ligado à Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), os quais são divulgados mediante tabela disponibilizada na *internet* e pelos meios oficiais, e que a Lista da CMED prevê qual o preço quando o ICMS é isento, portanto, considera seu desconto.

Argui que, a partir das tabelas CMED dos períodos de apuração correlato, apresenta, em planilhas anexas à presente defesa, a comprovação de que os itens indicados foram vendidos com o desconto do ICMS, posto que os preços praticados, nas vendas a consumidor final, são inferiores aos da tabela CMED para produtos com ICMS 0%, por amostragem, dado o prazo exíguo para apresentação da defesa.

Subsidiariamente, alega que a falta de cumprimento de obrigação acessória (não fazer indicação no campo informações complementares) ensejaria a exigência de penalidade específica, e não da obrigação principal.

Quanto ao item 2 do Auto de Infração, diz está que intimamente ligado ao item 1, sendo também improcedente, visto que enumera operações com produtos também isentos de acordo com os Convênios ICMS n<sup>os</sup> 162/94 e 87/02, os quais tem abrangência em todo o território nacional. Sendo a alíquota no destino de 0% (zero por cento) inexistente diferencial de alíquota devido ao estado de origem.

Aduz que, nos poucos casos concernentes às operações não isentas, não há como ser exigido o ICMS próprio na operação de saída, visto que, desconsiderado o regime de distribuidor hospitalar (no entendimento fiscal), o ICMS/ST incidiria na entrada da mercadoria no estabelecimento da Impugnante.

Assevera que toda a tributação devida ao estado de Minas Gerais incidiria apenas na operação de entrada, sendo que, posteriormente, ocorrendo a saída para outro estado, o ICMS/ST deveria ser ressarcido pela não ocorrência do fato gerador presumido. E, se tratando de lançamento tributário de fatos anteriores já concretizados, não se poderia exigir da Impugnante o recolhimento do ICMS na operação de saída para posterior ressarcimento da entrada.

No tocante ao item 3 do Auto de Infração que trata do estorno do crédito de ICMS relativo às notas fiscais de saídas para incineração de mercadorias, afirma que a Fiscalização não observou que os créditos das operações de entradas não foram escriturados, portanto, improcedente a exigência fiscal. Demonstra às fls. 62/64 as notas fiscais de entrada dos produtos cuja entrada se deu com isenção.

Quanto aos itens 4 e 5 do Auto de Infração, alega que o Fisco exigiu o ICMS operação própria e o ICMS/ST nas saídas da Impugnante, desconsiderando o regime aplicável aos distribuidores hospitalares.

Aduz que a legislação mineira estabeleceu regime aplicável aos distribuidores de medicamentos que possuem a atividade preponderante de venda a consumidores finais (hospitais, clínicas e outros consumidores), por meio do qual o atacadista passa a ser definido como substituto tributário dessas mercadorias. E, na falta de tal regime, o contribuinte substituto é o fabricante, sendo que o ICMS/ST deve ser recolhido, no mínimo, na operação de entrada do estabelecimento atacadista.

Entretanto, o AI desconsidera o regime de distribuidor hospitalar, antes e depois da Portaria Sutri, e exige ICMS próprio e ICMS/ST com base nas operações de saída da Impugnante (atacadista), o que não existe no regime regular de substituição tributária.

Sustenta que a alternativa adotada pelo Fisco, ao exigir o ICMS/ST na operação de saída, ao invés de exigir na operação de entrada, não pode prosperar, pois acabou por exigir imposto em valor superior ao que seria devido na cadeia de circulação, visto que, majoritariamente, utilizou, nesses itens, Margem de Valor Agregado (MVA), sobre as operações de saída da Impugnante.

Ressalta que a MVA não é aplicável aos medicamentos, conforme se verifica no art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, que dispõe sobre a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária e mais especificamente o art. 59 do mesmo diploma.

Diz que o art. 5º da Lei Federal nº 10.742/03, que criou a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, estabelece, dentre outras, a competência de “estabelecer critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos”, bem como o Decreto Federal nº 4.937/03, reafirma a competência da CMED para definição de preços de medicamentos.

Entende, assim, que tais dispositivos legais são expressos ao atribuir à CMED competência para autorizar ou fixar preço máximo de comercialização a consumidor de medicamentos. E que este deve ser utilizado como base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, conforme art. 28 da Lei nº 6.374/89 (sic).

Assevera que, entender que a CMED não é autoridade administrativa competente para fixação de preço máximo ao consumidor é violação direta às leis federais e ao entendimento do Supremo Tribunal Federal (transcreve decisão do STF às fls. 72/73).

Aduz que, em todas as formas de apuração da base de cálculo, o modelo é a identificação e aproximação dessa base ao valor das operações de circulação que destine essa mercadoria ao consumidor final, conforme se depreende dos §§ 2º, 3º e 6º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96. E que, ainda que a forma genérica de definição da base de cálculo do ICMS/ST seja através da MVA (alínea “c” do inciso II do art. 8º, da referida lei), a forma de definição dessa MVA, exposta no § 4º, denota que o objetivo central é a aproximação com o valor devido na operação a consumidor final.

Transcreve decisões do STF e afirma que, com a alteração da jurisprudência histórica desse Tribunal fica mais estabelecido que a base de cálculo do ICMS/ST tem o objetivo e o dever de representar a imposição tributária correta ao valor da operação

que destinar mercadorias ao consumidor final. Por consequência, a base de cálculo do ICMS/ST para medicamentos deve ser tão somente o montante estabelecido pela CMED, descabendo a aplicação de MVA.

No tocante ao item 6 do Auto de Infração, alega que é equivocado o entendimento do Fisco ao desconsiderar a aplicação do regime de distribuidor hospitalar à Impugnante, ao considerar, no cálculo da meta do inciso XVII do art. 222 do RICMS/02, operações de saída em transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Aduz que se fosse considerado apenas as operações de vendas, a Impugnante continuaria a fruição do regime, o que irá pleitear oportunamente.

Argui que a Fiscalização exigiu, nesse item do AI, ICMS/ST em algumas operações de entrada, por desconsiderar o regime de distribuidor hospitalar. Entretanto, verifica-se que tais mercadorias foram destinadas a outros estados da Federação, conforme arquivos anexados. Cita exemplos às fls. 78/79 dos autos.

Discorre sobre a previsão constitucional do ICMS/ST (§ 7º do art. 150 da CF/88) e diz que tal ICMS/ST é exigido com base na presunção de que ocorrerá fato gerador posteriormente (fato gerador presumido), qual seja *“a operação de circulação destinada a consumidor final desta mercadoria a ser realizado no Estado beneficiário do recolhimento do ICMS/ST”*.

Assevera que a única forma reconhecida de não ocorrência do fato gerador presumido é que a mercadoria não seja consumida no próprio estado beneficiário do ICMS/ST, cabendo, nesse caso, o ressarcimento, tratado na Constituição Federal como *“a imediata e preferencial restituição da quantia paga”*.

Afirma que, no presente caso, em que o lançamento foi feito períodos após a operação de entrada, têm-se o perfeito conhecimento sobre o destino das mercadorias, qual seja, todas foram consumidas em outros Estados.

Entende que, não se pode argumentar que o Contribuinte teria que fazer o recolhimento dos créditos ora exigidos para, posteriormente, requerer ressarcimento do mesmo ICMS/ST, o que configuraria um verdadeiro empréstimo do Contribuinte ao Erário mineiro, uma vez que o procedimento de restituição é delongado.

Conclui que, visto que todas as mercadorias inseridas nas operações de entradas do item 6 do Auto de Infração foram remetidas a outros estados da Federação, descabe o recolhimento do ICMS/ST para Minas Gerais.

Alega que a aplicação das duas penalidades sobre o mesmo tributo caracteriza o *bis in idem*, o que não deve prosperar e tem efeito confiscatório, violando o inciso IV do art. 150 da CF/88. Requer a exclusão da multa isolada.

Por fim, alega que os fatos geradores ocorridos no período de 01/06/14 a 11/07/14 estão atingidos pela decadência, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 146/147, excluindo as exigências referentes ao estorno de créditos de ICMS relativos às mercadorias que foram objeto de incineração (CFOP 5.927), as quais a Impugnante comprovou que não foram apropriados os créditos pelas entradas das mercadorias nelas constantes.

Acosta mídia de fls. 148, contendo as planilhas demonstrativas do crédito tributário reformuladas e DCMM de fls. 150/156.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 162/167, reiterando os termos da impugnação inicial, e aduz que a rerratificação do lançamento apenas configura uma confissão de nulidade do Auto de Infração, sendo que sua revisão deve ser feita mediante julgamento administrativo, com a declaração de sua total nulidade.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 168/179, refuta as alegações da Defesa.

Inicialmente, afasta a preliminar de nulidade do Auto de Infração, informando que houve a devida emissão do Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000029853.71, entregue ao Sujeito Passivo em 30/04/19 pelos Correios, conforme recebimento de fls. 02/03.

Esclarece que, em razão de diversas tentativas frustradas de entrega do Auto de Infração por via postal (fls. 23/24), foi publicada a intimação do Sujeito Passivo no Diário Oficial do Estado, em 06/07/19 (fls. 25). Após a referida publicação, a Sócia da Autuada compareceu à Repartição Fazendária, tendo recebido cópia do Auto de Infração.

No tocante à alegação de falta de juntada de provas ao processo, conforme prescrito no art. 137 do RPTA, aduz que, com o advento da nota fiscal eletrônica, a nota fiscal modelo 1, impressa, deixou de ser utilizada nestas hipóteses. Com isso, o Fisco, ao elaborar o Auto de Infração, relacionou as notas fiscais eletrônicas cujos produtos foram objeto da autuação, em planilhas Excel, que foram apresentadas no CD anexo ao presente PTA. Nessas planilhas constam todas as notas fiscais eletrônicas objeto da autuação, que foram emitidas pelo próprio Sujeito Passivo, com descrição do número, data, valor, produto, e demais informações pertinentes.

Informa que, em relação à alegação da falta de integridade das planilhas em Excel, a cópia do CD que foi entregue ao Sujeito Passivo junto com o Auto de Infração e pode ser, a qualquer tempo, comparada com o CD constante da via do Auto de Infração arquivada na Delegacia Fiscal de Juiz de Fora. De qualquer forma, no Termo de Rerratificação do Lançamento (fls. 146/148 do PTA), o CD foi gravado tendo-se gerado o código de integridade denominado MD5 para o “Anexo V – Nfes ICMS 0, DIFAL e Estorno (alteração)” e o “Anexo VI – Demonstrativo do Crédito Tributário (alteração)”.

Descreve os demonstrativos acostados aos autos que comprovam as irregularidades autuadas (Anexos I a V), e afirma que, para a perfeita instrução do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

levantamento efetuado pela Fiscalização não é necessária a anexação dos Danfes impressos em papel, relativamente às notas fiscais eletrônicas correspondentes.

Destaca que, o Fisco ao relacionar no Anexo VIII, constante do CD, por amostragem, os Danfes de 10 NF-es objeto do presente Auto de Infração, teve por intenção simplesmente ilustrar que tipo de nota fiscal eletrônica fazia parte do levantamento. As provas do presente Auto de Infração são justamente os dados das notas fiscais, emitidas pelo próprio contribuinte e, portanto, de seu pleno conhecimento, constantes das referidas planilhas.

No tocante às alegações quanto à indefinição da categoria do Contribuinte no que diz respeito ao ICMS/ST, se substituto, substituído ou responsável tributário, aduz que esta não faz qualquer sentido.

Esclarece que a Autuada esteve enquadrada como distribuidor hospitalar até 07/04/17, conforme Portaria Sutri nº 551/16. No entanto, com a publicação da Portaria Sutri nº 643, em 08/04/17, revogando a Portaria nº 551/16, houve a exclusão da Autuada, desenquadrando-a da condição de distribuidor hospitalar a partir daquela data.

Assevera que o art. 59-A do Anexo XV do RICMS/02 estabelece a não aplicabilidade do ICMS/ST nas aquisições dos produtos constantes do item 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (medicamentos). Com isso, têm-se um tratamento tributário até 07/04/17 e outro posterior à mesma data.

Acerca da planilha denominada “Anexo V – NFes Dif ICMS e ICMS ST”, que se refere à alegação da Impugnante de que os produtos constantes dos “itens 4 e 5” (fls. 15 do PTA) tiveram o ICMS/ST retido nas entradas, não se podendo exigir o ICMS e o ICMS ST nas saídas, presta os seguintes esclarecimentos:

Aduz que a planilha contém operações destinadas à comercialização (farmácias, atacadistas) de medicamentos no estado de Minas Gerais, no período de julho de 2014 a junho de 2017. No período de julho de 2014 a 07/04/17 o Contribuinte estava enquadrado como distribuidor hospitalar, adquirindo, portanto, as mercadorias sem a incidência do ICMS/ST. Assim, quando realizasse operações de vendas com essas mercadorias a destinatários comerciantes mineiros (farmácias, atacadistas) seria obrigatória a retenção e recolhimento do ICMS/ST pelas saídas, o que deixou de fazer, na qualidade de substituto tributário.

Informa que, em razão disso, foi exigido o ICMS/ST devido e, nos casos em que não houve destaque do ICMS por utilização indevida da isenção (falta de informação expressa no documento fiscal do desconto) ou houve o destaque a menor do imposto (utilização incorreta da alíquota de 12%) foi exigido o ICMS Operação Própria.

Esclarece que, no período de 08/04/17 até junho de 2017, o Contribuinte não se enquadrava mais na condição de distribuidor hospitalar, devendo, portanto, adquirir mercadorias com o ICMS/ST recolhido, na qualidade de substituído tributário. Contudo, após ser desenquadrado da condição de distribuidor hospitalar, não houve aquisição com o ICMS/ST retido dos produtos que foram revendidos a outros comerciantes neste período, nem foi recolhido, por parte do Contribuinte, o ICMS/ST.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca que nas operações de venda para comercialização (farmácias, atacadistas) a Autuada utilizou o CST 00 (mercadoria tributada), reforçando assim a constatação de que esses produtos não tiveram o ICMS/ST retido anteriormente. Portanto, exigiu-se o ICMS/ST na saída para comercialização em operações internas no período de 08/04/17 a 30/06/17.

Em relação à cobrança do ICMS/ST, conforme “item 6” do Auto de Infração, aduz que a planilha denominada “Anexo V – NFes Entrada” contempla o período posterior a 08/04/17, em que o Contribuinte, apesar de não estar mais enquadrado na condição de distribuidor hospitalar, recebeu mercadorias sujeitas ao ICMS/ST sem a devida retenção. Assim, tornou-se responsável pelo recolhimento do imposto por substituição tributária na entrada das mercadorias em questão. Com isso, o Fisco exigiu o ICMS/ST e respectivas penalidades.

Argumenta que não procede a alegação da Impugnante que, nesta situação do “item 6” se exige o ICMS. Esclarece que o ICMS operação própria destacado no documento fiscal de aquisição das mercadorias foi utilizado para se abater o valor do ICMS/ST calculado, para apuração do ICMS/ST devido, sendo exigido apenas este.

No tocante ao argumento de que estes produtos foram posteriormente destinados a outra unidade da Federação, assevera que, neste caso, caberia o pedido de restituição do ICMS/ST, o que deveria ser formulado pela Autuada, se fosse o caso.

Em relação às mercadorias autuadas no item 1 do AI, em que o Fisco exige o ICMS das operações com os produtos constantes dos itens 87 e 130, ambos do Anexo I do RICMS/02, os quais são isentos, faz as seguintes considerações.

O item 87 do Anexo I do RICMS/02, que trata da isenção para determinados medicamentos destinados ao tratamento do câncer, é derivado do Convênio ICMS nº 162/94, e ambos exigem, para a aplicação do benefício, que seja deduzido o valor correspondente à isenção do ICMS do preço do respectivo produto, demonstrando a dedução, expressamente, no documento fiscal.

Da mesma forma, o item 130 do Anexo I do RICMS/02, que trata da isenção de fármacos e medicamentos destinados a órgãos da administração pública federal, estadual e municipal, que é derivado do Convênio ICMS nº 87/02, também exige para a aplicação do benefício a dedução do valor do imposto dispensado, com indicação expressa no documento fiscal.

Tais dispositivos legais conferem a isenção do ICMS somente se todas as condições por eles estabelecidas forem satisfeitas.

Sustenta o Fisco que, com relação ao argumento utilizado pela Autuada de que o preço de comercialização praticado está abaixo do estabelecido pela tabela divulgada pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), esclarece-se que pela própria denominação dada aos preços divulgados, constante das fls. 57 dos autos, trata-se do “PF – Preço Fábrica”, que é o preço máximo a ser praticado nas vendas por laboratórios e distribuidores. Dessa forma, o fato de ter praticado nessas operações preços inferiores ao PF, como, por sinal, é a prática comum do mercado, não garante, de forma alguma, que o valor correspondente ao ICMS dispensado na operação foi efetivamente repassado ao seu adquirente.

Assevera que, mesmo que o desconto tivesse sido efetivamente concedido, o que em nenhum momento foi comprovado, tal fato não eximiria o Contribuinte de cumprir taxativamente as determinações previstas no RICMS/02, acima mencionadas, que é o de aplicar e mencionar expressamente o desconto no documento fiscal, o que não foi feito pela Autuada.

Destaca a Consulta de Contribuinte nº 082/2016, que diz “*A legislação tributária que dispõe sobre outorga de isenção deve ser interpretada de forma literal, nos termos do inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional. O descumprimento de quaisquer das condições estabelecidas impede a aplicação da isenção outorgada”.*

Sobre o item 2 do Auto de Infração, em que a Impugnante argumenta que as mercadorias possuiriam isenção no Estado de destino, ou teriam sido tributados anteriormente pela substituição tributária, afirma o Fisco que, nas operações destinadas a outra unidade da Federação para consumidor final, o contribuinte deverá cumprir a legislação mineira que determina a aplicação do desconto no documento fiscal. O descumprimento da legislação tem por consequência a inaplicabilidade da isenção (tanto no Estado de origem quanto no de destino), já que os produtos objeto dessas operações não tiveram o desconto expresso no documento fiscal. Dessa forma, exige-se o ICMS operação própria e o ICMS DIFAL.

Assevera que, também nesse caso, se as operações tiveram o ICMS/ST retido anteriormente, a legislação mineira prevê o instituto da restituição do ICMS/ST, que deveria ser requerido pela Autuada nos casos em que as mercadorias fossem destinadas a outra unidade da Federação, não se podendo deixar de exigir o ICMS operação própria e o ICMS DIFAL.

Em relação ao item 3 do AI (estorno de crédito - saídas para incineração), destaca que o Termo de Rerratificação (fls. 146/147 dos autos) excluiu as notas fiscais, as quais o Sujeito Passivo comprovou o não aproveitamento do crédito nas operações de entrada. A única nota fiscal eletrônica de saída para incineração que permanece no Auto de Infração não possui o destaque do ICMS, e não houve a comprovação da ausência de aproveitamento de seu crédito na respectiva entrada. Portanto, o Fisco exigiu o estorno do crédito.

No tocante às alegações da Impugnante sobre as penalidades aplicadas, aduz que, de conformidade com o previsto no art. 110 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), não se inclui na competência do Órgão Julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, razão pela qual deixa-se de se manifestar sobre sua pertinência.

Por fim, afirma que não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública na exigência do respectivo tributo, em relação aos fatos geradores do período correspondente a 01/06/14 a 12/07/14, em conformidade com o previsto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 184/221, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto ao mérito, opina por não reconhecer a

decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/06/14 a 11/07/14 e pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 146/156 e, ainda, para excluir a Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, em relação ao item 6 do Auto de Infração, por inaplicável à espécie.

## ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Alega que não foi instaurado procedimento prévio preparatório do lançamento, visto que a Autuada foi cientificada da lavratura do Auto de Infração na mesma data em que tomou ciência da ação fiscal em curso, em 12/07/19. Portanto, não foram observados os dispositivos legais contidos nos art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e arts. 69, 70 e 74 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

Aduz que teve cerceado o seu direito de defesa porque não lhe foram apresentados documentos hábeis a comprovar as acusações fiscais, bem como elementos que permitissem a identificação destas, estando fundamentada a ação fiscal em planilhas feitas pelo próprio fiscal, em relação aos quais o Contribuinte não teve oportunidade de contribuir ou prestar esclarecimentos, em face da falta de ação fiscal prévia.

Argumenta que documentos juntados pelo Fisco por amostragem, para comprovar 06 (seis) temas totalmente diversos de autuação, seria amostra insignificante, o que estaria em desacordo com a previsão do art. 137 do RPTA. Além de não ter sido dado acesso ao teor das notas fiscais, bem como os arquivos eletrônicos (planilhas Excel) foram anexados sem certificado de integridade.

Entende que o Auto de Infração é nulo por não ter sido observado o disposto no inciso IV do art. 89 do RPTA, assim como o art. 142 do CTN, sendo requisito fundamental da autuação a comprovação das irregularidades por meio da apresentação de documentos.

No seu entendimento, as nulidades suscitadas não poderiam ser sanadas por determinação de diligência ou retificação do Auto de Infração, visto que não se configura a hipótese prevista no art. 92 do RPTA, uma vez que no presente caso, inexistente qualquer elemento que permita suprir todas as nulidades demonstradas.

Sustenta que também o Auto de Infração é nulo em face da utilização, em um mesmo lançamento, de critérios contraditórios, que não convivem entre si.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Primeiro, esclareça-se que a ação fiscal foi devidamente documentada, por meio do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000029853-71 (fls. 02), do qual o Sujeito Passivo foi cientificado em 30/04/19, conforme AR de fls. 03.

O Auto de Infração foi lavrado em 08/05/19 e recebido pelo Sujeito Passivo em 12/07/19 (fls. 04/11). Tudo de acordo com o art. 69 e 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08. Confira-se:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);  
(...)

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

§ 1º A solicitação deverá ser cumprida pelo sujeito passivo imediatamente, ou no prazo estabelecido pela autoridade solicitante.

Registra-se que não foram requisitados documentos do Contribuinte, uma vez que a verificação fiscal se baseou nas notas fiscais eletrônicas de saída e de entrada e respectivos registros nos livros fiscais, transmitidos pelo Sped Fiscal.

Em face disso, não se sustenta a alegação da Defesa quanto à falta de representatividade da amostra apresentada pelo Fisco, por meio do “Anexo VIII – Danfes”, o que estaria em desacordo com o art. 137 do mesmo RPTA.

Como exposto pelo Fisco, os documentos que comprovam as irregularidades são as notas fiscais de saída emitidas pela Autuada e as notas fiscais de entrada por ela registradas em seu livro Registro de Entradas, portanto, documentos estes que estão em seu poder.

Registre-se que as planilhas elaboradas pelo Fisco, em arquivo Excel, relacionam todas as notas fiscais utilizadas nas respectivas apurações de irregularidades, conforme descrito no Relatório Fiscal (item 8 – Sistemática do trabalho), referenciando os anexos constantes da mídia de fls. 22, entregue ao Contribuinte. Após a rerratificação do lançamento foi entregue nova mídia ao Sujeito Passivo, com certificação digital.

As demais planilhas, em Excel, demonstram a apuração do crédito tributário, por irregularidade, contendo colunas incluídas pelo Fisco, com os dados utilizados nos cálculos (alíquotas, MVAs, PMC), e apurado o imposto devido e as multas aplicadas.

Portanto, não se verifica qualquer nulidade que possa acarretar o cancelamento do Auto de Infração.

O Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Também não se sustenta o argumento de que a reformulação do lançamento configura uma confissão de nulidade do Auto de Infração.

A reformulação do crédito tributário tem respaldo no art. 145 do CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

De acordo com o supracitado dispositivo legal, não há óbice à reformulação, visto que esta decorreu do acatamento das alegações da Impugnante apresentadas na impugnação, tendo sido retificada a cobrança do ICMS, em favor desta.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto à alegação de utilização, em um mesmo lançamento, de critérios contraditórios, que não convivem entre si, este tema confunde-se com o próprio mérito e, assim será analisado.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, constatadas no período de 01/06/14 a 31/12/18:

- falta de recolhimento do ICMS Operação própria, nas operações com medicamentos, em razão da saída de mercadorias ao abrigo indevido da isenção prevista nos itens 87 e 130 do Anexo I do RICMS/02, visto que não foram cumpridas as condições previstas nos subitens 87.2 e 130.4 do mesmo, que determinam a dedução do valor correspondente à isenção no preço do respectivo produto, bem como a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

indicação expressa nos documentos fiscais correspondentes, no período de 01/06/14 a 30/06/18 (itens 1 e 2 do Auto de Infração);

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo que a partir de janeiro de 2016, foi exigida a parcela do ICMS devido ao estado de Minas Gerais (origem), relativa à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, nas saídas destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, localizados em outras unidades da Federação, observadas as disposições da Emenda Constitucional nº 87/15 e Convênio ICMS nº 93/15.

- falta de estorno de crédito de ICMS relativo às entradas de mercadorias que foram objeto de inutilização, conforme documentado nas notas fiscais emitidas pela Autuada (CFOP 5.927), no período de julho de 2014 a julho de 2015 (item 3 do Auto de Infração);

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, c/c § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

- recolhimento a menor do ICMS Operação própria em razão da aplicação incorreta da alíquota nas operações internas com medicamentos, no período de julho de 2014 a junho de 2017, utilizando a alíquota de 12% (doze por cento), ao invés da alíquota de 18% (dezoito por cento) - item 4 do Auto de Infração;

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

- falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST nas saídas internas de medicamentos, no período de julho de 2014 a junho de 2017, uma vez que a Autuada na condição de distribuidor hospitalar é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS ST pelas saídas (item 5 do Auto de Infração);

- falta de recolhimento do ICMS/ST nas entradas de medicamentos, no período de abril de 2017 a dezembro de 2018, visto que, a partir de 08/04/17 o Contribuinte deixou de se enquadrar como distribuidor hospitalar, sendo responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, conforme disposto no art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 (item 6 do Auto de Infração);

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 01/06/14 a 11/07/14, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2014 somente expirou em 31/12/19, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 06/07/19.

No primeiro item da autuação, o Fisco aponta a irregularidade decorrente da emissão de notas fiscais de saída, no período de junho de 2014 a junho de 2018, sem o destaque do ICMS Operação própria, em razão de a Autuada ter emitido documentos fiscais de saída de mercadorias ao abrigo indevido da isenção prevista nos itens 87 e 130 do Anexo I do RICMS/02, visto que não foram cumpridas as condições previstas nos subitens 87.2 e 130.4, dos respectivos itens do Anexo I.

Constatou-se, mediante análise dos documentos fiscais relacionados na planilha o “Anexo V – NFes ICMS 0, DIFAL e Estorno” (CD de fl. 22), que a Autuada não cumpriu a condição estabelecida no item 87.2 e no item 130.4 do Anexo I do RICMS/02 para aplicação do benefício, uma vez que não demonstrou a dedução do valor correspondente à isenção do ICMS do preço do respectivo produto, expressamente, no documento fiscal.

A Impugnante argumenta que os produtos enumerados no “item 1” da acusação são isentos, com base nos Convênios ICMS n°s 162/94 (medicamentos utilizados no tratamento do câncer) e 87/02 (medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública), o que não foi objeto de questionamento pelo Fisco.

Alega ser improcedente a exigência do imposto, uma vez que os descontos foram concedidos.

Sustenta que as operações de venda que compõem a presente autuação foram precedidas de processo licitatório do tipo “menor preço” e que *“é praxe que o edital de divulgação dos procedimentos licitatórios, no que tange a proposta de preços, exigem que a referida proposta deveria ser apresentada isenta de ICMS, sendo este o valor considerado para efeito da competição na licitação, juntamente com a devida demonstração da referida dedução”*.

Diz ainda que a legislação federal prevê que as propostas que não cumprem as exigências em questão são desclassificadas da licitação, portanto, caso a Impugnante não tivesse concedido e demonstrado a efetivação do mencionado desconto, no momento de sua participação, a mesma teria sido sumariamente desclassificada dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procedimentos licitatórios que resultaram nas operações de venda que integram o objeto da presente autuação.

A Defesa argumenta que os preços dos medicamentos são definidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), órgão ligado à Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), os quais são divulgados mediante tabela disponibilizada na internet e pelos meios oficiais, e que a Lista da CMED prevê qual o preço quando o ICMS é isento, portanto, considera seu desconto.

Apresenta, por amostragem, mediante a análise das tabelas CMED dos períodos de apuração correlato, em planilhas anexas à presente defesa, informação que entende comprovar que os itens indicados foram vendidos com o desconto do ICMS, posto que os preços praticados, nas vendas a consumidor final, são inferiores aos da tabela CMED para produtos com ICMS 0% (zero por cento).

O Fisco, por sua vez, sustenta que, conforme se verifica pela própria denominação dada na Tabela CMED aos preços divulgados, trata-se de “PF – Preço Fábrica” (fls. 57), que é o preço máximo a ser praticado nas vendas por laboratórios e distribuidores. Dessa forma, o fato de ter praticado nessas operações preços inferiores ao “PF”, como, por sinal, é a prática comum do mercado, não garante, de forma alguma, que o valor correspondente ao ICMS dispensado na operação foi efetivamente repassado ao seu adquirente.

Entende o Fisco que, mesmo que o desconto tivesse sido efetivamente concedido, o que não restou comprovado, tal fato não eximiria o Contribuinte de cumprir as determinações previstas no RICMS/02, acima mencionadas, que é o de aplicar e mencionar, expressamente, o desconto no documento fiscal, o que não foi feito pela Autuada.

Cabe observar que, de acordo com o disposto na Cláusula segunda, § 1º do Convênio ICMS nº 118, de 16/12/11, que alterou o Convênio ICMS nº 162/94, a fruição do benefício da isenção fica condicionada ao cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações instituídas na legislação estadual. Confira-se:

### **CONVÊNIO ICMS nº 162/94**

Nova redação dada à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 118/11, efeitos a partir de 01.03.12.

**Cláusula primeira** Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações com medicamentos usados no tratamento de câncer, relacionados no Anexo Único.

§ 1º A fruição do benefício de que trata este convênio fica condicionada ao cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações instituídas na legislação estadual.

(Grifou-se).

A obrigatoriedade de demonstrar em cada nota fiscal a dedução do ICMS dispensado na operação advém do disposto no § 3º da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 162/94, balizador do benefício fiscal, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Acrescido o § 3º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 32/14, efeitos a partir de 01.06.14.**

§ 3º O valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço do respectivo produto, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, no documento fiscal. (Grifou-se)

A mesma obrigação se verifica no Convênio ICMS nº 87/02, em sua Cláusula primeira, § 6º, no qual se fundamenta à isenção do ICMS nas operações com fármacos e medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal. Confira-se:

CONVÊNIO ICMS nº 87/02

**Cláusula primeira** Ficam isentas do ICMS as operações realizadas com os fármacos e medicamentos relacionados no Anexo Único deste convênio destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e a suas fundações públicas.

(...)

**Nova redação do § 6º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 13/13, efeitos a partir de 01.06.13.**

§ 6º O valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, nas propostas do processo licitatório e nos documentos fiscais. (Grifou-se).

O Código Tributário Nacional - CTN, por sua vez, no art. 111, determina que a legislação tributária que disponha sobre isenção, deve ser interpretada literalmente, a fim de restringir seu uso tão somente às situações expressas na legislação e com a obediência de todos os seus regramentos e condições:

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

(...)

II - outorga de isenção;

(...)

Por seu turno, o Anexo I do RICMS/02, de acordo com o art. 6º da Parte Geral, informa que a isenção se aplica à saída em operação interna e interestadual, dos medicamentos quimioterápicos relacionados na Parte 8 deste Anexo, destinados ao tratamento de câncer (item 87) e nas operações com fármacos e medicamentos relacionados na Parte 15 destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta federal, estadual ou municipal e a suas fundações (item 130). Confira-se:

RICMS/02

ANEXO I

DAS ISENÇÕES

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

87	Saída, em operação interna e interestadual, dos medicamentos quimioterápicos relacionados na <a href="#">Parte 8</a> deste Anexo, destinados ao tratamento de câncer.	Indeterminada
87.1	Fica dispensado o estorno do crédito na saída da mercadoria beneficiada com a isenção prevista neste item.	
87.2	<b>Para aplicação do benefício, o contribuinte deverá deduzir o valor correspondente à isenção do ICMS do preço do respectivo produto, demonstrando a dedução, expressamente, no documento fiscal.</b>	

(...)

130	Operação com os fármacos e medicamentos relacionados na <a href="#">Parte 15</a> 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, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, <b>expressamente, nas propostas do processo licitatório e nos documentos fiscais.</b>

Observa-se da legislação supratranscrita que está expressamente estabelecido que o benefício da isenção somente se aplica se o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no documento fiscal que acobertar a operação.

Assim sendo, não há como prevalecer o mencionado benefício fiscal, o que acarreta a necessidade de proceder ao recolhimento do ICMS que deixou de ser destacado nos documentos fiscais.

Nota-se que não se trata de mera informação, mas de demonstrar a forma como se deu a dedução no preço da mercadoria.

Depreende-se da norma legal retrocitada, que a exigência da demonstração expressa na nota fiscal, do valor do imposto dispensado na operação, e a sua dedução do valor total cobrado do destinatário, é um meio controlístico do Estado, cujo objetivo é zelar pelo cumprimento da finalidade do benefício, ou seja, reduzir realmente o preço da mercadoria e não apenas a carga tributária.

Esse entendimento já foi exposto em várias Consultas de Contribuintes, como exemplo a Consulta de Contribuinte nº 082/2016:

### Consulta de Contribuinte nº 082/2016

PTA N° : 45.000010929-52

CONSULENTE : Biomig Materiais Médico-hospitalares Ltda.

ORIGEM : Belo Horizonte - MG

ICMS - ISENÇÃO - APLICABILIDADE - CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS - A legislação tributária que dispõe sobre outorga de isenção deve ser interpretada de forma literal, nos termos do inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional. **O descumprimento de quaisquer das condições estabelecidas impede a aplicação da isenção outorgada.**

(Destacou-se).

Merece destacar que a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) é o órgão interministerial responsável pela regulação econômica do mercado de medicamentos no Brasil, criado pela Lei nº 10.742/02, que define suas competências:

LEI nº 10.742, DE 6 DE OUTUBRO DE 2003

Define normas de regulação para o setor farmacêutico, cria a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED e altera a Lei no 6.360, de 23 de setembro de 1976, e dá outras providências.

Art. 5º Fica criada a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, do Conselho de Governo, que tem por objetivos a adoção, implementação e coordenação de atividades relativas à regulação econômica do mercado de medicamentos, voltados a promover a assistência farmacêutica à população, por meio de mecanismos que estimulem a oferta de medicamentos e a competitividade do setor.

Parágrafo único. A composição da CMED será definida em ato do Poder Executivo.

Art. 6º Compete à CMED, dentre outros atos necessários à consecução dos objetivos a que se destina esta Lei:

I - definir diretrizes e procedimentos relativos à regulação econômica do mercado de medicamentos;

II - estabelecer critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos;

III - definir, com clareza, os critérios para a fixação dos preços dos produtos novos e novas apresentações de medicamentos, nos termos do art. 7º;

IV - decidir pela exclusão de grupos, classes, subclasses de medicamentos e produtos farmacêuticos da incidência de critérios de estabelecimento ou ajuste de preços, bem como decidir pela eventual reinclusão de grupos, classes, subclasses de medicamentos e produtos farmacêuticos à incidência de critérios de determinação ou ajuste de preços, nos termos desta Lei;

V - estabelecer critérios para fixação de margens de comercialização de medicamentos a serem observados pelos representantes, distribuidores, farmácias e drogarias, inclusive das margens de farmácias voltadas especificamente ao atendimento privativo de unidade hospitalar ou de qualquer outra equivalente de assistência médica;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - coordenar ações dos órgãos componentes da CMED voltadas à implementação dos objetivos previstos no art. 5º;

VII - sugerir a adoção, pelos órgãos competentes, de diretrizes e procedimentos voltados à implementação da política de acesso a medicamentos;

VIII - propor a adoção de legislações e regulamentações referentes à regulação econômica do mercado de medicamentos;

IX - opinar sobre regulamentações que envolvam tributação de medicamentos;

X - assegurar o efetivo repasse aos preços dos medicamentos de qualquer alteração da carga tributária;

XI - sugerir a celebração de acordos e convênios internacionais relativos ao setor de medicamentos;

XII - monitorar, para os fins desta Lei, o mercado de medicamentos, podendo, para tanto, requisitar informações sobre produção, insumos, matérias-primas, vendas e quaisquer outros dados que julgar necessários ao exercício desta competência, em poder de pessoas de direito público ou privado;

XIII - zelar pela proteção dos interesses do consumidor de medicamentos;

XIV - decidir sobre a aplicação de penalidades previstas nesta Lei e, relativamente ao mercado de medicamentos, aquelas previstas na Lei no 8.078, de 11 de setembro de 1990, sem prejuízo das competências dos demais órgãos do Sistema Nacional de Defesa do Consumidor;

XV - elaborar seu regimento interno.

(Grifou-se).

Registre-se que os documentos acostados pela Impugnante, às fls. 112/122, trazem a relação de medicamentos e respectivos Convênios ICMS aos quais estariam relacionados (fls. 112/113), contendo a informação de que o preço praticado pela Impugnante estaria abaixo do “PF0%” (fls. 114/120), no período de junho de 2014 a dezembro de 2014, portanto, apenas parte do período autuado, sem sequer apresentar as referidas listas da CMED, das quais teriam sido retiradas tais informações.

De acordo com o site da Anvisa, disponível em <<http://portal.anvisa.gov.br/cmcd>>:

A CMED estabelece limites para preços de medicamentos, adota regras que estimulam a concorrência no setor, monitora a comercialização e aplica penalidades quando suas regras são descumpridas. É responsável também pela fixação e

monitoramento da aplicação do desconto mínimo obrigatório para compras públicas.

Conheça a CMED a consulte os preços máximos permitidos para medicamentos.

<http://portal.anvisa.gov.br/listas-de-precos>

Listas de preços de medicamentos

As farmácias e drogarias, assim como laboratórios, distribuidores e importadores, não podem cobrar pelos medicamentos preço acima do permitido pela CMED. A lista de preços máximos permitidos para a venda de medicamentos é disponibilizada para consulta dos consumidores e é atualizada mensalmente.

Além da lista publicada no site da Anvisa, os consumidores podem consultar revistas especializadas na publicação de preços de medicamentos, que devem ser disponibilizadas obrigatoriamente pelas farmácias e drogarias. Essas revistas não devem ser confundidas com o material de publicidade do estabelecimento e os preços nelas contidos podem ser menores que aqueles da lista da CMED, pois refletem descontos concedidos pela indústria, mas jamais superiores.

Seja consultando a lista da CMED ou uma revista especializada, caso o consumidor perceba que o preço de um medicamento em um estabelecimento está superior ao permitido, pode encaminhar denúncia à CMED. (Destacou-se)

Depreende-se do acima exposto que a lista publicada pela CMED tem o objetivo de informar ao consumidor os preços máximos que as farmácias, drogarias e os estabelecimentos distribuidores, laboratórios e importados podem praticar. Entretanto, os preços praticados abaixo do estabelecido pela CMED não significa que a isenção concedida ao medicamento foi necessariamente deduzida do preço do respectivo produto nas operações de vendas, realizadas por aqueles.

Assim sendo, a simples transcrição das listas da CMED relativas aos períodos constantes da autuação fiscal não tem o condão de afastar a exigência fiscal, sem qualquer comprovação de que os valores descontados em razão da isenção resultaram em redução do preço da mercadoria.

Diante disso, corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

No mesmo sentido, não procede o argumento da Defesa, quanto à improcedência do item 2 do Auto de Infração, visto que enumera operações com produtos também isentos de acordo com os Convênios ICMS nºs 162/94 e 87/02, os quais tem abrangência em todo o território nacional.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entendimento da Defesa, sendo a alíquota no destino de 0% (zero por cento) inexistente diferencial de alíquota devido ao estado de origem.

Entretanto, como já exposto, a Autuada não cumpriu as condições previstas nos subitens 87.2 e 130.4, do Anexo I do RICMS/02 para aplicação do benefício da isenção.

A partir de janeiro de 2016, nas saídas interestaduais com destino a consumidor final, localizado em outro Estado (CFOP 6.108), o ICMS exigido observou a repartição do ICMS entre as unidades Federadas de origem e de destino, de acordo com as disposições da Emenda Constitucional nº 87/15 e do Convênio ICMS nº 93/15.

### Convênio ICMS nº 93/15

**Cláusula primeira** Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

**Cláusula segunda** Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b";

(...)

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

(...)

**Cláusula décima** Nos exercícios de 2016, 2017 e 2018, no caso de operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual deve ser partilhado entre as unidades federadas de origem e de destino, cabendo à unidade federada:

I - de destino:

a) no ano de 2016: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;

b) no ano de 2017: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;

c) no ano de 2018: 80% (oitenta por cento) do montante apurado;

II - de origem:

a) no ano de 2016: 60% (sessenta por cento) do montante apurado;

b) no ano de 2017: 40% (quarenta por cento) do montante apurado;

c) no ano de 2018: 20% (vinte por cento) do montante apurado.

(Grifou-se).

A apuração dos valores foi discriminada na planilha “Anexo V – Nfes ICMS 0, DIFAL e Estorno (alteração)”, em coluna separada, e lançada no Relatório Fiscal como item 2.

A Defesa alega ainda que, nos poucos casos concernentes às operações não isentas, não há como ser exigido o ICMS próprio na operação de saída, visto que, desconsiderado o regime de distribuidor hospitalar (no entendimento fiscal), o ICMS/ST incidiria na entrada da mercadoria no estabelecimento da Impugnante.

Entretanto, não se verifica na planilha de apuração nenhuma operação de saída a consumidor (CFOP 6.108) em que houve qualquer destaque do imposto, portanto, todas consideradas pela Autuada como isentas.

Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

O item 3 do Auto do Infração, trata das operações realizadas pela Autuada com o CFOP 5.927– baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, em relação às quais não realizou o estorno do crédito de ICMS, relativo às entradas das respectivas mercadorias, portanto, sem observação do disposto no inciso I do art. 70 e inciso V do art. 71 do RICMS/02. Confira-se:

RICMS/02

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

I - a operação que ensejar a entrada de mercadoria ou de bem ou a prestação que ensejar o recebimento de serviço estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento;

(...)

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial;

(Grifou-se)

A Impugnante alega que não há que se falar em estorno de crédito, uma vez que os créditos das operações de entradas não foram apropriados, cuja entrada se deu com isenção, o que o Fisco não teria observado, conforme demonstra às fls. 62/64 dos autos.

Diante disso, o Fisco reformulou o lançamento e excluiu as notas fiscais, as quais a Impugnante comprovou que não foram apropriados os créditos pelas entradas das mercadorias nelas constantes. Entretanto, em relação à Nota Fiscal nº 000.153.131, não houve destaque de ICMS na saída, nem foi demonstrada a entrada da mercadoria sem crédito do ICMS. Portanto, correta exigência de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea "b", c/c § 2º do mesmo artigo, da Lei nº 6.763/75.

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:

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

Nos itens 4 e 5 do Auto de Infração, a Fiscalização aponta respectivamente:  
i) o recolhimento a menor do ICMS Operação própria em razão da aplicação incorreta

da alíquota nas operações internas com medicamentos (julho de 2014 a novembro de 2016), utilizando a alíquota de 12% (doze por cento), em detrimento da alíquota de 18% (dezoito por cento); e ii) a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST nas saídas internas de medicamentos (julho de 2014 a junho de 2017), uma vez que a Autuada na sua condição de distribuidor hospitalar é a responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST pelas saídas. A apuração do crédito tributário encontra-se na planilha “Anexo V – Nfes Dif. ICMS e ICMS/ST”.

Em sua defesa, a Impugnante alega que o Fisco exigiu o ICMS operação própria e o ICMS/ST nas saídas da Impugnante, desconsiderando o regime aplicável aos distribuidores hospitalares.

Expõe que a legislação mineira estabeleceu regime aplicável aos distribuidores de medicamentos que possuem a atividade preponderante de venda a consumidores finais (hospitais, clínicas e outros consumidores), por meio do qual o atacadista passa a ser definido como substituto tributário dessas mercadorias. E, na falta de tal regime, o contribuinte substituto é o fabricante, sendo que o ICMS/ST deve ser recolhido, no mínimo, na operação de entrada do estabelecimento atacadista.

Sustenta que, entretanto, o Auto de Infração desconsidera o regime de distribuidor hospitalar, antes e depois da Portaria Sutri, e exige ICMS próprio e ICMS/ST com base nas operações de saída da Impugnante (atacadista), o que não existe no regime regular de substituição tributária.

Primeiro, cabe esclarecer que o ICMS Operação própria exigido no item 4 decorre da utilização incorreta da alíquota de 12 % (doze por cento), sendo aplicável às operações a alíquota prevista no art. 42, inciso I, alínea “e”, do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

***Efeitos de 11/12/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 9º, ambos do Dec. nº 46.368, de 10/12/2013:***

“b.47) medicamentos, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos médico-hospitalares e material de uso médico, odontológico ou laboratorial, destinados a fornecer suporte a procedimentos diagnósticos, terapêuticos ou cirúrgicos, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante ou pelo distribuidor hospitalar, desde que destinados a distribuidor hospitalar ou a órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados não-contribuintes do imposto e a operadoras de planos de saúde para fornecimento a hospitais e clínicas;” (grifou-se)

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Oportuno esclarecer que a alíquota de 12% (doze por cento) prevista na alínea “b.47”, vigente até 31/12/15, não se aplica ao caso, visto que os destinatários das mercadorias não se enquadram como “distribuidor hospitalar, órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados não-contribuintes do imposto e a operadoras de planos de saúde para fornecimento a hospitais e clínicas”, conforme se verifica, na planilha anexa ao autos “Anexo V – Nfes Dif. ICMS e ICMS/ST”.

Cabe destacar que a Autuada tem como atividade principal o “comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano” (CNAE-F 4644-3/01), e esteve enquadrada como distribuidor hospitalar para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, até 07/04/17, conforme Portarias SUTRI nºs 348/2014, 482/2015 e 551/2016.

Em 08/04/17, com a publicação da Portaria SUTRI nº 643, revogando a Portaria nº 551/2016, houve a exclusão da Autuada, desenquadrando-a da condição de distribuidor hospitalar a partir daquela data.

As operações com medicamentos de uso humano e outros fármacos estão enquadradas no regime de substituição tributária previsto no Anexo XV do RICMS/02 em seu item 15 (vigente até 31/12/15) e Capítulo 13 (redação a partir de 01/01/16), ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, cujas normas específicas encontram-se no Capítulo IX da Parte 1 do mesmo Anexo XV. Confira-se:

### CAPÍTULO IX

#### DAS OPERAÇÕES COM MEDICAMENTOS DE USO HUMANO E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS PARA USO HUMANO OU VETERINÁRIO

Art. 59-A. A substituição tributária não se aplica à operação que destinar a distribuidor hospitalar mercadoria submetida ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 deste Anexo.

Art. 59-B. O distribuidor hospitalar situado neste Estado é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 deste Anexo.

**(Efeitos de 1º/06/2008 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 2º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.823, de 30/05/2008:**

“Art. 59-A. A substituição tributária não se aplica à operação que destinar a distribuidor hospitalar mercadoria de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo.

Art. 59-B. O distribuidor hospitalar situado neste Estado é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo.”

(Grifou-se)

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que o distribuidor hospitalar é o responsável, na condição substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes de medicamentos relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Portanto, não se sustenta o argumento da Defesa de que o Auto de Infração desconsidera o regime de distribuidor hospitalar, antes e depois da Portaria Sutri, para exigir o ICMS/ST com base nas operações de saída do atacadista, o que não existiria no regime regular de substituição tributária.

A Autuada, enquanto enquadrada como distribuidor hospitalar, recebe as mercadorias (medicamentos) sem a retenção do ICMS devido por substituição tributária (art. 59-A), passando a ser responsável na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes (art. 59-B). Tal situação se deu até 07/04/04.

A Defesa alega que a alternativa adotada pelo Fisco, ao exigir o ICMS/ST na operação de saída, ao invés de exigir na operação de entrada, não pode prosperar, visto que resulta em exigência de imposto em valor superior ao que seria devido na cadeia de circulação, uma vez que, majoritariamente, utilizou, nesses itens, Margem de Valor Agregado (MVA), sobre as operações de saída da Impugnante.

No seu entendimento, a MVA não seria aplicável aos medicamentos, conforme se verifica no art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, que dispõe sobre a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária e, mais especificamente, o art. 59 do mesmo diploma.

A Impugnante insiste que a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, a qual possui a competência, estabelecida pelo art. 5º da Lei Federal nº 10.742/03, de “estabelecer critérios para fixação e ajuste de preços de medicamentos”, é autoridade administrativa competente para fixação de preço máximo ao consumidor, e que, entender em sentido contrário, seria violação direta a leis federais e ao entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Cita os §§ 2º, 3º e 6º do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 e conclui que, ainda que a forma genérica de definição da base de cálculo do ICMS/ST seja através da MVA (alínea “c” do inciso II do art. 8º, da referida lei), a forma de definição dessa MVA, exposta no § 4º, denota que o objetivo central da norma é a aproximação com o valor devido na operação a consumidor final. Por consequência, a base de cálculo do ICMS/ST para medicamentos deve ser tão somente o montante estabelecido pela CMED, descabendo a aplicação de MVA.

Entretanto, a Impugnante não apontou quais mercadorias possuíram PMC indicado pela CMED, e não teriam sido considerados na apuração do crédito tributário.

Como a própria Impugnante reconhece, o art. 8º, inciso II, alínea “c” da Lei Complementar nº 87/96, prevê a adoção da Margem de Valor Agregado na composição da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, e seu § 4º informa como esta será estabelecida:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, 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 subsequentes.

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

Dispõe o art. 59, incisos I e II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período autuado, sobre a base de base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária dos medicamentos:

Art. 59. Relativamente às mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:

***Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:***

"Art. 59. Relativamente às mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:

I - nas operações promovidas pelo fabricante, inclusive quando a responsabilidade couber ao adquirente, a prevista no art. 19, I, "b", 3, desta Parte;

II - nas operações promovidas por contribuinte não fabricante, observada a ordem:

- a) o preço estabelecido a consumidor final, único ou máximo, fixado por órgão público competente, ressalvadas as hipóteses previstas na alínea "c";
- b) o preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para a mercadoria, ressalvadas as hipóteses previstas na alínea "c";

c) a prevista no art. 19, I, "b", 3, desta Parte:  
(...)

5. quando a mercadoria não tiver seu preço máximo de venda a consumidor fixado por órgão público competente nem divulgado por entidade representativa do segmento econômico.

A adoção da Margem de Valor Agregado (MVA) para composição da base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, está prevista no art. 59 do Anexo XV do RICMS/02, nos casos, em que a mercadoria (medicamentos) não tiver seu preço máximo de venda a consumidor fixado por órgão público competente ou divulgado por entidade representativa do segmento econômico, nas operações promovidas pelo contribuinte não fabricante, como é o caso da Autuada.

Assim, naqueles casos em que os medicamentos que não tiveram PMC divulgado foi apurada a base de cálculo do ICMS/ST aplicando a MVA (Margem de Valor Agregado) estabelecida para a mercadoria na Parte 2 do Anexo XV, conforme art. 59 inciso I c/c art. 19, inciso I, alínea "b", item 3.

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

a) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

3. o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto no § 5º deste artigo;

Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

O item 6 do Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS/ST nas entradas de medicamentos, no período de abril de 2017 dezembro de 2018, uma vez que, a partir de 08/04/17, a Autuada deixou de se enquadrar como distribuidor hospitalar, nos termos do inciso XVII do art. 222 do RICMS/02, sendo responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, conforme disposto no art. 15 do Anexo XV do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, fica afastado o argumento da Impugnante quanto à utilização, pelo Fisco, de critérios contraditórios, quanto à definição de responsabilidade da Autuada, nas diversas irregularidades constatadas na presente autuação.

Dispõe o art. 222, inciso XVII do RICMS/02 os critérios para enquadramento do estabelecimento atacadista como distribuidor hospitalar:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

XVII - distribuidor hospitalar é o estabelecimento atacadista, independentemente do ramo de atividade, cujas operações de vendas destinadas a hospitais, clínicas, laboratórios, órgãos da Administração Pública ou a operadoras de planos de saúde representem, no mínimo, 80% (oitenta por cento) do valor de suas operações de saídas, excluídas destas as transferências internas, promovidas durante o ano civil, observado o seguinte:

(...)

a) para o enquadramento na categoria de distribuidor hospitalar, o contribuinte protocolizará requerimento na Administração Fazendária a que o estabelecimento estiver circunscrito, acompanhado de demonstrativo do valor de suas saídas operacionais em caráter definitivo, excluídas dessas as transferências internas e as operações com suspensão da incidência do ICMS, promovidas nos doze meses anteriores ao requerimento;

(...)

f) o enquadramento e o desenquadramento na categoria de distribuidor hospitalar serão feitos por meio de portaria da Superintendência de Tributação, após comunicação da Delegacia Fiscal informando a situação de enquadramento ou desenquadramento;

(...)Grifou-se.

A Impugnante alega que é equivocado o entendimento do Fisco ao afastar a aplicação do regime de distribuidor hospitalar à Impugnante, ao considerar, no cálculo da meta do inciso XVII do art. 222 do RICMS/02, operações de saída em transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. E que se fosse considerado apenas as operações de vendas, a Impugnante continuaria a fruição do regime, o que irá pleitear oportunamente.

Primeiro, cabe esclarecer que o enquadramento e desenquadramento do Contribuinte como distribuidor hospitalar é de competência da Superintendência de Tributação, mediante portarias, conforme disposto na alínea “f” do inciso XVII do art. 222 do RICMS/02, acima transcrito, e depende de requerimento do próprio contribuinte, o qual prestará as informações pertinentes (alínea a).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já exposto, a Autuada foi desenquadrada como distribuidor hospitalar em 08/04/17, mediante a Portaria Sutri nº 643/17, que revogou a Portaria Sutri nº 551/16.

Diante de tal desenquadramento, a Impugnante passa a ser responsável pelo recolhimento do ICMS/ST nas operações de entrada de medicamentos, quando o imposto não tiver sido retido/recolhido pelo remetente, ou quando este tiver efetuado a retenção a menor do imposto. É o teor do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto. (Grifou-se).

A fim de afastar a exigência do ICMS/ST, a Impugnante alega que as mercadorias entradas foram destinadas a outros estados da Federação, conforme arquivos anexados. Cita exemplos às fls. 78/79 dos autos.

Entende a Impugnante que, de acordo com o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, o ICMS/ST é exigido com base na presunção de que ocorrerá fato gerador posteriormente (fato gerador presumido) e que a única forma reconhecida de não ocorrência do fato gerador presumido é no caso de a mercadoria não ser consumida no próprio estado beneficiário do ICMS/ST. Nesse caso, o ressarcimento é tratado na Constituição Federal como “*a imediata e preferencial restituição da quantia paga*”.

Diante disso, entende a Impugnante que, como no presente lançamento têm-se o perfeito conhecimento sobre o destino das mercadorias, qual seja, todas foram consumidas em outros Estados, não poderia o Fisco exigir o recolhimento do ICMS/ST nas entradas, para o Contribuinte, posteriormente, requerer ressarcimento do mesmo ICMS/ST, o que configuraria um verdadeiro empréstimo do contribuinte ao Erário mineiro, uma vez que o procedimento de restituição é delongado.

Entretanto, não se pode acatar tal argumento.

De fato, o instituto da substituição tributária encontra-se regulado pelo § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, inserido pela EC nº 3/93, dispondo que:

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em consonância com o § 7º do art. 155 da CF/88 que assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, dispõe o art. 22 da Lei nº 6.763/75:

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 11. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária, nas seguintes hipóteses:

1. caso não se efetive o fato gerador presumido, inclusive quanto ao aspecto quantitativo;

(...)

§ 13. Na hipótese prevista nos §§ 11 e 12:

1) formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias contados da data de seu protocolo o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo, observado o disposto em regulamento;

2) sobrevindo decisão contrária irrecorrível na esfera administrativa, o contribuinte substituído, no prazo de 15 (quinze) dias contados da ciência da decisão, procederá ao estorno do crédito lançado, devidamente atualizado, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

§ 14. Em substituição à sistemática prevista nos §§ 10-A, 10-B, 11 e 13, fica o Poder Executivo autorizado a estabelecer, observados a forma, os prazos e as condições previstos em regulamento:

I - forma diversa de ressarcimento;

II - mediante expressa anuência do contribuinte, a definitividade da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, ainda que a base de cálculo da operação a consumidor final se efetive em montante diverso da base de cálculo presumida, hipótese em que não caberá restituição nem complementação do ICMS-ST.

O Anexo XV do RICMS/02 trata, em seu art. 22 e seguintes, as normas sobre a restituição do ICMS retido por substituição tributária correspondente ao fato gerador presumido que não se realizou, inclusive na hipótese de saída para outra unidade da Federação.

Da Restituição do ICMS Retido ou Recolhido por Substituição Tributária

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não

se realizou, o contribuinte observará o disposto nesta Subseção.

Parágrafo único - Nos casos em que o fato gerador se realizar em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, o contribuinte deverá observar a Subseção IV-A desta seção.

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I - saída para outra unidade da Federação;

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

(...)

Art. 24. O valor do imposto poderá ser restituído mediante:

I -

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

"I - ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;"

II - abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, em se tratando de combustível derivado de petróleo, o ressarcimento será efetivado junto ao fornecedor da mercadoria.

§ 2º O disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica nas hipóteses em que o imposto deva ser recolhido até o momento da entrada da mercadoria no Estado.

(...)Grifou-se.

Para restituição do referido imposto, o Contribuinte deverá observar os procedimentos previstos no art. 25 e seguintes, do mesmo Anexo XV, conforme a modalidade de restituição adotada.

Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte deverá observar o disposto no art. 31-E desta parte.

**Efeitos de 05/08/2010 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 45.439, de 04/08/2010:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte entregará arquivo eletrônico contendo os registros "10", "11", "88STES", "88STITNF" e "90", observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII."

(...)

Art. 27. Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte emitirá NF-e tendo aquele como destinatário e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de ressarcimento, que será exarada na própria nota fiscal ou no respectivo DANFE.

Art. 28. Na hipótese de restituição mediante abatimento de imposto devido pelo contribuinte a título de substituição tributária, o contribuinte emitirá NF-e em seu próprio nome.

(...)

Art. 29. Na hipótese de restituição mediante creditamento na escrita fiscal, o contribuinte emitirá NF-e em seu próprio nome.

(...) (Grifou-se).

Conforme se depreende da legislação supra, na hipótese de mercadoria sujeita à substituição tributária, ocorrendo a sua saída para outro estado da Federação, deverá o Contribuinte requerer a restituição do valor pago, observando a legislação de regência, que estabelece os meios pelos quais se dará tal restituição, bem como será documentada e comprovada a restituição, para controle do Estado.

Não há qualquer amparo legal para que o Fisco deixe de exigir o imposto devido por substituição tributária devido na entrada das mercadorias no estabelecimento do contribuinte, com base na mera alegação de que a saída se deu para outra unidade da Federação, o que carece de comprovação e da análise fiscal, mediante procedimento específico para tal fim, como previsto nos artigos acima transcritos.

A apuração do crédito tributário encontra-se demonstrada na planilha "Anexo V – NF-es entradas", tendo sido apurado o ICMS/ST, a Multa de Revalidação em dobro, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º da Lei nº 6.763/75.

Correta a exigência da Multa de Revalidação em dobro, com base no § 18º do art. 22 e art. 56, inciso II, § 2º, da Lei nº 6.763/75.

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

Entretanto, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, do mesmo diploma legal, não se aplica à espécie, visto que apenas a conduta de deixar de consignar em documento fiscal que acobertar a operação base de cálculo diversa da prevista na legislação. Confira-se:

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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

***Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Acrescido pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:***

“XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

**Efeitos a partir de 29/12/2017 - Redação dada pelo art. 19 e vigência estabelecida pelo art. 93, ambos da Lei nº 22.796, de 28/12/2017.**

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(Grifou-se).

No caso da presente irregularidade (item 6), a Autuada deu entrada em mercadorias, listadas no Capítulo 13 (medicamentos), da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, as quais não tiveram o imposto devido a este Estado a título de substituição tributária retido/recolhido, em razão do remetente, sujeito passivo por substituição, ter deixado de efetuar a retenção do imposto. Portanto, a conduta da Impugnante não se adequa à sanção prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, devendo, portanto, ser excluída do crédito tributário.

Por fim, a Impugnante alega que a aplicação das duas penalidades sobre o mesmo tributo caracteriza o *bis in idem*, o que não deve prosperar e tem efeito confiscatório, violando o inciso IV do art. 150 da CF/88.

Entretanto, não cabe razão à Defesa.

A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto. Esta não se confunde com a multa isolada, que se aplica em razão do descumprimento de obrigação acessória. Assim, a incidência concomitante das multas em questão está prevista nos exatos termos da legislação pertinente, não se vislumbrando qualquer ilegalidade em suas exigências.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencidos os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Luciene Aparecida Silva Franco, que acatavam a nulidade no tocante à juntada das NFs. Ainda, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a proposta de diligência feita pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes para que a Fiscalização apresente, em mídia

digital, todos os documentos fiscais que foram objeto do presente lançamento. Vencidos os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Luciene Aparecida Silva Franco, que consideravam necessária a diligência. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Luciene Aparecida Silva Franco, que a reconheciam em relação ao período anterior à 11/07/14. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 146/156 e, ainda, para excluir a Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, em relação ao item 6 do Auto de Infração, por inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alan Medina Nunes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 15 de setembro de 2020.**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Relator**

D

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>		
--	--	--

---

Acórdão:	23.548/20/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001234916-21	
Impugnação:	40.010148559-92	
Impugnante:	S3 Med Distribuidora de Medicamentos Ltda	
	IE: 001076467.00-93	
Proc. S. Passivo:	Alan Medina Nunes	
Origem:	DF/Juiz de Fora - 1	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, constatadas no período de 01/06/14 a 31/12/18:

- falta de recolhimento do ICMS Operação própria, nas operações com medicamentos, em razão da saída de mercadorias ao abrigo indevido da isenção prevista nos itens 87 e 130 do Anexo I do RICMS/02, visto que não foram cumpridas as condições previstas nos subitens 87.2 e 130.4, do mesmo, que determinam, a dedução da isenção no preço do respectivo produto, bem como a indicação expressa nos documentos fiscais correspondentes, no período de 01/06/14 a 30/06/18 (itens 1 e 2 do Auto de Infração);

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo que a partir de janeiro de 2016, foi exigida a parcela do ICMS devido ao estado de Minas Gerais (origem), relativa à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, nas saídas destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, localizados em outras unidades da Federação, observadas as disposições da Emenda Constitucional nº 87/15 e Convênio ICMS nº 93/15.

- falta de estorno de crédito de ICMS relativo às entradas de mercadorias que foram objeto de inutilização, conforme documentado nas notas fiscais emitidas pela Autuada (CFOP 5.927), no período de julho de 2014 a julho de 2015 (item 3 do Auto de Infração);

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, c/c § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75;

- recolhimento a menor do ICMS Operação própria em razão da aplicação incorreta da alíquota nas operações internas com medicamentos, no período de julho de 2014 a junho de 2017, utilizando a alíquota de 12% (doze por cento), ao invés da alíquota de 18% (dezoito por cento) (item 4 do Auto de Infração);

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75;

- falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST nas saídas internas de medicamentos, no período de julho de 2014 a junho de 2017, uma vez que a Autuada na condição de distribuidor hospitalar é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST pelas saídas (item 5 do Auto de Infração);

- falta de recolhimento do ICMS/ST nas entradas de medicamentos, no período de abril de 2017 a dezembro de 2018, visto que, a partir de 08/04/17, o Contribuinte deixou de se enquadrar como distribuidor hospitalar, sendo responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, conforme disposto no art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 (item 6 do Auto de Infração);

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A impugnante sustenta que teve cerceado o seu direito de defesa, visto que o Fisco não apresentou documentação hábil a comprovar suas alegações, estando fundamentada a ação fiscal em planilhas feitas pelo próprio fiscal, em relação aos quais o Contribuinte não teve oportunidade de contribuir ou prestar esclarecimentos, em face da falta de ação fiscal prévia.

Alega que as 10 (dez) notas fiscais de saída apresentadas pelo Fisco, por amostragem, para comprovar 06 (seis) temas totalmente diversos de autuação, é amostra insignificante, e está em desacordo com a previsão do art. 137 do RPTA.

Destaca, ainda, que não lhe foi dado acesso ao teor dessas notas fiscais, visto que a cópia do AI que recebeu não contemplava tais documentos e que os arquivos eletrônicos deveriam ser anexados com certificado de integridade.

A Fiscalização por sua vez, destaca que no tocante à alegação de falta de juntada de provas ao processo, conforme prescrito no art. 137 do RPTA, aduz que, com o advento da nota fiscal eletrônica, a nota fiscal modelo 1, impressa, deixou de ser utilizada nessas hipóteses. Com isso, o Fisco, ao elaborar o Auto de Infração, relacionou as notas fiscais eletrônicas cujos produtos foram objeto da autuação, em planilhas Excel, que foram apresentadas no CD anexo ao presente PTA. Nessas planilhas constam todas as notas fiscais eletrônicas, objeto da autuação, que foram emitidas pelo próprio Sujeito Passivo, com descrição do número, data, valor, produto, e demais informações pertinentes.

Pelo exposto, é possível concluir que efetivamente os documentos que supostamente fundamentaram o lançamento não foram juntados nos autos. Foi apresentado somente uma planilha com uma lista indicando o número das respectivas notas fiscais, sendo certo que cabe à Fiscalização apresentar, com o Auto de Infração, todas as provas que embasaram o lançamento, mesmo que seja por amostragem, quando o volume de documentos for elevado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Preliminarmente, é imprescindível destacar o ato administrativo atinente ao lançamento do crédito tributário deve seguir todos os comandos previstos na legislação vigente, com o que, é imprescindível citar o disposto no art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Denota-se que a autoridade administrativa possui o dever de constituir o crédito tributário, atendendo aos comandos supramencionados, dentre os quais a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Verifica-se que, para apurar a ocorrência do fato gerador, a autoridade administrativa possui inúmeras ferramentas e meios tecnológicos que a possibilita apurar a ocorrência do fato gerador, inclusive o acesso a inúmeros documentos.

Após realizar todos os procedimentos, caso apure alguma infração, possui o dever de lavrar o Auto de Infração que deve ser acompanhado por todos os elementos de provas que fundamentaram o lançamento.

No estado de Minas Gerais, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA) delimita os elementos mínimos, que devem constar do Auto de Infração, dentre os quais a descrição clara e precisa. Sendo certo que ainda prevê a possibilidade de, nos casos que tenham um elevado número de prova documental, poder-se-á carregá-los por amostragem, desde que a amostra seja significativa em relação ao universo:

### RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - em se tratando de crédito tributário contencioso em PTA em meio físico, a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação.

Parágrafo único. Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual estabelecerá as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

(...)

Art. 137. Em se tratando de prova documental com elevado número de documentos, o Fisco poderá fazer a prova mediante:

I - amostragem, observado o seguinte:

a) a amostra deverá ser significativa em relação ao universo;

(...)

Denota-se que a legislação de regência prevê os ditames que devem ser observados pela Fiscalização, no que tange ao procedimento atinente à lavratura do Auto de Infração, especialmente no que diz respeito aos elementos mínimos que devem estar presentes.

Por oportuno, essas regras são basilares no Estado Democrático de Direito, uma vez que possuem como objetivo garantir ao Contribuinte o direito real a ampla defesa e ao contraditório, conforme dispõe o inciso LV do art. 5º da Carta Magna:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inclusive o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais, instituído pela Lei Estadual nº 13.515/00<sup>1</sup>, prevê expressamente que é direito do Contribuinte:

Art. 4º. São direitos do contribuinte:

(...)

II - o acesso aos dados e informações de seu interesse registrados nos sistemas de tributação, arrecadação e fiscalização, e o fornecimento de certidões, se solicitadas;

(...)

XVII - a ampla defesa no âmbito do processo administrativo e judicial e a reparação dos danos causados aos seus direitos;

(...)

No caso em tela, a Fiscalização apurou as irregularidades analisando determinadas notas fiscais, com o que, são provas documentais que imprescindivelmente devem estar nos autos, ainda que por amostragem, o que não fora realizado, conforme restou incontroverso nos autos.

Por oportuno, não há fundamento legal para substituir as provas que deram ensejo ao lançamento, no caso as notas fiscais, por planilhas que simplesmente cita os seus números. Repita-se, a lei mineira é clara e expressa ao determinar que as provas documentais devem ser juntadas no Auto de Infração, mesmo que seja por amostragem.

Essa previsão, conforme já elucidado, possui como fundamento garantir ao Contribuinte o direito efetivo a ampla defesa e ao contraditório, pois somente após ter acesso a todos os documentos que embasaram o lançamento, terá condições plenas para apresentar a sua defesa. Sendo certo que este é um dos elementos imprescindíveis do devido processo legal, que também é garantido a todos, pelo Constituinte.

Tendo em vista que restou incontroverso que os documentos que deram ensejo ao lançamento, não foram carreados nos autos, sequer por amostragem, resta comprovado a nulidade do feito. Motivo pelo qual acolho esta nulidade, que fora arguida pela Impugnante.

Na decisão proferida, também divergimos no que dispõe ao reconhecimento da decadência, conforme passa-se a elucidar.

Nessa esteira, é imprescindível esclarecer alguns conceitos acerca do instituto da decadência, previsto no Código Tributário Nacional.

É ressabido que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 146, determina expressamente que cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive a decadência:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

<sup>1</sup> Disponível em [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/l13515\\_2000.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l13515_2000.html).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Nesse *interim*, o Código Tributário Nacional, lei complementar competente para estabelecer as normas atinentes à decadência tributária, prevê expressamente que, para os tributos sujeito a lançamento por homologação, se a lei não fixar o prazo para que o Ente homologue o lançamento, esta ocorrerá em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Nesse sentido, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento segundo o qual, quando o tributo for sujeito a homologação e o Contribuinte tenha praticado os atos pertinentes à constituição do crédito, com o encaminhamento das respectivas obrigações tributárias, deve-se aplicar o disposto no art. 150, §4º do CTN, veja:

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. PRAZO. QUINQUENAL. TERMO A QUO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.**

1. AO CONTRÁRIO DO DEFENDIDO PELO ORA AGRAVANTE O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO AGRAVADO NÃO ENSEJOU A ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO DOS AUTOS, MAS TÃO SIMPLEMENTE A INTERPRETAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ACÓRDÃO RECORRIDO.

2. ESTA CORTE ENTENDE QUE, NOS TERMOS DOS ART. 145, III, E 149, VIII, E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CTN, A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO É PERFEITAMENTE POSSÍVEL DESDE QUE REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO FOI EFETIVADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/2/2003, OCORRENDO TERMO DE

REVISÃO DO REFERIDO AUTO EM 20/12/2004, CUJOS FATOS GERADORES SE DERAM NOS ANOS DE 01/1999 A 12/1999.

4. O PRAZO DECADENCIAL PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO É O MESMO PARA O LANÇAMENTO REVISADO; NO PRESENTE CASO, POR SE TRATAR DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E HAVENDO PAGAMENTO A MENOR, APLICA-SE A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

5. FOI EXTRAPOLADO O PRAZO DECADENCIAL DOS DÉBITOS REFERENTES DE 01/1999 A 11/1999, JÁ QUE O TERMO DE REVISÃO DEU-SE EM 20/12/2004. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (AGRG NO ARES P 397178 / ESAGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2013/0315568-6. DATA DO JULGAMENTO 11/02/2014. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 20/02/2014)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO. RECURSO MANIFESTAMENTE DESCABIDO. MULTA.

1. NA HIPÓTESE DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO O CONTRIBUINTE CONSTITUI O CRÉDITO, MAS EFETUA PAGAMENTO PARCIAL, SEM CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA É O MOMENTO DO FATO GERADOR. APLICA-SE EXCLUSIVAMENTE O ART. 150, § 4º, DO CTN, SEM A POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO MESMO DIPLOMA (RESP 973.733/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/9/2009, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC).

2. IN CASU, OS FATOS GERADORES DIZEM RESPEITO AOS MESES DE JULHO A NOVEMBRO DE 1998, E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO PELO FISCO OCORREU APENAS EM DEZEMBRO DE 2003, APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL (FL. 480). ACRESCENTE-SE QUE O TRIBUNAL A QUO CONSTATOU A EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO A MENOR, O QUE ATRAI A REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN (FL. 479).

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. MULTA FIXADA EM 10% DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA. (AGRG NO ARES P 200933 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2012/0145358-3. DATA DO JULGAMENTO 20/09/2012. DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJE 10/10/2012).

Por todo o exposto, denota-se que o direito do Fisco de realizar o lançamento de tributos sujeitos a homologação, desde que o contribuinte tenha

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumprido as obrigações tributárias atinentes ao tributo, é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

No caso em tela, a autuação versa sobre a constatação de que a Autuada teria realizado operações de circulação de mercadorias, devidamente acobertadas por documento fiscal, no período de 01/06/14 a 31/12/18, que teria resultado no recolhimento a menor do tributo, pois a Contribuinte, em determinadas operações, teria enquadrado as hipóteses nos itens 87 e 130 do anexo I – isenção, bem como não teria estornado determinados créditos e recolhido a menor o ICMS em determinadas operações.

Assim, a Autuada cumpriu todas as obrigações acessórias encaminhando os respectivos documentos ao Fisco, recolheu o ICMS que entendeu como devido, situação na qual o estado de Minas Gerais teria cinco anos a partir da efetiva ocorrência do fato gerador, para efetivar o lançamento do tributo que entende ser devido.

Dessa feita, tendo em vista a data em que a Autuada foi intimada do lançamento, 11/07/19, resta comprovado que parte do direito do Fisco de constituir o crédito tributário decaiu, especificamente referente às operações que ocorreram no período anterior a 11/07/14, uma vez que ultrapassou os 5 (cinco) anos estabelecidos na legislação de regência.

Pelo exposto, tendo em vista que as notas fiscais que deram ensejo ao lançamento não foram juntadas nos autos, conforme determina a legislação, acato a nulidade de cerceamento de defesa. Quanto a prejudicial de mérito, reconheço a decadência parcial, para excluir as exigências anteriores a 11/07/14, por entender decaído o direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário, com fulcro no §4º do art. 150 do CTN, restando o respectivo crédito parcialmente extinto, conforme dispõe o art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional.

**Sala das Sessões, 15 de setembro de 2020.**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Conselheiro**