

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	19.408/09/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000161585-45	
Impugnação:	40.010125291-68	
Impugnante:	Athos Farma Farmacêutica Ltda	
	IE: 367471064.00-34	
Proc. S. Passivo:	Carlos Alexandre Moreira Weiss	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – MEDICAMENTOS - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST. Constatado que a Contribuinte, substituto tributário, descumpriu a sistemática de cálculo constante de regime especial lhe concedido o que levou ao recolhimento a menor do ICMS/ST devido nas saídas subsequentes das mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST devido, na condição de substituto tributário, por descumprimento da sistemática de cálculo constante do Regime Especial nº 16000174430-12.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 77/82, em síntese, aos argumentos seguintes:

- a Fiscalização não levou em conta ao lavrar o presente Auto de Infração uma peculiar situação fática quando da concessão do regime especial, que inclusive gerou um ofício "explicativo", exarado pelo próprio Delegado Fiscal, no qual reiterava o regime concedido e esclarecia a forma de sua aplicação;

- o Regime Especial/PTA nº 16.000174430-12 lhe concedeu a condição de substituta tributária em relação às saídas de medicamentos e outros produtos farmacêuticos promovidas para contribuintes localizados em Minas Gerais;

- em estrito cumprimento ao referido regime especial, especialmente ao seu art. 11, passou a reter o ICMS devido pela aplicação do regime de substituição tributária;

- no que concerne aos demais produtos, com exceção dos medicamentos, o regime especial concedido também lhe atribui a condição de substituta tributária em relação às saídas promovidas para contribuintes localizados em Minas Gerais (exceção -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 3º do Regime Especial). Portanto, por ocasião das saídas promovidas deveria reter o ICMS devido pela aplicação do regime de substituição tributária (ICMS-ST);

- o ICMS-ST era apurado mediante o cálculo do "valor presumido das entradas" das mercadorias, que consiste no montante do valor das mercadorias por ocasião das saídas promovidas (c/ frete, seguro, impostos e outros encargos) adicionado do produto resultante da aplicação da Margem de Valor Agregado estabelecida para cada produto no RICMS/MG (Parte 2 do Anexo XV);

- para cálculo do "valor presumido das entradas" das mercadorias não foi aplicado o redutor de 19,75% (dezenove inteiros e setenta e cinco centésimos por cento), previsto no art. 5º do citado Regime Especial em virtude do disposto no art. 9º;

- vinha cumprindo exatamente as previsões do regime especial concedido, na condição de substituta tributária, não restando qualquer valor devido a Minas Gerais;

- porém, em 17 de março de 2008, recebeu o Ofício GAB/DF/Juiz de Fora nº 064/2008, emitido pela Delegacia Fiscal de Juiz de Fora, por intermédio do qual há uma flagrante mudança de postura da fiscalização, e no mesmo ofício, há uma manifestação do seu entendimento sobre o Regime Especial;

- como prova maior de que o Regime Especial inicialmente concedido não estabelecia a obrigatoriedade da aplicação do redutor, haja vista a disposição contida em seu art. 9º, o referido Ofício menciona que o Regime Especial será encaminhado para a Superintendência Tributária (SUTRI), a fim de que sua redação fosse adequada;

- a própria Fiscalização concordou que a aplicação do redutor de 19,75% (dezenove e setenta e cinco centésimos por cento) não estava no regime especial ou não estava clara, o que provocou a mencionada "adequação";

- não pode a Fiscalização, posteriormente a expedição do Ofício "explicativo", autuá-la por uma determinação da qual sequer tinha conhecimento;

- verifica-se que o valor do ICMS-ST recolhido foi calculado da forma correta e o crédito presumido pelas entradas também foi devidamente apurado, nos termos do Regime Especial, sendo descabida, portanto, a exigência fiscal;

- fica evidente a lisura de sua conduta, não existindo qualquer infringência à legislação ou ao regime especial concedido.

Ao final, requer a improcedência do Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 105/111, contrariamente à defesa apresentada, em síntese, aos argumentos seguintes:

- preliminarmente, cabe ressaltar que a técnica da substituição tributária não pode em qualquer momento alterar a carga do gravame, seja diminuindo ou majorando sua valorização em relação aos fatos geradores praticados pelos contribuintes inseridos na cadeia de circulação da mercadoria;

- a adoção do regime de substituição não deve implicar em aumento nem em redução da carga tributária incidente sobre as operações por ela alcançadas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Regime Especial analisado refere-se ao de Substituição Tributária – Atacadista, o qual, amparado no art. 2º do Anexo XV, atribui a diversas empresas atacadistas a responsabilidade, na condição de substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas saídas subsequentes das mercadorias destinadas a contribuintes neste Estado e relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, tendo sido concedido para empresas cujas vendas se destinavam em grande parte para outras Unidades da Federação, o que gerava, na prática, constantes solicitações de ressarcimento do ICMS/ST e créditos extemporâneos amparados pelo do art. 23, inciso I do RICMS/02;

- na concessão do regime foram analisados dados relativos ao setor;

- tais regimes obedecem ao mesmo princípio da substituição tributária, qual seja a de manutenção do montante da carga tributária devida ao Estado, deslocando apenas o recolhimento do ICMS/ST para momento da saída, não tendo como finalidade reduzir carga tributária;

- no caso da atividade específica da Impugnante, a legislação tributária prevê base de cálculo distinta para medicamentos com preços fixado, diferentemente dos demais produtos sujeitos a substituição tributária e o regime também previu regras diversas para a apuração da base de cálculo;

- transcreve os arts. 5º e 6º do regime, que objetivamente tem por finalidade demonstrar claramente o crédito do ICMS a ser utilizado nas operações sujeitas a substituição tributária, independentemente dos produtos e disciplinam a forma matemática de se apurar o crédito a ser utilizado para fins de cálculo do ICMS/ST;

- cita a fórmula do crédito presumido que entende correta;

- quanto à base de cálculo, o regime em consonância com a legislação disciplinou duas formas de apuração em seus art. 7º e 11º, a primeira para os demais produtos e a segunda para medicamentos com preços previamente fixados;

- o art. 9º do regime veda a utilização do redutor quando a base de cálculo adotada for o preço final a consumidor fixado;

- o art. 5º, este sim, disciplina especificamente o cálculo a ser utilizado para apuração da entrada presumida e do imposto presumido das entradas relativo a todas as operações, não havendo, aqui, a exclusão de nenhuma delas;

- a redação do regime em nenhum momento se mostrou contrária aos cálculos já previstos na legislação vigente, bem como ao princípio da manutenção da carga tributária do ICMS/ST;

- a Impugnante, desde a identificação de irregularidades quanto à apuração da base de cálculo, tenta dar nova interpretação ao art. 9º;

- o Fisco visando dirimir a questão realizou diversas reuniões com representante da empresa em Juiz de Fora. Em virtude da continuidade do descumprimento do regime, foi realizada uma reunião na Superintendência de Fiscalização (SUFIS), com representantes da empresa e representante da Superintendência de Tributação (SUTRI), quando foi demonstrado como se calculava, via regime, o imposto devido por substituição tributária. Mediante sua dificuldade de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interpretação do art. 9º, o Fisco se predispôs a encaminhar um ofício de esclarecimento sobre o assunto, e posteriormente inserir tal esclarecimento no próprio regime;

- portanto, não houve em nenhum momento reconhecimento pela Fiscalização de erro na redação, tampouco erro no cálculo do ICMS/ST;

- descreve a redação alterada, onde pode se observar que não houve alteração na essência do dispositivo;

- não houve mudança de postura, pois foi definido em reunião o encaminhamento para atendimento da demanda do próprio contribuinte quanto ao esclarecimento da redação que já estava de fato prevista no Regime;

- tanto Decreto 23.780/84, quanto o Decreto 44.747/08 em seus arts. 32, parágrafo único e art. 58, respectivamente, estabelecem que o beneficiário do regime especial fica obrigado ao cumprimento das disposições nele prevista durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar mediante prévia comunicação à autoridade fiscal concedente;

- a defesa mostra-se frágil, na medida em que não consegue justificar o recolhimento a menor de impostos devido ao Estado;

- no seu relato, a Defendente aborda a matéria de forma protelatória, apenas com o intuito de confundir esse Egrégio Conselho de Contribuintes.

Ao final, pede pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento formalizado pela lavratura do Auto de Infração em epígrafe que contém a imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST devido, na condição de substituto tributário, por descumprimento da sistemática de cálculo constante do Regime Especial n.º 16.000174430-12.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

A controvérsia posta nos presentes autos se refere à interpretação das regras contidas no Regime Especial n.º 16.000174430-12. Cópia do referido regime especial encontra-se nos autos às fls. 41/52.

Importante registrar, no que tange a regimes especiais concedidos pelo Estado em função de solicitação do próprio contribuinte que, uma vez cientificado das regras contidas no regime especial, o contribuinte deve cumpri-las ou solicitar o cancelamento do referido regime.

No caso dos autos, veja-se o que textualmente prevê o art. 20 do Regime Especial n.º 16.000174430-12:

“Art. 20. A ciência do inteiro teor deste Regime implica em reconhecimento de todos os seus termos e obriga a ATHOS FARMA ao pagamento de todos os créditos tributários relativos a obrigações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscais resultantes de atos praticados com base neste instrumento.

.....”

Acrescente-se aos ditames contidos no próprio regime especial acima transcritos as claras disposições do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008, *in verbis*:

“Art. 49. Os regimes especiais de tributação e os que versem sobre emissão, escrituração e dispensa de documentos fiscais, de caráter individual, dependem de requerimento do interessado.

Art. 50. O regime especial será concedido:

I - para atender às peculiaridades do interessado no que se refere às operações ou prestações envolvidas, caso em que o interessado demonstrará as circunstâncias que justifiquem o procedimento que se pretende adotar;

II - nas hipóteses previstas no regulamento do tributo.

.....

Art. 58. O beneficiário do regime especial fica obrigado ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar mediante prévia comunicação à autoridade fiscal concedente.”

Portanto, fica claro que o contribuinte que solicita um tratamento diferenciado ao Poder Público se obriga ao cumprimento dos requisitos, condições e obrigações impostas. Contudo, se o regime especial lhe concedido não satisfizer suas expectativas poderá renunciar a este mediante prévia comunicação à autoridade fiscal concedente.

No caso dos autos, não há notícia de que a ora Impugnante tenha renunciado ao Regime Especial nº 16.000174430-12, antes do período objeto da autuação.

A discussão se trava em relação à interpretação das regras contidas no referido regime.

Neste ponto, mesmo antes de se adentrar à correta interpretação a ser dada aos ditames do regime especial, é importante ressaltar que há notícias nos autos que o Fisco, visando dirimir a questão realizou diversas reuniões com representante da empresa em Juiz de Fora. No entanto, a ora Impugnante manteve seu posicionamento sobre a interpretação das regras do regime e, em virtude disto, foi realizada, em 12 de março de 2008, uma nova reunião na Superintendência de Fiscalização (SUFIS), Belo Horizonte, com representantes da Defendente, o coordenador de fiscalização de Juiz de Fora, o fiscal responsável pelo acompanhamento da empresa, representante da Superintendência de Tributação (SUTRI), a gestora da Área de Trabalho Medicamentos, bem como a Assessora da Superintendência de Fiscalização (SUFIS). Nesta reunião, foi demonstrado para a Contribuinte o entendimento da Fazenda Pública

sobre a forma de cálculo traçada no regime especial, do imposto devido por substituição tributária. Como ainda havia dificuldade de interpretação das disposições constantes do art. 9º do regime especial, o Fisco encaminhou um ofício de esclarecimento sobre o assunto, e, posteriormente, inseriu tal esclarecimento no próprio regime.

O ofício de esclarecimento é datado de 14 de março de 2008 e a alteração do regime foi feita em 08 de abril de 2008, tendo a Impugnante, segundo demonstra o documento de fl. 52, sido intimada da alteração em 07 de maio de 2008.

Desta forma, está claro nos autos que a ora Impugnante teve ciência formal do entendimento do Fisco sobre a forma de cálculo do imposto constante do regime especial em período anterior à autuação.

O Auto de Início de Ação Fiscal foi recebido pela Impugnante em 17 de junho de 2009 e o Auto de Infração foi recebido em 03 de julho de 2009.

O período objeto da autuação compreende os meses de abril, maio e agosto de 2008. Dado os períodos de apuração do ICMS a Contribuinte já tinha plena ciência de como proceder o cálculo na forma do regime especial. Ademais, caso desejasse, poderia ter feito as alterações necessárias antes de receber a autuação.

Por estes fatos é impossível acolher a tese de defesa de que não tinha conhecimento do posicionamento da Fazenda Pública quanto ao teor do regime especial.

Ademais, da leitura dos dispositivos alterados pode-se perceber não ter havido reconhecimento pela Fiscalização de erro na redação. Senão veja-se:

I - redação original antes da alteração:

"Art. 9º- É vedada a utilização do redutor previsto no art. 5º, quando a base de cálculo adotada for:

I - O preço final a consumidor, fixado por órgão público competente ou sugerido ou divulgado pela indústria, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovados em portaria da SUTRI;

II - O preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da SUTRI."

II – redação posterior à alteração:

"Art. 9º- É vedada a utilização do redutor previsto no art. 5º, para efeitos de apuração da base de cálculo do imposto a título de substituição tributária quando esta for:

I - O preço final a consumidor, fixado por órgão público competente ou sugerido ou divulgado pela indústria, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovados em portaria da SUTRI;

II - O preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da SUTRI."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante observar que a adoção do regime de substituição não deve implicar em aumento ou redução da carga tributária incidente sobre as operações por ela alcançadas. Por se tratar de uma técnica de tributação, a implementação da substituição tributária em relação à determinada mercadoria, pelo menos em tese, deve ser neutra no tocante ao montante da respectiva tributação, se comparado ao regime normal do débito e crédito.

Sendo esta a regra geral, o regime especial ora analisado deve ser visto dentro desta regra matriz da substituição tributária.

Assim, o regime especial tratado nos autos está amparado no art. 2º do Anexo XV que atribui a diversas empresas atacadistas a responsabilidade, na condição de substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido nas saídas subsequentes das mercadorias destinadas a contribuintes neste Estado e relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Referido regime foi concedido para empresas cujas vendas se destinavam em grande parte, para outras Unidades da Federação, o que gerava, na prática, constantes solicitações de ressarcimento do ICMS/ST e créditos extemporâneos amparados pelo do art. 23, inciso I do Anexo XV do RICMS/02.

Na concessão deste tipo de regime foram analisados dados relativos ao setor, como margem de agregação, origem das mercadorias adquiridas pelas empresas, entre outras situações específicas.

Assim, tais regimes devem obedecer ao princípio da neutralidade da substituição tributária, por meio do qual deve ser mantida a carga tributária devida ao Estado, deslocando apenas o recolhimento do ICMS/ST para momento da saída, o qual era recolhido originalmente na entrada.

No caso da atividade específica da Impugnante, a legislação tributária prevê base de cálculo distinta para medicamentos com preços fixado ou sugerido, diferentemente dos demais produtos sujeitos a substituição tributária. Considerando que o regime não pode ser abstrair completamente da legislação vigente, tampouco contrariá-la, também ele previu regras diversas para a apuração da base de cálculo.

É neste sentido que se encontram os arts. 5º e 6º do Regime Especial n.º 16.000174430-12, *in verbis*:

“Art. 5º - O valor presumido de entrada das mercadorias será apurado mediante a aplicação do redutor de 19,75% (dezenove inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor de saída das mercadorias, assim considerado o preço praticado pela Athos Farma acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário.

Parágrafo único. O redutor de que trata o caput deste artigo equivale à exclusão da margem de agregação média do setor, correspondente ao percentual de 24,61% (vinte e quatro inteiros e sessenta e um centésimo por cento).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 6º - O valor presumido do imposto relativo à aquisição ou recebimento da mercadoria será obtido mediante a aplicação da alíquota média de entrada de 12% (doze por cento) sobre o valor presumido de entrada de que trata o artigo anterior.”

Os artigos acima transcritos disciplinam a fórmula matemática de se apurar o “crédito” a ser utilizado para fins de cálculo do ICMS/ST.

Portanto, a fórmula do crédito presumido é a seguinte:

$$\text{Crédito presumido} = (\text{Valor de saídas} - 19,75\%) \times \text{alíquota de } 12\%$$

No que tange à base de cálculo, o Regime Especial n.º 16.000174430-12 em consonância com a legislação disciplinou duas formas de apuração em seus arts. 7º e 11, a primeira para os demais produtos e a segunda para medicamentos com preços previamente fixados, a saber:

“Art. 7º - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária corresponderá ao valor de entrada das mercadorias, restabelecida na forma do art. 5º, adicionado do produto resultante da aplicação da alíquota média de entrada de 12% (doze por cento) sobre o valor presumido de entrada de que trata o artigo anterior.

.....

Art. 11 - Nas operações com medicamentos e outros produtos farmacêuticos, quando a base de cálculo utilizada for o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, fica autorizada a redução à base de cálculo do imposto devido por substituição.

I - 30% (trinta por cento) nas operações com medicamentos genéricos, conforme definição contida na Lei nº 9.7987, de 10 de fevereiro de 1999; ou.

II - 20% (vinte por cento) nas operações com medicamentos não-genéricos.”

Já o art. 9º do Regime Especial n.º 16.000174430-12 determina que é vedada a utilização do redutor quando a base de cálculo adotada for o preço final a consumidor fixado.

Por quaisquer das redações do citado art. 9º fica clara a vedação à utilização do redutor de 19,75% (dezenove inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) sobre o preço sugerido, no caso em tela, o preço publicado na ABCFARMA, mesmo porque o próprio regime nos incisos I e II do art. 11 concede redução deste preço de 30% (trinta por cento) ou 20% (vinte por cento), dependendo se o medicamento é genérico ou não genérico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que a melhor interpretação deve ser sempre aquela que busca a integração do texto interpretado.

Assim, o art. 9º trata da apuração da base de cálculo para fins de débito da substituição tributária e não da utilização das entradas presumidas.

A alteração havida no art. 9º foi inserida com objetivo de reiterar que não poderá ser aplicado o redutor sobre os produtos com preços fixados, diferentemente dos demais onde, na composição da base de cálculo, será aplicado o redutor de 19,75% (dezenove inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) sobre o preço de venda.

É o art. 5º que disciplina especificamente o cálculo a ser utilizado para apuração da entrada presumida e do imposto presumido das entradas relativo a todas as operações.

A redação do regime em nenhum momento se mostrou contrária aos cálculos já previstos na legislação vigente, bem como ao princípio da manutenção da carga tributária do ICMS/ST.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

Sala das Sessões, 24 de novembro de 2009.

Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora