

Acórdão: 18.247/07/1^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010119928-16
Impugnante: Drogaria Betel Ltda
PTA/AI: 01.000154670-30
Inscr. Estadual: 702292988.00-40
Origem: DF/ Uberlândia

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MEDICAMENTO – NOTA FISCAL - FALTA DE ESCRITURAÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Constatado falta de escrituração de notas fiscais de aquisições de medicamentos no livro Registro de Entradas, bem como a falta de recolhimento do ICMS/ST correspondente. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, §2º, inciso II e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso I, ambos da Lei 6763/75. Adequação da multa de revalidação ao percentual simples (50%) previsto no artigo 56, inciso II, da citada lei.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MEDICAMENTO – BASE DE CÁLCULO - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. Constatado falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST devido pelas aquisições de medicamentos de estabelecimentos situados em outras Unidades da Federação, tendo em vista a não observância das disposições contidas no artigo 410, inciso I, alíneas “a e b”, Anexo IX, do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, §2º, inciso II, da Lei 6763/75. Adequação da multa de revalidação ao percentual simples (50%) previsto no artigo 56, inciso II, da citada lei.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES. Constatada apropriação indevida de créditos de ICMS, provenientes de notas fiscais emitidas por ME/EPP, maior que o destacado no documento fiscal e de mercadoria sujeita a substituição tributária. Infração caracterizada, ensejando as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de 01/01/2004 a 31/10/2006:

1 - falta de escrituração de diversas notas fiscais de aquisição no livro Registro de Entradas, bem como a falta de recolhimento do ICMS/ST correspondente;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2 - falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS/ST devido pelas aquisições de medicamentos de estabelecimentos situados em outras Unidades da Federação, tendo em vista a não observância das disposições contidas no artigo 410, inciso I, alíneas “a e b”, Anexo IX, do RICMS/02;

3 – aproveitamento indevido de créditos de ICMS, destacados em notas fiscais cujos emitentes são inscritos como microempresas ou empresas de pequeno porte, maior que o destacado no documento e já aproveitado no cálculo do ICMS/ST.

Exige-se ICMS e ICMS/ST, Multas de Revalidação capituladas no artigo 56, inciso II e §2º, inciso II e Multas Isoladas capituladas no artigo 55, incisos I e XXVI, todos da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 949 a 954, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1365 a 1373.

DECISÃO

Conforme indicado no Auto de Infração (fls. 02/04), três irregularidades foram apuradas pelo Fisco, no período de 01/01/2004 a 31/10/2006.

A primeira delas foi a falta da escrituração de diversas notas fiscais de entrada no valor total de R\$ 37.544,06, relativas ao período de dezembro/2004 a outubro/2006, bem como a falta de recolhimento do ICMS/ST correspondente. A planilha de fls. 18 detalha a respectiva apuração. As vias das referidas notas fiscais, na forma apreendida, estão autuadas às fls. 163/198. Cópias autenticadas dos livros Registro de Entradas, exercício de 2004, estão autuadas às fls. 39/64, exercício 2005 nas fls. 66/97 e 2006 nas fls. 99/161. Consoante previsão do artigo 55, I e 56, § 2º, inciso II, da Lei 6763/75, exige-se multa isolada de 10% sobre o total dos documentos, sendo R\$ 3.754,41, mais 100% de multa de revalidação sobre o ICMS/ST levantado, equivalente a R\$ 6.094,00, tal como consta no Relatório Fiscal (fl. 08) e na planilha própria (fl. 18).

A segunda irregularidade constatada foi o recolhimento a menor, falta de recolhimento e/ou comprovação de recolhimento do ICMS/ST referente às notas fiscais de entrada declaradas ao Fisco, no decorrer de todo o período analisado, qual seja janeiro/2004 a outubro/2006, conforme indicação manual no corpo das próprias notas fiscais, cópias às fls. 200/946 e demonstração individual na planilha de fls. 19/29. Todos os recolhimentos documentados, pertinentes a cada nota fiscal elencada, foram devidamente abatidos, conforme coluna “VR. REC.”, exigindo-se, então, somente a diferença apurada, de R\$ 110.392,94, cumulada com multa de revalidação de 100%, conforme previsão do artigo 56, § 2º, inciso II, da Lei 6763/75.

A terceira irregularidade trabalhada foi o aproveitamento indevido de créditos do imposto na conta gráfica do ICMS normal, no decorrer do período de janeiro/2005 a outubro/2006, tendo em vista já terem sido legitimamente aproveitados por ocasião do cálculo/recolhimento do ICMS/ST incidente; advirem de remetentes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e/ou documentos fiscais não geradores de créditos do imposto (ME/EPP) e em valor diferente do destacado no respectivo documento fiscal. A planilha de fls. 14/17 detalha, um a um, os documentos origem do creditamento indevido, bem como cita o livro Registro de Entradas e respectiva folha onde foram efetuados os lançamentos. Cópias autenticadas desses livros estão nas fls. 66/97 (2005) e 99/161 (2006), e das notas fiscais dentre as fls. 200/946, em ordem cronológica das entradas. A exigência decorrente importa no valor do ICMS apurado, de R\$ 7.575,89, adicionado de multas de revalidação e isolada equivalentes a 50%, importando em R\$ 3.787,93 cada.

A Autuada esteve enquadrada até 31/12/2004 no sistema simplificado de tributação. A partir de 01/01/2005 passou, por opção própria, à sistemática de apuração do imposto pelo regime de débito e crédito. Já naquela época, por disposição do artigo 52, incisos I e II, do Anexo X, do RICMS/2002, a modalidade de pagamento prevista para as ME/EPP não era aplicável ao imposto devido por terceiro a que os contribuintes, assim enquadrados, se encontrassem obrigados em decorrência de substituição tributária.

Importante lembrar que a substituição tributária sobre as operações relativas a medicamentos e outros produtos farmacêuticos, conforme inciso I do artigo 408 do Anexo IX do RICMS/2002, redação dada pelo Decreto 43.724 de 29/01/2004, passou a vigor em 01/01/2004, cabendo a responsabilidade, dentre outras hipóteses, ao contribuinte mineiro que adquirisse ou recebesse tais mercadorias de outra Unidade da Federação, sem a retenção, situação em que o imposto deveria ser recolhido no posto de fiscalização de fronteira, ou, na sua falta, no primeiro município mineiro por onde transitasse, sendo facultado o pagamento antecipado mediante GNRE. No período de 01/01 a 21/07/2004, nos termos do inciso IV do artigo 409 do mesmo Anexo IX, referida substituição tributária não se aplicava às operações com mercadorias destinadas a hospitais, clínicas ou a órgãos da Administração Pública, inclusive suas autarquias ou fundações, realizadas por atacadista ou central de compras, observadas as condições estabelecidas em regime especial. (g.n.)

A base de cálculo da ST, prevista para as operações com medicamentos e outros produtos farmacêuticos realizadas por contribuinte na condição de distribuidor/atacadista, por disposição do artigo 410, I, do Anexo IX, do RICMS/2002, redação originária do Decreto 43.708 de 19/12/2003, cuja vigência foi de 01/01/2004 a 30/11/2005, era o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do respectivo segmento econômico, no caso a ABCFARMA. Somente a partir de 01/08/2004, previu-se a possibilidade da adoção de base de cálculo diferenciada desta, mediante o atendimento de alguns requisitos. É o que se depreende com a leitura do Anexo IX do RICMS/2002:

“Artigo 410 - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será:

I - na saída de mercadoria de uso hospitalar destinada a distribuidora localizada neste Estado, é o valor da operação promovida pelo estabelecimento fabricante, nele incluídas as despesas debitadas ao adquirente, adicionado do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produto resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de 29% (vinte nove por cento), observado o seguinte: (efeitos de 01/08/2004 a 30/11/2005-redação do Decreto 43.837/2004) (sublinhamos)

a - considera-se distribuidora de mercadorias de uso hospitalar, para efeito do disposto neste inciso, o estabelecimento atacadista cujas vendas destinadas a hospitais, clínicas ou a órgãos da Administração Pública representem, no mínimo, 90% (noventa por cento) da sua receita operacional anual; (efeitos de 01/08/2004 a 30/11/2005-redação do Decreto 43.837/2004) (sublinhamos)

b - portaria da Superintendência de Tributação relacionará as distribuidoras hospitalares cujas aquisições de mercadorias estarão sujeitas à utilização do percentual previsto neste inciso; (efeitos de 01/01 a 30/11/2005-redação do Decreto 43.941/2004) (sublinhamos)

b - portaria da SLT relacionará as distribuidoras hospitalares detentoras do regime especial; (efeitos de 01/08 a 31/12/2004-redação do Decreto 43.837/2004)" (sublinhamos)

Portanto, para uso do benefício do cálculo da base de cálculo da substituição tributária com emprego da margem de 29% sobre o custo mais despesas, quando não exigido o correspondente regime especial, a norma previa necessariamente, desde então, o enquadramento do contribuinte na categoria de distribuidor de medicamento hospitalar, o que se efetivaria, consoante disposição da alínea "d", inciso I, do artigo 410, do Anexo IX, do RICMS/2002, mediante requerimento do interessado protocolizado na Delegacia Fiscal de sua circunscrição, acompanhado da declaração de que o mesmo se enquadrava como tal, nos termos da alínea "a" deste mesmo inciso I dantes transcrito.

Fato é que a Autuada nunca personificou a qualidade de atacadista, distribuidor, muito menos distribuidor hospitalar. Talvez esta a razão de nunca haver celebrado qualquer regime especial com a SEF/MG, nem tampouco enquadrar-se como distribuidor de medicamentos hospitalares, situação em que, pela regra imposta, indubitavelmente sujeita-se à tributação sobre o preço máximo de venda a consumidor na forma do já mencionado inciso II, alínea "b", do Anexo IX, do RICMS/2002.

Assim é que, diante do verídico perfil de varejista da Impugnante, torna-se alheia a discussão quanto à funcionalidade da Portaria SUTRI, que divulga os contribuintes enquadrados como legítimos distribuidores de medicamentos hospitalares para efeito de fruição do cálculo diferenciado da base de cálculo para a ST.

Na verdade o contribuinte acha-se enquadrado, e sempre esteve, junto aos Órgãos Públicos competentes, no CNAE-F 5241-8/01, caracterizando-se, então, como "Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas". De fato é o que exerce, evidenciando sem sustentação legal a afirmativa de se caracterizar como distribuidor hospitalar "no sentido legal".

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É inegável que desde sua constituição a sociedade sempre operou como farmácia, conforme demonstra a cláusula 01 do contrato de constituição da sociedade (fl. 959), onde está registrado: “A sociedade terá como sede e foro a cidade e comarca de Uberlândia-MG à Av. João Pessoa nº 1076 e girará sob a denominação social de FARMÁCIA BETEL LTDA e terá como finalidade a exploração do ramo de comércio varejista de produtos químicos e farmacêuticos.” (g.n.).

Posteriormente, constituiu uma filial, com endereço inicial na Avenida João Pessoa nº 1074, como se pode comprovar na décima quarta alteração contratual por ele trazida aos autos (fls. 961/966). Dito documento veio alterar esse endereço para a Avenida João Pessoa nº 944, consoante cláusula 1ª (fls. 963). Ali mesmo, na cláusula 3ª, tem-se claramente disposto o objetivo social das duas lojas.

“Cláusula 3ª – A sociedade tem como objetivo **(MATRIZ)** de: Drogueria – estabelecimento de dispensação e comércio de drogas, medicamentos, insumos farmacêuticos e correlatos em suas embalagens originais, e a **(FILIAL)** de: Distribuidor – comércio atacadista de drogas, medicamentos em suas embalagens originais, insumos farmacêuticos e de correlatos.” (grifos do original)

Portanto, na qualidade de distribuidor, devidamente inscrita na SEF/MG, está a filial, cuja sede é, logicamente, em endereço diverso da matriz, mas que, todavia, nunca operou legalmente. As compras e vendas declaradas sempre foram zeradas e, efetivamente, o estabelecimento nunca abriu suas portas. Corrobora nesse sentido a documentação de fls. 1083/1088, cujo conteúdo prima pela caracterização de que, distribuidora de medicamentos, seria a filial Drogueria Betel Ltda, situada na Avenida João Pessoa nº 944.

O contribuinte autuado exerce a atividade de comércio varejista e usa ostensivamente o nome comercial de **FARMÁCIA BRASIL CENTRAL**, tal como consta na cláusula 1ª de fls. 963. **DISTRIBUIDORA BETEL** é o nome de fantasia da filial que, por informação desse mesmo documento, teve previsão para início das atividades em 13/01/2004, mas efetivamente não exerceu qualquer ato mercantil. Pelo menos é o que se sabe e se apura mediante análise dos demonstrativos mensais de apuração respectivos sem movimento.

Não se pode ignorar que a Autuada conta inclusive com o equipamento emissor de cupom fiscal devidamente autorizado no recinto de atendimento ao público, o qual, a título de informação é um ECF-IF da marca Bematech, número de série 4708011117805, cuja autorização de uso pela SEF/MG data de 13/01/2002. A ele vinculado possui sete autorizações de administradoras de cartões de crédito para transferência eletrônica de fundos. Conta também com AIDFs diversas para utilização de notas fiscais de venda a consumidor, sendo a última concedida aos 05/01/2006, sob nº 3035/2006, correspondendo às notas fiscais série “D” nºs 009151/009250.

Por outro lado, analisando os livros Registro de Saídas nºs. 13 a 16 da defendente, conforme informa o Fisco, apurou-se como receita operacional total para o exercício de 2004 a quantia de R\$ 842.081,14, enquanto que as saídas, nesse mesmo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

período, efetuadas através do ECF foram de R\$ 159.931,92 e as notas fiscais a consumidor, série “D”, de R\$ 6.627,84.

Desta forma, as saídas a consumidor, no montante de R\$ 166.559,76, representam 19,78% e, em contrapartida, o saldo, ainda que porventura totalmente destinado a hospitais/órgãos públicos, de R\$ 675.521,38, equivale a apenas **80,22%** da receita total.

Para o exercício de 2005 os valores apurados foram de R\$ 835.706,96 para a receita total; R\$ 138.862,18 para as saídas faturadas mediante o ECF; R\$ 2.315,17 para as notas fiscais da série “D” emitidas. Conclusivamente, as saídas totais a consumidor, que foram de R\$ 141.177,35, equivalem a 16,89% da receita bruta, ao tempo em que a diferença de R\$ 694.529,61, aqui entendida como saídas totais a órgãos públicos, representa apenas **83,11%** daquela.

Em relação a 2006, tem-se que a receita total apurada foi de R\$ 881.720,69; as saídas através de cupons fiscais foram de R\$ 126.472,14 e as mediante notas fiscais série “D” de R\$ 5.164,07. Desse modo, as saídas totais a consumidor, de R\$ 131.636,21, correspondem a 14,93% do total da receita; a diferença de R\$ 750.084,48, mesmo que integralmente destinada a hospitais, clínicas e órgãos públicos, fica restrita a **85,07%** daquela.

Assim é que, diante do exposto, e, em especial, da norma legal pertinente, remanesce totalmente improcedente o enquadramento da Autuada como empresa distribuidora de medicamentos hospitalares, que exige limite mínimo de 90% (noventa por cento) do faturamento para tais setores.

Outrossim, não se pode esquecer o princípio legal trazido pela Lei Complementar 87/96, no item II do § 3º do seu artigo 11, segundo o qual dita autônomo cada estabelecimento do mesmo titular. Tal autonomia não ficou ignorada pela Lei 6763/75, na medida em que ostenta no texto do seu artigo 24, redação vigente desde 13/03/1989, onde considera “*autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.*”

Por outro viés, o Decreto 44.147 de 14/11/2005 acresceu o Anexo XV ao RICMS/2002, o qual veio tratar exclusivamente do regime de substituição tributária, vigendo, e revogando parcialmente o Anexo IX, a partir de 01/12/2005. Mas tal mudança não atingiu o cerne das regras em questão, uma vez que o mesmo tratamento vigora, hoje, no artigo 59, IV, § 3º, incisos I e II do novo Anexo XV do mesmo RICMS.

Ou seja, impõe frisar, somente será aplicável a apuração da base de cálculo da substituição tributária no caso em apreciação, mediante agregação do percentual de 29%, se o contribuinte cumprir os requisitos previstos para tal, passando, com isso, a integrar a listagem divulgada através de portaria da Superintendência de Tributação.

Impende mencionar que tal publicação é fruto da Portaria SUTRI nº 04 de 14/07/2005, que prevê em seu artigo 1º, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Artigo 1º - Ficam relacionados no Anexo Único desta Portaria os contribuintes enquadrados como distribuidores hospitalares, para o efeito de utilização da base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária de que trata o inciso I do § 1º e o § 6º do art. 410 da Parte 1 do Anexo IX do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.” (destacamos)

Do mesmo modo, persiste a base de cálculo da substituição tributária aplicável ao atacadista/distribuidor, não caracterizado hospitalar, de preço final a consumidor divulgado por entidade representativa do respectivo segmento econômico, nos termos do item 2, da alínea “b” do inciso I, do artigo 19, do já citado Anexo XV.

Como exaustivamente abordado, verdade é que o contribuinte não se subsume à regra disposta, no sentido de caracterizar-se na condição de distribuidor de medicamentos hospitalares. Não comprovou, não requereu e, assim, não compõe o rol dos distribuidores hospitalares autorizados ao tratamento, conforme a Portaria SUTRI 04/2005.

Para todos os efeitos, a Autuada é varejista e não atacadista como defendido, evidenciando corretas as exigências fiscais.

Forçoso lembrar, por oportuno, a previsão contida no Anexo XV, do RICMS/02, artigo 21, incisos I e II, *in verbis*:

“Artigo 21 - Ressalvada a situação em que o fato gerador presumido não se realizar, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

I - o contribuinte ou o responsável sujeito ao recolhimento da diferença do tributo;

II - o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria. (destacamos)

Como se vê, o feito fiscal se ateve à regra tributária incidente, sendo legítimo afirmar que o lançamento nada mais é do que a aplicação da correspondente previsão legal. Os valores levantados advêm exclusivamente das respectivas mercadorias adquiridas pelo contribuinte que, em todo o período analisado, qual seja 01/01/2004 a 31/10/2006, em relação às notas fiscais consideradas, somente recolhera aos cofres públicos o valor de R\$ 27.689,26 a esse título, conforme demonstrado na planilha específica constante nas fls. 19/29, em detrimento dos R\$ 138.082,22 (R\$ 167.732,29 – R\$ 29.650,07) realmente devidos.

Em relação às outras duas irregularidades, quais sejam falta de escrituração de documentos fiscais e estorno de créditos sequer questionou a defendente. Ambas as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

irregularidades estão definitivamente comprovadas nos autos sendo lícitas as exigências correspondentes.

Entretanto, com relação à Multa de Revalidação em dobro, capitulada no artigo 56, §2º, inciso II, da Lei 6763/75, a mesma deve ser adequada ao percentual simples (50%) previsto no artigo 56, inciso II, da citada lei, uma vez que o dispositivo não contempla a chamada ST-Interna, devida quando da entrada da mercadoria acobertada por documento fiscal:

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

.....

§ 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;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária”.

Com efeito, a conduta da Autuada não está contemplada em nenhum dos três incisos, devendo-se aplicar a multa de revalidação simples, de 50% (cinquenta por cento).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar a multa de revalidação em dobro ao percentual simples (50%). Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Vander Francisco Costa.

Sala das Sessões, 17/05/07.

Roberto Nogueira Lima
Presidente/Relator

RNL/EJ