

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.962/25/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.004052145-19  
Impugnação: 40.010158631-31  
Impugnante: Farmarin Indústria e Comércio Ltda  
CNPJ: 58.635830/0001-75  
Proc. S. Passivo: Jorge Henrique Fernandes Facure/Outro(s)  
Origem: DF/Teófilo Otoni

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS.** Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, nas saídas interestaduais de produtos (medicamentos quimioterápicos), destinados à contribuintes mineiros, ao abrigo indevido da isenção, por não demonstrar no documento fiscal a dedução do valor correspondente a isenção do ICMS/ST do preço do produto, nos termos do subitem 87.2, Anexo I do RICMS/02 e § 3º, Clausula Primeira do Convênio ICMS nº 162/94. Infração caracterizada nos termos do art. 14 e 46, inciso I, ambos do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.** Constatou-se que a Autuada, substituta tributária, deixou de consignar em documento fiscal a base de cálculo do ICMS/ST, prevista na legislação. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, no mês de dezembro de 2021, nas saídas interestaduais de mercadorias (medicamentos quimioterápicos), consignadas na Nota Fiscal (NF) nº 298.643, destinada a contribuinte mineiro, ao abrigo indevido da isenção, em razão de descumprimento de condições estabelecidas no subitem 87.2, Anexo I, RICMS/02 e § 3º, Clausula Primeira do Convênio ICMS nº 162/94.

Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- falta de consignação no documento fiscal da base de cálculo prevista na legislação para operação relativa à substituição tributária.

Exige-se a Multa Isolada de 20% (vinte por cento) prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 22/43, com os seguintes argumentos, em síntese:

- sustenta que as operações com medicamentos usados no tratamento de câncer têm direito à isenção, tanto em razão do Convenio do CONFAZ nº 162/94, bem como da legislação interna do estado de Minas Gerais;

- assevera que cumpriu os requisitos previstos no subitem 87.2 do Anexo I do RICMS/02 e no § 3º, Clausula Primeira do Convênio ICMS nº 162/94: dedução do preço do produto e demonstração da dedução, anexando cópia da Nota Fiscal nº 298.643, em que busca demonstrar a referida dedução;

- aduz que as informações da base de cálculo e valores do ICMS, junto da descrição da isenção nas “informações complementares” da nota fiscal, e o fato de que não houve alteração do preço da nota fiscal em decorrência do valor do ICMS descrito, comprovam, sem qualquer dúvida, que houve a dedução do preço do ICMS da operação e que isto foi demonstrado de maneira expressa no documento fiscal;

- aponta que a Fiscalização pretende que haja um cálculo aritmético na nota fiscal, descrito em minúcias e tal procedimento não se coaduna com a exigência tanto do Convênio ICMS nº 162/94, quanto do RICMS/02 (demonstração expressa), e tampouco com a finalidade da isenção;

- suscita que a própria isenção de medicamentos deve ser interpretada de acordo com a isonomia tributária e questiona a tributação de operações isentas, e o cumprimento da legislação, com excesso de formalismo, em detrimento do intuito da legislação tributária, que é justamente reduzir o preço do medicamento para o consumidor final;

- pondera que a tributação nesse caso tem efeito reverso: aumenta-se o preço do medicamento, pois o ônus desta autuação, inevitavelmente, será repassado ao consumidor, o que desvirtuaria a finalidade do benefício fiscal;

- cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que entende corroborar o argumento de que as normas não distinguem como deve se dar a dedução e demonstração dos preços, desde que estas sejam expressas;

- discorda da exigência cumulativa das multas de revalidação e isolada;

- aduz a impossibilidade de exigência de multa por consignação da base de cálculo como zero, quando a operação é isenta;

- acrescenta que deve-se afastar a exigência da multa isolada em razão da aplicação do princípio *in dubio pro contribuinte*, consignado no art. 112, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN;

- entende que a penalidade isolada apresenta natureza confiscatória.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 64/79, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

### **Do Aditamento à Impugnação**

A Impugnante apresenta, por procurador regularmente constituído, aditamento à Impugnação às págs. 80/84, com os argumentos a seguir, em síntese:

- argui que o Fisco se resumiu a expressar a validade da autuação, não desenvolvendo argumentos capazes de contestar suas alegações em sede de impugnação;

- reitera que a Fiscalização se equivoca ao considerar que não ocorreu a dedução no preço do ICMS exonerado, por não ter havido a descrição da dedução, entretanto o ICMS compõe o preço total na nota fiscal e o simples fato de o imposto não incidir na operação, em razão da isenção, sua dedução no preço é apenas uma consequência, uma interferência lógica;

- cita Consulta de Contribuintes nº 168/24, que tratou de redução de base de cálculo, pois segundo seu entendimento, trata-se de caso similar;

- sustenta que nos documentos fiscais há a informação de que se trata de operação isenta de ICMS/ST, com a indicação do Convênio CONFAZ nº 162/94, no campo das “informações complementares” e, se a Fiscalização aduz que não se trata de exigência de cálculo aritmético e a dedução do preço é inerente à isenção, resta-lhe a conclusão de que cumpriu com a obrigação acessória para gozo do benefício;

- entende que uma vez que cumpriu com a obrigação acessória, não se pode dilapidar seu direito à isenção, considerando que todos os requisitos condicionantes para o gozo do benefício foram cumpridos, especialmente a dedução no preço do valor exonerado;

- assevera restar demonstrado que não é juridicamente possível declarar a isenção do imposto em nota fiscal e deixar de deduzir a parcela do preço ao mesmo tempo;

- argui que, em relação ao pedido de cancelamento da multa isolada e da impossibilidade de cumulação com a multa de revalidação, bem como acerca do princípio da consunção, o Fisco limitou-se a apontar a legalidade das exigências;

- entende que o ocorrido trata-se de descumprimento de requisito formal da isenção prevista em lei, já que o requisito condicionante foi indubitavelmente cumprido e que para essa hipótese não há previsão legal para sua exigência;

- assevera que ainda que não seja afastada a multa por subsunção à hipótese legal, há outro aspecto a ser considerado, a cumulação das multas de revalidação e isolada, em flagrante *bis in idem*;

- reitera que é nítida a dupla punição pelo mesmo fato, pois já restou configurado que está sofrendo multa cabível pela suposta falta de recolhimento do ICMS/ST, em decorrência de suposto não atendimento a formalidades da norma

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

isentiva, e sofre uma nova multa cumulativamente, o que é ilegal e inconstitucional, em indubitável *bis in idem*;

- reitera a natureza confiscatória da penalidade isolada, uma vez que a multa supera o valor do imposto e para corroborar seu entendimento cita jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF.

Pede a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às págs. 86/92, refuta as alegações da Defesa, ratifica os argumentos já apresentados em Manifestação Fiscal de págs. 64/79, e reitera pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, no mês de dezembro de 2021, nas saídas interestaduais de mercadorias (medicamentos quimioterápicos), consignadas na Nota Fiscal (NF) nº 298.643, destinada a contribuinte mineiro, ao abrigo indevido da isenção, em razão de descumprimento de condições estabelecidas no subitem 87.2, Anexo I, RICMS/02 e § 3º, Clausula Primeira do Convênio ICMS nº 162/94.

Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75.

- falta de consignação no documento fiscal da base de cálculo prevista na legislação para operação relativa à substituição tributária.

Exige-se a Multa Isolada de 20% (vinte por cento) prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

É incontroverso que a operação em questão é isenta, dado que se amolda à isenção prevista na Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 162/94, bem como no item 87 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, pois se trata de medicamentos para tratamento de câncer. Entretanto, na Nota Fiscal (NF) nº 298.643, objeto da autuação, a Impugnante deixou de atender aos requisitos impostos pelo subitem 87.2 do item 87 do Anexo I do RICMS/02, o qual estabelece, como condição para que a operação seja beneficiada com a isenção do ICMS, que o contribuinte deduza o valor correspondente à isenção do ICMS do preço do produto, demonstrando a dedução, expressamente, no documento.

Cabe observar que, de acordo com o disposto na Cláusula primeira, § 1º do Convênio ICMS nº 118/11, 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, conforme segue:

Convênio ICMS nº 162/94

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

I - ao cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações instituídas na legislação estadual.

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*:

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.

(...)

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.

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:

CTN

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). Confira-se:

ANEXO I - RICMS/02

DAS ISENÇÕES PARTE 1- Itens 1 a 34

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

(...)

Item - Descrição

87 Saída, em operação interna e interestadual, dos medicamentos quimioterápicos relacionados na Parte 8 deste Anexo, destinados ao tratamento de câncer.

Efeitos a partir de 11/06/2014 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.535, de 10/06/2014.

87.2 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.

(Grifou-se)

Conforme se observa da legislação supratranscrita, 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.

Certo é que a Impugnante deixou de cumprir a condição imposta para fruição do benefício da isenção, portanto, torna-se devido o ICMS/ST.

Ressalta-se que, além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75.

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;

(...)

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, tendo em vista previsão legal na Lei nº 6.763/75, confira-se:

### 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:

(...)

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.

A Autuada argui a ilegalidade da multa isolada exigida. Requer o seu cancelamento ou sua redução nos termos do art. 112, inciso I do CTN, *in verbis*:

### CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Entretanto razão não lhe assiste.

Insta esclarecer que uma vez que a isenção foi descaracterizada, tendo em vista o descumprimento de condição estabelecida para fruição do benefício, não há que se falar em cancelamento da multa isolada.

Ensina a ilustre Professora Maria de Fátima Ribeiro que o art. 112, “*traz consigo uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato ao conceito da norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal in dubio pro reo.*” RIBEIRO, Maria de Fátima. Comentários ao Código Tributário Nacional (arts.96 a112), NASCIMENTO, Carlos Valder do. PORTELLA, André (Coord.), 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 229.

Todavia, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento do fato apurado pelo Fisco à norma por ele invocada para sustentar o lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não cabe, também, razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento do ICMS/ST efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXXVII da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, (falta de consignação em documento fiscal, da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária).

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE).

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Henrico Queçada Pereira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 07 de maio de 2025.**

**Juliana de Mesquita Penha**  
**Relatora**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

CS/D