

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.126/25/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001167224-26
Impugnação: 40.010147202-72, 40.010147206-80 (Coob.), 40.010147207-61 (Coob.)
Impugnante: Comercial Cirúrgica Rioclarense Ltda
IE: 062996580.00-21
Ana Lúcia Barbosa Prochnow (Coob.)
CPF: 110.027.848-67
Walter Prochnow Júnior (Coob.)
CPF: 139.498.468-59
Proc. S. Passivo: Júlia Leite Alencar de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN, 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, encontra-se decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de proceder à última reformulação do lançamento, com base no disposto no parágrafo único do art. 149 e no inciso I do art. 173, ambos do CTN.

MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatou-se, mediante Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), que a Autuada, um distribuidor hospitalar do art. 222, inciso XVII, do RICMS/02, promoveu entrada, saída e manteve em estoque desacobertadas de documento fiscal, mercadorias sujeitas à substituição tributária (medicamentos). Irregularidades apuradas por meio de procedimento fiscal tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Observadas as exclusões decorrentes da decadência da última reformulação fiscal, corretas as exigências remanescentes de ICMS/OP, de ICMS/ST e das respectivas Multa de Revalidação simples e em dobro, previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75, além da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, do mesmo diploma legal. Correta também a exigência somente da Multa Isolada em relação às infrações de entrada e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documento fiscal. Entretanto, adequa-se a Multa Isolada ao limitador máximo do art. 55, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, em observância ao art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador

responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III, do CTN e do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição dos Coobrigados.

Decadência parcialmente reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias (medicamentos) desacobertas de documentação fiscal, no exercício de 2013, acarretando falta de recolhimento do ICMS relativo à operação própria (ICMS/OP) e de ICMS devido por substituição tributária em relação às operações subsequentes (ICMS/ST).

Infração apurada por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) realizado a partir das informações relativas às operações com mercadorias, obtidas do arquivo eletrônico SPED/EFD (Sistema Público de Escrituração Digital/ Escrituração Fiscal Digital) com a totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias (apresentado mensalmente pela Autuada), em conjunto com as informações de notas fiscais recebidas e emitidas, constantes do Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica – Portal NF-e.

À época dos fatos, a Autuada se enquadrava no conceito de distribuidor hospitalar, o que lhe tornava responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes (ICMS/ST), no momento da saída da mercadoria de seu estabelecimento, nos termos dos arts. 59-A e 59-B do Anexo XV do RICMS/02.

As acusações fiscais ensejaram as seguintes exigências:

- **entrada desacobertada:** exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;

- **estoque desacobertado:** exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;

- **saída desacobertada:** exigências de ICMS/OP, de ICMS/ST, das Multas de Revalidação do art. 56, inciso II (50% - cinquenta por cento) e § 2º, inciso III (100% - cem por cento), da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, do mesmo diploma legal.

Os sócios-gerentes da Autuada ao tempo das infrações foram incluídos como coobrigados pelo crédito tributário, em razão da prática de atos com infração à lei (promover entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias sem documentação fiscal), nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Às fls. 20/21, a Defesa solicita concessão de prazo suplementar para apresentação de impugnação, o qual é negado pela Fiscalização à fl. 38, sob o fundamento de inexistência de previsão legal para sua concessão.

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação Conjunta às fls. 39/62-v, acompanhada dos documentos de fl. 63 e seguintes.

Refutam integralmente o Auto de Infração e requerem:

- reunião e apensamento dos 04 (quatro) Autos de Infração lavrados contra os seus dois centros de distribuição;
- concessão de prazo complementar de 90 (noventa) dias para impugnação, posto que seria impossível analisar, no prazo de 30 (trinta) dias concedido, as mais de 50.000 (cinquenta mil) folhas que compõem os 04 (quatro) Autos de Infração lavrados;
- nulidade do crédito tributário por suposto cerceamento de defesa e alegada ausência de motivação e clareza quanto ao lançamento;
- exclusão dos sócios do polo passivo, pois não haveria prova de que tenham praticado infrações;
- reconhecimento da decadência do crédito tributário;
- baixa dos autos em diligência para averiguação e análise dos documentos juntados, especialmente no que tange ao recebimento físico das mercadorias no estoque em momento anterior ao recebimento “fiscal” (escrituração da nota fiscal);
- reconhecimento da suposta abusividade e confiscatoriedade das multas, com sua relevação;
- inconstitucionalidade do índice adotado para os juros e a correção monetária, que poderia chegar a 1% (um por cento) ao mês, superando em muito a Taxa SELIC.

Requerem, 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, conforme o Termo de Rerratificação de Auto de Infração de fl. 181, alterando a alíquota do ICMS e do ICMS/ST de 18% (dezoito por cento) para 12% (doze por cento), nos termos do art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.8”, do RICMS/02, sob o argumento de que “a maioria” das mercadorias do LEQFID são medicamentos genéricos.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Defesa adita sua impugnação às fls. 190/232 e junta documentos às fls. 233/234.

Reiteram os termos da Impugnação inicial e acrescentam que a reformulação do crédito tributário demonstraria os erros e as arbitrariedades do lançamento, que teriam sido apontados apenas por amostragem na Impugnação, tornando ainda mais evidente a necessidade de concessão do prazo suplementar de 90 (noventa) dias para apresentação de defesa.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às fls. 236/259, refuta integralmente as alegações da Defesa e pede a procedência parcial do lançamento, nos termos da Reformulação do Crédito Tributário de fl. 181.

Da Instrução Processual

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG exara do Despacho Interlocutório de fls. 265/266, que resulta na juntada de documentos pela Autuada e em novo aditamento à Impugnação, tudo às fls. 269/336.

A Fiscalização volta a se manifestar às fls. 338/340, afirmando que nada de novo foi apresentado e pedindo a manutenção do lançamento.

A Assessoria do CCMG exara o Despacho Interlocutório de fls. 342/343, que resulta em juntada de documentos e em novo aditamento à Impugnação, tudo à fl. 350 e seguintes, além de nova Manifestação Fiscal às fls. 403/407, na qual se pede que seja julgado procedente o lançamento, observadas as retificações promovidas anteriormente no crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 409/422, opina, em preliminar, pela nulidade do lançamento.

Da Sessão de Julgamento

Em sessão realizada em 29/06/21, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em converter o julgamento em diligência para que: 1) segundo o disposto no Anexo XV do RICMS/02, nas saídas de medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos promovidas por contribuinte não fabricante, hipótese dos autos, a base de cálculo da substituição tributária relativa às operações subsequentes será obtida segundo os critérios do art. 59, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, observada a sua ordem, a Fiscalização ratifique o lançamento com base na alínea “c”, ou o retifique por meio da aplicação da alínea “b”; 2) apenas parte dos medicamentos objeto da autuação correspondem a medicamentos genéricos, sujeitos à alíquota de 12% (doze por cento), conforme art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.8”, do RICMS/02, sendo que os restantes estão sujeitos à alíquota de 18% (dezoito por cento), conforme art. 42, inciso I, alínea “e” do RICMS/02, a Fiscalização ratifique o lançamento mantendo a alíquota de 12% (doze por cento) para todos os medicamentos, ou o retifique aplicando apenas para os medicamentos não classificados como genéricos a alíquota de 18% (dezoito por cento); procedendo, se for o caso, à reformulação do lançamento, nos termos do art. 120 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA. Em seguida, vista aos Impugnantes. Vencidas as Conselheiras Flávia Sales Campos Vale (Relatora) e Nayara Atayde Gonçalves Machado, que consideravam desnecessária a diligência. Pelas Impugnantes, assistiu à deliberação a Dra. Júlia Leite Alencar de Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins.

A Fiscalização procede, então, a nova reformulação do lançamento, conforme fls. 433/438.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os Impugnantes apresentam aditamento à Impugnação de fls. 447/469, acompanhado de documentos de fls. 470/498, e requerem a improcedência do lançamento, sob os argumentos de:

- prescrição intercorrente (perempção) do processo tributário administrativo;
- inalterabilidade do lançamento após a notificação do Sujeito Passivo para a correção de erros de direito (vício material);
- decadência do direito à revisão do lançamento;
- ilegalidade e ausência de motivação para a reformulação do lançamento;
- existência de erro de direito (vício material) na construção da regra-matriz de incidência (base de cálculo e alíquota);
- impossibilidade de utilização do Preço Máximo ao Consumidor – PMC para produtos de uso exclusivo em hospitais e clínicas;
- ilegalidade da Margem de Valor Agregado – MVA sem a realização de estudo técnico prévio à sua fixação pelo RICMS/02.

A Fiscalização manifesta-se mais uma vez, às fls. 502/507, e pede que seja julgado procedente o lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 509/552, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, opina por reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de realizar a 2ª Reformulação do Lançamento (fls. 433/438) corrigindo os erros na base de cálculo da ST e/ou alíquota, razão pela qual deveriam ser excluídas da autuação as mercadorias objeto das saídas desacobertas alcançadas por tal revisão, com base no disposto no parágrafo único do art. 149 e no inciso I do art. 173, ambos do CTN. No mérito, quanto às exigências remanescentes, opina pela procedência do lançamento, nos termos da Reformulação do Lançamento de fls. 181/183 dos autos.

Da Sessão de Julgamento

Em sessão realizada em 10/07/25, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, pela retirada do processo de pauta, determinando-se o retorno dos autos à Divisão de Atendimento e Preparo de Julgamento para pautamento em conjunto com os Processos Tributários Administrativos – PTAs nº 01.001159860-39, 01.001167087-33 e 01.001199670-80. Pelas Impugnantes, assistiu à deliberação a Dra. Júlia Leite Alencar de Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho.

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.

Das Preliminares

Da Alegação de Nulidade do Lançamento

Na Peça de Defesa original, os Impugnantes alegam nulidade do crédito tributário por cerceamento de defesa, decorrente de alegada ausência de motivação e clareza quanto ao lançamento.

Acrescentam que não teriam sido incluídas as informações necessárias para a plena compreensão dos fundamentos que levaram à autuação, faltando ainda delimitação clara do fato gerador supostamente ocorrido, situações que cerceariam o pleno exercício do direito de defesa.

No entanto, o argumento não se sustenta diante dos fatos.

Compulsando os autos, nota-se que tanto o Auto de Infração quanto o Relatório Fiscal que o acompanha apresentam-se bem fundamentados, contendo todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, guardando total relação com os documentos anexados aos autos pelo Fisco.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas no campo “Base Legal/Infringências” do Auto de Infração (fl. 05), de forma que foram observados todos os requisitos, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Observa-se que a infração está devidamente descrita e motivada no campo “Relatório” do Auto de Infração (fl. 04), assim como no tópico “Trabalho Executado” do Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração (fls. 07/08).

Além disso, o lançamento está acompanhado de anexos que comprovam a autuação, em especial o LEQFID por mercadoria e o Demonstrativo de Apuração do Crédito Tributário, inseridos na Mídia Digital de fl. 15, que evidenciam detalhadamente o cálculo do imposto devido e das respectivas multas, assim como ocorre nos demonstrativos das reformulações do crédito tributário (fls. 181/183 e 433/438).

Ressalta-se que, na última reformulação, o Fisco apresenta planilhas demonstrando, para cada produto objeto de autuação, o resultado do levantamento quantitativo realizado (entrada, saída ou estoque desacobertado), o “Status do Produto” (se genérico ou não), a alíquota aplicável, bem como a apuração da base de cálculo (se PMC ou MVA) do imposto devido, ainda que não tenha sido objeto de alteração, não deixando margem a dúvidas acerca do resultado apurado, o que contraria a alegação da Defesa.

Além disso, conforme aduz a própria Defesa em suas manifestações, o presente trabalho está em tramitação desde 2019 e, desde então, passou por diversas reformulações, aditamentos de impugnação, pareceres da Assessoria e, por último, a conversão do julgamento em diligência pela Câmara de Julgamento CCMG, o que acabou resultando na última reformulação do lançamento, acompanhada de um novo aditamento pela Defesa.

Compulsando os autos, nota-se que ao longo de todo esse tempo de tramitação do PTA, foram apresentadas várias e extensas peças de impugnação ou de aditamento a impugnação, nas quais a Defesa aborda de forma detalhada e pormenorizada aspectos preliminares e meritórios do lançamento, com ampla e irrestrita apresentação de argumentos e documentos para sustentar seus questionamentos. De fato, no total, há mais de uma centena de páginas de impugnação/aditamento no presente lançamento.

Da leitura de todas as Peças de Defesa e da análise dos documentos com elas apresentados, é possível concluir, com absoluta tranquilidade, que os Impugnantes entenderam perfeitamente a infração detectada (entrada, estoque e saída desacobertada) e os motivos para a autuação (falta de acobertamento das operações por documento fiscal), assim como a técnica de apuração utilizada pelo Fisco no lançamento, qual seja, o LEQFID, que será detalhado no tópico relativo ao mérito, logo adiante.

Essa plena compreensão fica clara quando se observa que o principal argumento apresentado ao longo do contencioso administrativo foi o de existência de um suposto erro nas datas de escrituração dos documentos fiscais, em especial daqueles relativos à aquisição das mercadorias em estoque (que teriam entrado fisicamente na empresa em data anterior à de escrituração dos documentos fiscais).

Para fazer questionamento de tal profundidade é necessário compreender plenamente o LEQFID. Exatamente com base nessa alegação, a Defesa buscou alterar as datas de entrada das mercadorias no LEQFID, que seria justamente a medida capaz de afastar parte significativa das “Saídas Sem Estoque” (SSEs) detectadas no levantamento, as quais representam exatamente a ocorrência de uma entrada de mercadoria desacobertada de documento fiscal em momento anterior.

Assim, da análise de todos esses elementos, é possível concluir, com segurança, que não houve qualquer dificuldade ao exercício da ampla defesa e do contraditório pelos Impugnantes, tendo eles compreendido a autuação e dela se defendido por todos os meios disponíveis, atacando exatamente os aspectos que sustentam as infrações constatadas, o que contradiz frontalmente o argumento da nulidade por cerceamento de defesa decorrente de falta de motivação e de clareza do Auto de Infração.

Sob a ótica dos requisitos materiais de validade, o lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade aplicável, conforme estipula o art. 142, parágrafo único, do CTN. Além disso, o Auto de Infração deve atender aos requisitos formais de validade, listados no art. 89 do RPTA, em especial aqueles dos incisos IV a VI:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

RPTA

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

(...)

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;

(...)

(Grifou-se)

Da análise dos presentes autos em face de tais elementos, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária nacional e mineira para a validade do lançamento, de forma que o Auto de Infração revela claramente a acusação fiscal e respectivas exigências, habilitando e oportunizando defesa plena, que foi devidamente exercida pelos Impugnantes.

Por todo o exposto, afasta-se a alegação de nulidade por cerceamento de Defesa.

Das Alegações de Nulidade decorrentes da Reformulação do Lançamento

No último aditamento à Impugnação, relativo à reformulação realizada pelo Fisco, a Defesa alega nulidade do lançamento com base em diversos motivos, conforme a seguir.

Aduz que o prosseguimento do Auto de Infração encontraria óbice intransponível na **prescrição intercorrente**, visto que o processo administrativo se arrastaria há mais de 6 (seis) anos e que teria ficado paralisado por quase três anos e meio, em flagrante contrariedade ao princípio da duração razoável do processo.

Acrescenta que teria havido descumprimento do prazo prescricional de 5 (cinco) anos do art. 174 do CTN, visto que o PTA teria sido notificado em 2019, portanto, há cerca de seis anos, referindo-se a fatos ocorridos há cerca de onze anos atrás.

Conclui que a precariedade do lançamento seria agravada pelo fato de ter sido realizado às vésperas do fim do prazo quinquenal de decadência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na seara tributária, a prescrição está prevista no art. 156, inciso V, do CTN, juntamente com a decadência, sendo ambas formas de extinção do crédito tributário:

CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;

(...)

(Grifou-se)

A prescrição pode ser definida como a perda da pretensão de se exigir judicialmente a satisfação do direito material (no caso, do crédito tributário). Na seara tributária, como regra, ela ocorre pelo decurso de um prazo de 5 (cinco) anos após a constituição definitiva do crédito tributário, sem que o Estado proponha a execução fiscal, nos termos do art. 174, *caput*, do CTN:

CTN

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

(...)

(Grifou-se)

A prescrição intercorrente é uma espécie de prescrição, que somente pode se implementar após a citação do executado, na hipótese em que o processo de execução ficar paralisado por inércia do exequente (no caso, o Estado) durante o prazo prescricional (em regra, cinco anos). Ela está prevista no art. 40 da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – LEF), nos seguintes termos:

Lei nº 6.830/80

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

(...)

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

(...)

§ 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

(...)

(Destacou-se e grifou-se)

Dessa forma, a prescrição intercorrente, enquanto forma de perda da pretensão de ajuizar cobrança judicial do crédito tributário, somente se aplica em relação a créditos definitivamente constituídos, com execução fiscal já ajuizada.

Antes da constituição definitiva, não se fala em “prescrição” do crédito tributário, mas apenas em “decadência” do direito de formalizar sua exigência (que, inclusive, foi questionada pelos Impugnantes e será analisada mais adiante, como preliminar do mérito).

No caso em tela, como ainda não houve nem mesmo decisão administrativa definitiva em relação à impugnação interposta pela Autuada e pelos Coobrigados, o procedimento de constituição do crédito tributário ainda está em andamento, o que torna logicamente impossível se falar em prescrição e, principalmente, em prescrição intercorrente.

Portanto, pelo exposto, afasta-se o argumento.

Em seguida, a Defesa afirma que após a conversão do julgamento em diligência, a Delegacia Fiscal de Belo Horizonte (DF/BH-4) deveria ter procedido à reformulação do lançamento em até 10 (dez) dias, contados da ciência da decisão proferida pela 1ª Câmara do CCMG em 29/06/21, nos termos do art. 157, § 1º, do RPTA.

Cita diversas jurisprudências e dispositivos das normas estaduais que preveem prazos para cumprimento de medidas processuais, em especial o RICMS/02, o RPTA e a Lei Estadual nº 14.184/02, pedindo sua aplicação ao caso em tela com base em analogia e nos princípios gerais dos direitos tributário e público (art. 108, incisos I a III, do CTN).

Sustenta que o prazo para cobrar o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados de sua constituição definitiva (art. 174, *caput*, do CTN) e que não haveria como prosperar um processo administrativo que tramita há 6 (seis) anos, relacionado a fatos ocorridos há mais de uma década, razão pela qual o lançamento deveria ser anulado.

De início, importante esclarecer que o prazo de 10 (dez) dias previsto no art. 157, § 1º, do RPTA é um prazo de natureza **imprópria**, também chamado de prazo “de observância”. Assim, ainda que estabelecido na legislação, seu descumprimento não traz consequências diretas para o contencioso administrativo fiscal. Inclusive, o art. 18 do RPTA é claro nesse sentido:

RPTA

Art. 18. A inobservância dos prazos do PTA pela Administração Pública não acarretará a nulidade do procedimento fiscal, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar do funcionário que lhe der causa.

(Destacou-se)

Além disso, o descumprimento do prazo em comento não implicou em qualquer prejuízo para a Autuada e os Coobrigados. Quando muito, a demora os beneficiou (em prejuízo do Estado), já que permitiu protelar quaisquer cobranças

efetivas em relação ao crédito tributário durante anos, na medida em que ele só estará definitivamente constituído após o trânsito em julgado da decisão administrativa.

Na verdade, essa demora de anos, citada pela Defesa como suposta causa de nulidade, acabou atendendo com sobras a um pedido recorrente dos Impugnantes ao longo da Peça de Defesa original e dos respectivos aditamentos: prorrogação do prazo para análise do LEQFID e apresentação de documentos, fundamentos de um dos pedidos de nulidade.

Ou seja, numa postura contraditória, alega-se nulidade por cerceamento de defesa em razão de ausência de prazo para análise do LEQFID e apresentação de documentos e, quando esse prazo requerido foi indiretamente concedido em razão do citado lapso temporal, alega-se nulidade por excesso de prazo de tramitação administrativa.

Ademais, desde os citados pedidos de prorrogação do prazo de análise do lançamento e apresentação de documentos, já se transcorreram anos e nada de novo foi apresentado pela Defesa, o que demonstra que, na verdade, tais argumentos eram questionamentos meramente formais, no intuito de simplesmente protelar o andamento do PTA.

Sobre os prazos da Lei nº 14.184/02, que regula o processo administrativo geral no Estado de Minas Gerais, eles não são aplicáveis ao caso em tela, visto que, conforme já exposto, o RPTA prevê um prazo (impróprio) relativo às medidas exaradas pelo CCMG, razão pela qual não existe lacuna na legislação específica do contencioso administrativo fiscal, que deva ser suprida pela aplicação analógica das normas gerais de processo administrativo, como pretende a Defesa.

Por todo o exposto, sem razão os argumentos, afastando-se a alegação de nulidade.

A Defesa afirma, ainda, que as alterações realizadas no Auto de Infração não residiriam nos seus aspectos formais ou procedimentais (erro de fato – vício formal), mas sim nos critérios jurídicos utilizados na construção da regra-matriz de incidência tributária (erro de direito – vício material), especificamente em seu critério quantitativo (alíquota e base de cálculo).

Acrescenta que o art. 146 do CTN vedaria a correção de erro de direito, razão pela qual, em hipótese alguma, a Autoridade Fiscal poderia revisitar o presente lançamento após sua regular notificação ao Sujeito Passivo. Transcreve diversas jurisprudências.

Afirma que o inciso I do art. 149 do CTN não se aplicaria de plano à revisão (reformulação) do lançamento realizado pela própria Autoridade Administrativa, cabendo revisão de ofício somente nos casos em que os incisos II a IX desse dispositivo legal, que tratam de “*situações objetivas em que o Estado não pode ficar à mercê de providências que cabem, por lei, ao Sujeito Passivo*”.

Por fim, sustenta que inexistiria qualquer outro dispositivo de lei que autorize a reformulação do lançamento em sede de diligência determinada pelo órgão administrativo competente para realizar o controle de legalidade do ato administrativo.

Entretanto, razão não lhe assiste em seus questionamentos.

Ainda que se possa questionar a possibilidade de realização de tal reformulação sob a ótica da decadência do direito de o Fisco revisar o lançamento (o que será abordado mais adiante, no tópico relativo ao mérito, como já dito), as alterações realizadas pelo Fisco na última reformulação não encontram, em tese, qualquer óbice à sua realização em uma eventual mudança de critério jurídico, como se alega.

Conforme já dito, na última reformulação do lançamento, o Fisco modificou os parâmetros de apuração da base de cálculo da ST e/ou as alíquotas do imposto, em relação a parte das mercadorias envolvidas no lançamento, no intuito de adequar esses dois aspectos às regras da legislação vigente ao tempo dos fatos.

Importante destacar que a acusação fiscal (entrada, estoque e saída de mercadorias desacobertadas) mantém-se intacta desde o lançamento original, não tendo sido modificada em sede de nenhuma das reformulações do lançamento, o que demonstra a inexistência da alegada mudança do critério jurídico da autuação em qualquer delas.

Além disso, as “Notas Explicativas” do Anexo 1 (fl. 13) já informavam, a *contrario sensu*, que seria possível, em tese, utilizar a alíquota de 12% (doze por cento), caso estivessem presentes os requisitos da legislação para utilização da alíquota reduzida e, ainda, que poderia ser adotado o PMC como base de cálculo da ST, caso fosse possível identificar as mercadorias e sua presença em lista publicada pelo órgão representante do setor econômico.

Isso porque foi informado que a adoção da alíquota de 18% (dezoito por cento) para todos os medicamentos decorreu da impossibilidade de o Fisco identificar os reais destinatários das mercadorias desacobertadas e, ainda, que a MVA foi adotada para todas as mercadorias como uma medida “*em prol do contribuinte*”.

Tem-se, portanto, que desde o LEQFID original dos produtos autuados, sempre constou do lançamento a possibilidade de adoção de ambas as alíquotas (12% – doze por cento – ou 18% – dezoito por cento) e bases de cálculos da ST (MVA ou PMC), em consonância com as modificações realizadas na última reformulação do lançamento, o que reforça a inexistência de mudança de critério jurídico decorrente de tal revisão.

Quanto à alíquota a ser aplicada aos medicamentos objeto da autuação, o art. 42 do RICMS/02 estipula que é de 12% (doze por cento) para os medicamentos genéricos e de 18% (dezoito por cento) para os demais medicamentos. Confira-se:

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I – nas operações e prestações internas:

(...)

b) **12 % (doze por cento)**, na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

b.8) **medicamento genérico**, assim definido pela Lei Federal nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, relacionado em resolução da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA);

(...)

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

(...)

Sobre a base de cálculo do ICMS/ST, o art. 59, inciso II, c/c o art. 19, inciso I, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, estipulam as regras para sua determinação no caso de medicamentos, devendo ser observada a seguinte ordem preferencial: (i) Preço a Consumidor fixado por órgão público; (ii) PMC; (iii) MVA. Observe-se:

RICMS/02 - Anexo XV

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

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

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

(...)

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:

"3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, 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 nos §§ 5º a 8º deste artigo;"

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:"

(...)

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 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.

(...)

(Destacou-se e grifou-se)

Depreende-se das legislações supratranscritas que a alíquota reduzida de 12% (doze por cento) deve ser aplicada somente nas operações com medicamentos genéricos (visto ser incontroverso nos autos que a Autuada é um distribuidor hospitalar) e, ainda, que a MVA somente será utilizada para apurar a base de cálculo da ST quando não houver PMC para o medicamento, o que demonstra a correção dos fundamentos que sustentam a última reformulação, realizada pelo Fisco para corrigir exatamente esses aspectos da autuação.

Tal entendimento, inclusive, está respaldado em julgados do CCMG, a exemplo, nos Acórdãos n^{os} 23.702/24/2^a, 24.452/23/1^a e 23.548/20/1^a, além de representar o entendimento que a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG entende mais adequado na situação, conforme já se manifestou a Superintendência de Tributação – SUTRI, em interpretação autêntica da legislação, quando da resposta à Consulta de Contribuinte n^o 161/18.

Assim, na ausência da questão processual da decadência existente na última reformulação, que será detalhada adiante, no tópico relativo ao mérito, não haveria qualquer óbice jurídico para que a Fiscalização procedesse com a reformulação do lançamento, desde que dentro do prazo decadencial.

Por fim, importante registrar que, como regra, a Administração Pública não só pode, como deve, revisar atos administrativos eivados de ilegalidade. Aliás, nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) já sumulou o entendimento de que a Administração Pública pode **anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais – porque deles não se originam direitos**. (enunciados das Súmulas n^{os} 346 e 473).

Assim, por inexistir qualquer mudança de critério jurídico, afasta-se a alegação de nulidade de lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadorias (medicamentos) desacobertas de documentação fiscal, no exercício de 2013, acarretando falta de recolhimento de ICMS/OP e de ICMS/ST.

Infração apurada por meio de LEQFID realizado a partir das informações relativas às operações com mercadorias, obtidas do arquivo eletrônico SPED/EFD com a totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias (apresentado mensalmente pela Autuada), em conjunto com as informações de notas fiscais recebidas e emitidas, constantes do Portal NF-e.

À época dos fatos, a Autuada se enquadrava no conceito de distribuidor hospitalar, o que lhe tornava responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes (ICMS/ST), no momento da saída da mercadoria de seu estabelecimento, nos termos dos arts. 59-A e 59-B do Anexo XV do RICMS/02.

As acusações fiscais ensejaram as seguintes exigências:

- **entrada desacoberta:** exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;
- **estoque desacoberto:** exigência apenas da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75;
- **saída desacoberta:** exigências de ICMS/OP, de ICMS/ST, das Multas de Revalidação do art. 56, inciso II (50% - cinquenta por cento) e § 2º, inciso III (100% - cem por cento), da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, do mesmo diploma legal.

Os sócios-gerentes da Autuada ao tempo das infrações foram incluídos como coobrigados pelo crédito tributário, em razão da prática de atos com infração à lei (promover entradas, manutenção em estoque e saídas de mercadorias sem documentação fiscal), nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Das Alegações de Decadência

Na Peça de Defesa original, especificamente no tópico “X – Do Pedido”, que encerra o documento, os Impugnantes alegam decadência do direito de constituir o crédito tributário.

Após a 1ª Reformulação do Lançamento, realizada pelo Fisco em fevereiro de 2019 (fls. 181/183), a Defesa volta a alegar decadência do crédito tributário no pedido final do seu aditamento.

Registre-se que, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No caso de lançamento de ofício decorrente de condutas dolosas (dar entrada, manter em estoque e dar saída em mercadorias desacobertas de documento fiscal no intuito de suprimir o imposto devido, como no caso dos autos), esse prazo de 5 (cinco) anos não será contado da data do fato gerador, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN. Observe-se os dispositivos citados:

CTN

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 êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse 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.**

(...)

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;

(...)

(Destacou-se)

Dessa forma, no caso em tela, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir (ou revisar de ofício) o crédito tributário original relativo ao exercício de 2013 expirou em 31/12/18, nos termos do inciso I do mencionado art. 173.

Assim, considerando que o lançamento foi notificado aos Sujeitos Passivos em dezembro de 2018 (fls. 16/18), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência da perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

Por fim, após a 2ª Reformulação do Lançamento (fls. 433/438), em que houve majoração das exigências de ICMS/OP, de ICMS/ST e das respectivas Multas de Revalidação (simples e em dobro) nas saídas desacobertas, como decorrência da modificação do parâmetro de apuração da base de cálculo (MVA para PMC) e/ou das alíquotas incidentes (12% – doze por cento – para 18% – dezoito por cento) para parte das mercadorias autuadas, a Defesa alega decadência do direito da Fazenda Pública de

revisar o lançamento tributário, à luz do que dispõe o art. 149, parágrafo único, do CTN.

Como já dito anteriormente, ao caso em tela aplica-se, como regra, a contagem do prazo decadencial estabelecida no art. 173, inciso I, do CTN, de forma que para fatos geradores ocorridos em 2013, a constituição (e a revisão de ofício) do crédito tributário poderiam ocorrer até o fim de dezembro de 2018.

Contudo, compulsando os elementos dos autos, nota-se que a reformulação questionada pelos Impugnantes foi realizada pelo Fisco no exercício de **2024**.

Vale registrar que o lançamento, após sua notificação ao sujeito passivo, torna-se, em princípio, definitivo, tendo a legislação tributária brasileira consagrado, em nome da estabilidade e da segurança jurídica, o princípio da inalterabilidade do lançamento.

Contudo, o princípio em tela não é absoluto, na medida em que o art. 145 do CTN traz, em seus incisos, hipóteses nas quais se admite a alteração do lançamento já notificado ao sujeito passivo. Examine-se:

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.

(Grifou-se)

Observando-se o contexto em que se deu a 2ª Reformulação, verifica-se que ela não foi motivada pelos argumentos apresentados pela Defesa em sede de impugnação, mas, sim, determinada de ofício pela Autoridade Administrativa, nos termos do art. 145, inciso III, c/c o art. 149, inciso I, do CTN, informação que, inclusive, constou expressamente dos motivos do próprio Termo de Reformulação do Lançamento (fl. 433).

Preceitua o art. 149 do CTN que o lançamento pode ser revisto de ofício pela Autoridade Administrativa, desde que observado o prazo decadencial em que a Fazenda poderia exigir o crédito tributário, conforme seu parágrafo único:

CTN

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

Parágrafo único. **A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.**

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que o mandamento contido no parágrafo único transcrito é o da impossibilidade de revisar o crédito tributário por iniciativa do Fisco, ou seja, de fazer qualquer reformulação nele, para mais ou para menos, após o período decadencial.

No caso em tela, observa-se que o crédito tributário constante da Mídia Digital de fl. 439, que acompanha tal reformulação, apresenta majoração do crédito tributário em relação a ICMS/OP, ICMS/ST e respectivas Multas de Revalidação simples e em dobro, decorrente da alteração dos parâmetros relativos à definição da base de cálculo e/ou da alíquota do imposto nas operações de saída desacobertada.

Insta, portanto, deter-se sobre esses produtos que implicaram modificação do lançamento à luz da legislação tributária.

Relembrando, as saídas desacobertadas objeto da reformulação foram realizadas no exercício de **2013**, ao passo que a última reformulação ocorreu em 17/10/24 e foi notificada aos Impugnantes em **16/12/24** (fls. 433/438).

Analisando a regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, forçoso concluir que, nesse momento, já não era mais possível ao Fisco promover qualquer reformulação do crédito tributário por iniciativa de ofício, em razão da regra contida no parágrafo único do art. 149 do CTN.

Assim, com as alterações em relação à base de cálculo e/ou alíquotas aplicáveis nas saídas desacobertadas de tais mercadorias, de fato, o Fisco promoveu um “novo lançamento”, buscando corrigir os erros existentes no parâmetro de apuração da base de cálculo da ST (MVA ao invés de PMC) e/ou na alíquota do imposto (12% – doze por cento – ao invés de 18% – dezoito por cento, para medicamentos não genéricos), em conduta expressamente vedada pela legislação, dada a citada decadência do direito do Fisco.

Mesmo aqueles que se aliam à tese de que o “processo administrativo” se trata, em verdade, de um “procedimento” tendente à apuração do crédito tributário, não é indicado o distanciamento em relação à regra da decadência, pois essa se traduz em garantia de segurança jurídica.

Dessa forma, considerando que a última reformulação se deu em novembro de 2024, após o transcurso do prazo decadencial para tal, e que a parcela das mercadorias autuadas por ela alcançada possuía equívocos insanáveis em elementos essenciais do crédito tributário relativo às saídas desacobertadas (erros na base de cálculo da ST e/ou na alíquota), tais mercadorias devem ser excluídas do lançamento, com fundamento no citado art. 149 do CTN.

Registre-se que, ao se reconhecer a decadência quanto a essa parcela da autuação, alguns dos argumentos dos Impugnantes relativos ao mérito também acabam sendo “superados”, por incompatibilidade lógica, conforme se demonstra a seguir.

A alegação de que não haveria qualquer embasamento técnico, fático ou jurídico para majorar a alíquota de 12% (doze por cento) para 18% (dezoito por cento) em relação às operações realizadas pela Autuada, trazido após a última reformulação, acabou perdendo seu objeto, na medida em que o reconhecimento da decadência resulta na exclusão das exigências decorrentes dessa modificação de alíquotas.

Da mesma forma, a alegação de que configuraria erro crasso a utilização da “lista CMED” vigente em janeiro do ano subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (no caso, janeiro de 2014) para a determinação da base de cálculo de fatos geradores que ocorreram antes da sua divulgação e entrada em vigor (no exercício de 2013), também restou superada.

Isso porque a citada lista passou a ser utilizada apenas na última reformulação, como fundamento para alterar a base de cálculo da ST das mercadorias autuadas que constavam desta lista.

Assim, ao se considerar decaído o direito de o Fisco revisar o lançamento, por decorrência lógica, também se afastou a utilização do PMC constante da “lista CMED” como critério para determinação de base de cálculo da ST, de forma que houve perda do objeto relativo a tal questionamento.

Por fim, por esse mesmo motivo (afastamento das exigências acrescidas pela mudança de MVA para PMC), restou superado o argumento de que, na presente autuação, haveria mercadorias com venda restrita a hospitais e clínicas, sem possibilidade de comercialização no varejo, para as quais seria manifestamente ilegal a utilização do PMC para apurar a base de cálculo do imposto.

Assim, pelo reconhecimento da decadência no que tange ao direito de realizar a última reformulação (que trouxe aos autos os aspectos questionados), tais argumentos acabaram perdendo seus objetos, devendo ser afastados de plano.

Passando ao **mérito propriamente dito**, cumpre analisar a regularidade do Auto de Infração e os argumentos da Defesa em relação às irregularidades e exigências remanescentes.

A Defesa alega que o Auto de Infração teria se baseado em presunções e não em provas da infração, ignorando o fato de que o ônus de comprovar a ocorrência da infração seria da Fiscalização.

Acrescenta que os processos internos adotados pela empresa, como o de antecipação do estoque físico de mercadorias em relação à escrituração da nota fiscal de entrada correspondente, não teriam sido considerados pela Fiscalização, que teria optado por presumir a ocorrência de operações desacobertadas seguindo apenas a ordem cronológica das notas fiscais de entrada e saída.

Conclui que seria necessário baixar os autos em diligência para averiguação e análise dos documentos juntados, especialmente no que tange ao recebimento físico das mercadorias no estoque em momento anterior ao recebimento “fiscal” (escrituração da nota fiscal com data de entrada da mercadoria posterior à data efetiva de entrada física das mercadorias nos estoques).

Entretanto, sem razão os argumentos.

Inicialmente, importante destacar que o LEQFID, utilizado para apuração das infrações que deram origem ao lançamento, é um procedimento idôneo para se verificar a regularidade das operações de entrada e saída realizadas pelo contribuinte, assim como de seus estoques, possuindo previsão regulamentar no art. 194, inciso III, do RICMS/02, vigente à época dos fatos, a seguir transcrito:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02

Art. 194. Para a apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

III - levantamento quantitativo-financeiro;

(...)

É crucial ressaltar que o presente levantamento compreende um exercício fechado (2013) e que o Fisco trabalhou com os registros constantes dos arquivos eletrônicos transmitidos mensalmente pela própria Autuada, ou seja, apurou-se as irregularidades descritas no Auto de Infração sem a necessidade de realização, por parte do Fisco, de contagem física das mercadorias em estoque.

Portanto, no caso em tela, a base do levantamento quantitativo são os documentos da escrituração da própria Autuada, referentes às operações realizadas com os produtos adquiridos e comercializados no período fiscalizado. Ou seja, ao contrário do alegado pela Defesa, o Fisco considerou, sim, todas as movimentações de entrada e saída de inventário **declarados pela empresa**.

Destaca-se que as escriturações fiscais efetuadas pelo Contribuinte devem refletir ou espelhar as operações ocorridas, estando devidamente respaldadas por documentos hábeis a comprovar o lançamento.

Como consequência, presumem-se corretas as informações prestadas pelo Contribuinte em seus arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital do Sistema Público de Escrituração Digital, o chamado “arquivo eletrônico EFD/SPED”, salvo prova documental de eventual erro, a cargo exclusivamente do próprio contribuinte.

Nesse sentido, o levantamento quantitativo de mercadorias baseado em arquivos eletrônicos enviados pelo Contribuinte é um meio adequado de auditoria fiscal e tem por finalidade a conferência pelo Fisco das operações de entradas e saídas de mercadorias, diariamente, pelo confronto dos estoques inicial e final com as respectivas notas fiscais de entradas e saídas, por produto, emitidas no respectivo período.

Trata-se de uma operação matemática extremamente simples, na qual o sistema, a partir do estoque inicial declarado pelo Contribuinte, acrescenta as entradas e subtrai as saídas constantes dos documentos fiscais de entrada e saída emitidos a cada dia ao longo do período.

Nesse procedimento, é feita uma combinação de quantidades e valores (por isso, “quantitativo financeiro”), com a finalidade de apurar possíveis irregularidades, por meio da utilização da seguinte equação:

$$\text{"ESTOQUE FINAL"} = \text{ESTOQUE INICIAL} + \text{ENTRADAS} - \text{VENDAS (SAÍDAS)}"$$

Ou seja, o LEQFID representa exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e os estoques existentes, diariamente.

Logo, é possível constatar, por exemplo, quando ocorre a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal

saída naquele dia. Nesse caso, o aplicativo informa que houve “saída sem estoque” (SSE), situação que pressupõe a ocorrência anterior de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

Se, ao final do período em análise, o levantamento quantitativo apresentar um estoque final de mercadorias menor do que o declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário, pressupõe-se a ocorrência de saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal; lado outro, caso essa diferença seja a maior, conclui-se pela existência de estoque desacoberto.

Portanto, por meio da técnica fiscal utilizada, pode-se concluir que não há nenhuma inconsistência quando o levantamento acusa a existência de entrada e saída/estoque desacobertas para uma mesma mercadoria, visto que as apurações são independentes e, no caso das entradas desacobertas, diárias.

A utilização dessa técnica não é, de forma alguma, inatacável, mas, para desconstituir os resultados atingidos com sua aplicação, os Impugnantes devem apontar as falhas existentes, bem como apresentar os documentos idôneos capazes de comprová-las.

No entanto, alegações genéricas de erros em datas de entrada de mercadorias, que não sejam documentalmente comprovadas, não têm o condão de infirmar o lançamento. Como já dito, no caso em tela, tempo não faltou para apresentação de quaisquer documentos comprobatórios dos alegados erros nas datas de escrituração/entrada de mercadorias.

Contudo, mesmo com anos de prazo, não houve apresentação de novos documentos comprobatórios de irregularidades no LEQFID.

Reiterando, em que pese ser admissível que a Defesa demonstre a ocorrência de erros, a apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo não se trata de mera presunção, como querem fazer crer os Impugnantes, mas sim de apuração por meio de informações fiscais e de uma operação matemática, cujo resultado é, em regra, inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente ao final de cada período.

Portanto, os argumentos devem ser afastados.

Segundo informa o Fisco, a Autuada encontrava-se enquadrada, no período fiscalizado, por meio da Portaria nº 348/13 da SUTRI, na categoria de **distribuidor hospitalar** prevista no art. 222, inciso XVII, do RICMS/02, para a qual a legislação confere tratamento tributário diferenciado, conforme arts. 59-A e 59-B do Anexo XV do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo XV

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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."

RICMS/02 - Parte Geral

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

(...)

Efeitos de 11/12/2013 a 31/12/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.445, de 17/02/2014:

"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) da sua receita operacional anual, observado o seguinte:"

Efeitos de 22/01/2011 a 10/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, II, ambos do Dec. nº 45.531, de 21/01/2011:

"XVII - distribuidor hospitalar é o estabelecimento atacadista, independentemente do ramo de atividade, cujas operações de vendas destinadas a hospitais, clínicas, laboratórios ou a órgãos da Administração Pública representem, no mínimo, 80% (oitenta por cento) da sua receita operacional anual, observado o seguinte:"

(...)

Na condição de distribuidor hospitalar, a Autuada passa a ser responsável pela retenção/recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 15 (medicamentos e outros produtos farmacêuticos) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores, não se aplicando a substituição tributária nas suas aquisições.

Assim, o Fisco exigiu, nas ocorrências de saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, o ICMS e correspondente Multa de Revalidação simples, prevista no art. 56, inciso II; o ICMS/ST e correspondente Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", todos da Lei nº 6.763/75.

Já nas ocorrências de entrada e manutenção em estoque desacobertadas de documento fiscal, houve exigência somente da citada multa isolada.

Fazendo uma "linha do tempo" do lançamento, para facilitar sua visualização, originalmente o Fisco utilizou a alíquota de 18% (dezoito por cento) prevista na alínea "e" do inciso I do art. 42 do RICMS/02 para todas as mercadorias, afastando a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) prevista para o distribuidor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

hospitalar, ao argumento de que, por se tratar de mercadorias desacobertadas, não haveria como identificar os reais e efetivos destinatários e se eles seriam distribuidores hospitalares, órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados, conforme condição clara e objetiva exigida no art. 42, inciso I, alínea “b.47” do RICMS/02 (nas redações vigentes à época dos fatos):

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) **12 % (doze por cento)**, na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

b.8) **medicamento genérico**, assim definido pela Lei Federal nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, relacionado em resolução da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA);

(...)

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;”

Efeitos de 21/02/2013 a 10/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.156, de 20/02/2013:

“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;”

Efeitos de 1º/06/2008 a 20/02/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.823, de 30/05/2008:

"b.47) medicamento acondicionado em embalagem hospitalar, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos médico-hospitalares e material de uso médico, odontológico ou laboratorial, destinado 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) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores.

(...)

(Destacou-se)

O Fisco esclareceu, também, que, "*em prol do contribuinte*", foi utilizada a MVA "*para fins de apuração da base de cálculo do ICMS/ST ao invés do PMC (Preço Máximo ao Consumidor), divulgado por órgão representante deste segmento econômico – ABCFARMA, conforme art. 59, inciso II, alínea 'b' c/c art. 59, inciso II, alínea 'c' do RICMS/2002*", aplicando "*o menor percentual da MVA previsto na legislação tributária (Parte 2 Anexo XV, RICMS/2002) para medicamentos, ou seja, 33%*".

Às fls. 181/183 dos autos, consta Termo de Rerratificação de Auto de Infração, oportunidade em que o Fisco reformulou o crédito tributário com a "*alteração da alíquota utilizada para o cálculo do ICMS e do ICMS/ST de 18% (dezoito por cento) para 12% (doze por cento), nos termos do art. 42, inciso I, alínea 'b', subalínea 'b.8' do RICMS/2002, uma vez que a maioria dos produtos sujeitos ao Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) é de medicamentos genéricos*".

Às fls. 190/232, os Impugnantes repetem os termos da Peça de Defesa original. Em seguida, o Fisco se manifesta pela procedência do lançamento, às fls. 236/259.

Após a conversão do julgamento em diligência pela Câmara de Julgamento (fl. 425), o Fisco reformula novamente o crédito tributário, conforme o "Termo de Reformulação do Lançamento" de fls. 433/438 e planilhas constantes da Mídia Digital de fl. 439, para, na definição da base de cálculo do ICMS/ST:

- adotar o PMC para o medicamento que possui o código EAN perfeitamente identificado e que tenha o preço PMC informado na planilha "CMED JAN 2014";

- manter a MVA para medicamento que não se enquadra na condição PMC.

Referida reformulação também foi no sentido de, na definição da alíquota aplicável para o cálculo do ICMS/ST:

- manter a alíquota de 12% (doze por cento) para o medicamento identificado na planilha "GENÉRICO" como sendo efetivamente genérico;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- adotar a alíquota de 18% (dezoito por cento) para o medicamento identificado na planilha “GENÉRICO” como sendo “BIOLÓGICOS”, “ESPECÍFICO”, “NOVO (REFERÊNCIA)”, “SIMILAR”, “SIMILAR (REFERÊNCIA)” ou “#N/D (NÃO IDENTIFICADO)” nesta planilha.

O Demonstrativo do Crédito Tributário final, apurado após a reformulação do crédito tributário, encontra-se no tópico “Do crédito tributário reformulado” do citado termo de reformulação do lançamento e também na Mídia Digital de fl. 439 dos autos, onde se observa que houve majoração dos valores de ICMS/OP, de ICMS/ST e das respectivas Multas de Revalidação (simples e em dobro), se comparados aos valores originalmente lançados.

A 2ª Reformulação é aquela em relação à qual operam-se os efeitos da decadência do direito do Fisco de revisar o lançamento por iniciativa de ofício.

Analisando os questionamentos apresentados às fls. 44/44-v, os Impugnantes alegam que, ao elaborar o LEQFID, o Fisco não teria considerado *“procedimentos importantes e que refletem diretamente na apuração dos saldos em estoque, como no caso de inventários de entradas e saídas; processos internos adotados pela empresa (como no caso de antecipação de saldo físico em estoque) seja por conta de sua organização interna em si ou dos critérios definidos pelo próprio ERP (sistema de gestão empresarial) utilizado para execução das tarefas diárias”*.

Afirmam que essa *“antecipação de saldo em estoque através de recebimento físico da mercadoria, processo documentado e comprovado nessa defesa, ocorre quando a escrituração fiscal se dá em data posterior a venda da mercadoria que deu entrada no estabelecimento da Impugnante”*.

Detalham, à fl. 56 dos autos, que *“o sistema de gestão utilizado pela empresa – Programa DATASUL, proceduraliza a entrada do documento fiscal em duas etapas no estabelecimento da Impugnante: 1) o recebimento físico, que se trata da entrada do saldo em estoque, estando disponível de forma imediata para utilização/venda; e 2) o recebimento fiscal (escrituração do documento fiscal de fato), dando continuidade e finalização a primeira etapa.”*

Asseveram que, *“na situação vertente, foi exatamente o que aconteceu, o recebimento físico das mercadorias se deu em data anterior ao recebimento fiscal, ou seja, os aludidos saldos estavam disponíveis em estoque através do lançamento do recebimento físico e foram escriturados posteriormente através de recebimento fiscal, assim sendo, nenhuma saída se deu sem estar devidamente acompanhada do competente documento fiscal”*.

Comentam que *“o procedimento do LEQFID levou em conta apenas a natureza e ordem cronológica de notas fiscais que em tese movimentam estoque, e, desprezou toda e qualquer outra vertente que pode ocorrer num processo de avaliação de estoque e processos, até mesmo falhas as quais uma organização pode estar sujeita”*.

Explicam, em aditamento de impugnação, que *“trata-se de uma distribuidora de medicamentos e que muitas vezes é obrigada, por força de compromisso contratual e social, promover entregas de urgência junto a hospitais e*

clínicas e, por isso, tão logo as mercadorias chegam no estoque da Impugnante são imediatamente separadas e enviadas para entregas de 'emergência pública'".

Alegam, ainda, que *"a geração do SPED na época dos fatos era manual e acabou sendo gerado um saldo final/inicial inconsistente do inventário SPED"*, sendo que *"tais inconsistências poderiam ser facilmente afastadas por meio de análise de registro entregues nesse mesmo arquivo ou ao verificar o valor unitário e total da mercadoria que se mantiveram"*.

Concluem, assim, que a autuação *"se pautou em números que não condizem com a realidade e deve ser, portanto, cancelada"*.

No entanto, em que pese ser, de fato, possível a ocorrência de erros nos registros fiscais da empresa, é certo que, para que tais erros sejam acatados, eles devem ser devidamente comprovados, mediante documentação fiscal idônea.

Observa-se que os documentos trazidos pelos Impugnantes (fls. 158/174) são utilizados pelo Contribuinte para controle interno do estoque de mercadoria e consultas à desenvolvedora do *software* utilizado pela Autuada, sendo, portanto, desprovidos de qualquer caráter fiscal.

Não pode a Defesa simplesmente declarar informações registradas em seu controle interno, divergindo daquelas registradas/escrituradas em controle fiscal, sem trazer qualquer documentação hábil que comprove o alegado erro.

Qualquer processo, seja judicial ou administrativo, nutre-se da prova, a qual deve ser carreada pelas partes à análise do órgão julgador.

Dessa forma, esses argumentos apresentados pelos Impugnantes não elidem as exigências fiscais, não sendo suficientes para invalidar o levantamento quantitativo em questão, que foi realizado pelo Fisco com base unicamente nos dados e informações prestados pela Autuada por meio dos arquivos eletrônicos, transmitidos ao Fisco em atendimento à legislação tributária.

À fl. 251, o Fisco destaca que, *"a fim de verificar a integridade e a integralidade dos arquivos eletrônicos foram realizados, previamente ao levantamento quantitativo, confrontos dos arquivos SPED Fiscal com as respectivas DAPI's (Declaração de Apuração e Informação do ICMS - modelo 1)"*, as quais também são geradas e entregues pela própria empresa.

A partir desse confronto, o Fisco constatou que *"os arquivos eletrônicos estavam totalmente compatíveis com as declarações fiscais"*, restando evidenciado que *"a Autuada equivoca-se ao alegar que o Auto de Infração foi emitido com base em 'meras presunções e especulações' e de que o trabalho foi realizado com base em números completamente distorcidos"*.

Ressalta-se que os Impugnantes detêm todo o material necessário para comprovar suas argumentações, quando, por exemplo, afirmam que o Fisco utilizou, no levantamento quantitativo, dados incorretos.

Cabe aos Impugnantes refutar os elementos trazidos aos autos pelo Fisco, o que não ocorreu. Pelo contrário, observa-se que a Defesa se limitou a discussões

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

protelatórias de nulidade, não trazendo qualquer documento adicional que pudesse combater os dados constantes do lançamento.

Ademais, a escrituração dos livros e documentos fiscais destinados à apuração do imposto encontra-se regulamentada no Anexo V do RICMS/02, Título VI, no art. 166 e seguintes, vigente à época dos fatos.

Estabelece o RICMS/02 que a entrada de mercadorias no estabelecimento do contribuinte deve ser escriturada no livro Registro de Entradas, em ordem cronológica das respectivas entradas, encerrando-se a escrituração no último dia útil do período de apuração do imposto, conforme disposto nos arts. 166, 167 e 169 do Anexo V do RICMS/02, transcritos a seguir:

RICMS/02 - Anexo V

Art. 166. O livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destina-se à escrituração de serviços de transporte e comunicação utilizados e de entrada de mercadoria, a qualquer título, no estabelecimento.

Parágrafo único. Serão também escriturados:

I - o documento fiscal relativo à aquisição de mercadoria que não transitar pelo estabelecimento do adquirente;

Efeitos de 1º/04/2008 a 15/02/2023 - Acrescido pelo art. 2º, IV, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:

"II - a NF-e cancelada, denegada ou a que tiver o número inutilizado, ressalvadas as colunas do livro referentes a valores monetários."

Art. 167. A escrituração será feita a cada prestação e operação, em ordem cronológica da utilização do serviço e da entrada, real ou simbólica, da mercadoria no estabelecimento ou, alternativamente, da data do respectivo desembaraço aduaneiro.

(...)

Art. 169. A escrituração do livro Registro de Entradas deverá ser encerrada no último dia útil do período de apuração do imposto.

(Grifou-se)

Registra-se, por oportuno, que a EFD constitui-se em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelos contribuintes.

O Ato Cotepe/ICMS nº 09/08 trata das especificações técnicas para a geração de arquivos da EFD e institui o Manual de Orientação do Leiaute da EFD, que deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e do IPI para a geração de arquivos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

digitais, conforme Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI. Confira-se:

Ato Cotepe/ICMS nº 09/08

Dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Art. 1º Fica instituído, nos termos do Anexo Único deste ato, o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD, a que se refere a cláusula primeira do Convênio ICMS 143/06, de 15 de dezembro de 2006, que deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais.

Parágrafo único. Deverão ser observadas as orientações do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – versão 2.0.7, publicado no Portal Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que terá como chave de codificação digital a sequência "44a328e878fef64441488b84f4090380", obtida com a aplicação do algoritmo MD5 – "Message Digest" 5."

(...)

GUIA PRÁTICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD-ICMS/IPI

"Capítulo I – Informações gerais sobre a EFD-ICMS/IPI

(...)

Seção 3 – Da apresentação do arquivo da EFD-ICMS/IPI

O arquivo digital deve ser submetido a um programa validador, fornecido pelo SPED – Sistema Público de Escrituração Digital – por meio de download, o qual verifica a consistência das informações prestadas no arquivo. Após essas verificações, o arquivo digital é assinado por meio de certificado digital, tipo A1 ou A3, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil e transmitido.

(...)

A EFD-ICMS/IPI representa a escrituração fiscal do contribuinte e deve ser apresentada em conformidade com as disposições previstas na legislação tributária.

(...)

(Grifou-se)

O Guia Prático da EFD visa orientar a geração, em arquivo digital, dos dados concernentes à Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) pelo contribuinte do ICMS e/ou IPI, inscrito no cadastro de contribuintes do respectivo órgão fiscal, e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

esclarecer aspectos referentes à apresentação dos registros e conteúdo de alguns campos, estrutura e apresentação do arquivo magnético para entrega ao Fisco, na forma do Ato Cotepe/ICMS nº 09/08 e suas atualizações.

No tocante ao preenchimento da data da nota fiscal de entrada, conforme Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital, o Registro C100, no qual o contribuinte informa todos os dados referentes às notas fiscais, assim dispõe:

Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital - EFD-ICMS/IPI

REGISTRO C100: Nota Fiscal (código 01), Nota Fiscal Avulsa (código 1B), Nota Fiscal de produtor (código 04), NFE (código 55) e NFC-e (código 65)

Este registro deve ser gerado para cada documento fiscal código 01, 1B, 04, 55 e 65 (saída), (...) registrando a entrada ou saída de produtos ou outras situações que envolvam a emissão dos documentos fiscais mencionados. As NFC-e (código 65) não devem ser escrituradas nas entradas.

(...)

IMPORTANTE: para documentos de entrada, os campos de valor de imposto, base de cálculo e alíquota só devem ser informados se o adquirente tiver direito à apropriação do crédito (ênfase do declarante).

(...)

Campo 10 (DT_DOC) - Preenchimento: informar a data de emissão do documento, no formato "ddmmaaaa", excluindo-se quaisquer caracteres de separação, tais como: ".", "/", "-".

Validação: o valor informado no campo deve ser menor ou igual ao valor do campo DT_FIN do registro 0000.

Campo 11 (DT_E_S) - Preenchimento: informar a data de entrada ou saída, conforme a operação, no formato ddmmaaaa; excluindo-se quaisquer caracteres de separação, tais como: ".", "/", "-". Quando o campo IND_OPER indicar operação de "saída", este campo será informado apenas se o contribuinte possuir este dado em seus sistemas.

Validação: este campo deve ser menor ou igual ao valor do campo DT_FIN do registro 0000. Para operações de entrada ou saída este valor deve ser maior ou igual à data de emissão (campo DT_DOC).

Nas operações de entradas de produtos este campo é sempre de preenchimento obrigatório.

(...)

(Destacou-se e grifou-se)

Como se vê, a informação referente às datas das notas fiscais de entrada, de preenchimento obrigatório na escrituração fiscal digital, faz referência **tanto à data de emissão do documento fiscal, como à data de entrada deste** no estabelecimento que recebe a mercadoria, cuja declaração é de responsabilidade do contribuinte.

O Fisco enfatiza que “*a data constante no LEQFID para cada nota fiscal de entrada é a data do campo 11 ((DT_E_S))*” da EFD, o qual deve ser preenchido com a data da efetiva entrada da mercadoria no estoque da empresa.

Assim, conforme esclarecido pelo Fisco, o LEQFID, no que se refere às notas fiscais de entrada de mercadorias, baseia-se na data de entrada no estabelecimento autuado, cuja informação constante da Escrituração Fiscal Digital é de responsabilidade do Contribuinte, devendo ser registrada a cada prestação e operação e em ordem cronológica da utilização do serviço e da entrada, real ou simbólica.

Não é demais destacar o disposto no art. 4º do Anexo V do RICMS/02, acerca da comprovação da entrega dos produtos:

RICMS/02 - Anexo V

Art. 4º. No comprovante de entrega dos produtos, que integrará apenas a 1ª (primeira) via da nota fiscal, na forma de canhoto destacável, deverá constar:

I - a declaração de recebimento dos produtos;

II - a data do recebimento dos produtos;

III - a identificação e assinatura do recebedor dos produtos;

IV - a expressão "Nota Fiscal", impressa tipograficamente;

V - o número de ordem da nota fiscal, impresso tipograficamente ou por processamento eletrônico de dados, observados os requisitos da legislação pertinente.

Efeitos de 25/06/2013 a 15/02/2023 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.261, de 24/06/2013:

“Parágrafo único. Relativamente aos incisos I a III do caput, tratando-se de NF-e, as informações serão inseridas, de forma manuscrita, no DANFE, ou enviadas, por meio eletrônico, nos termos do art. 11-K desta Parte.”

Efeitos de 06/03/2013 a 24/06/2013 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.172, de 05/03/2013:

“Parágrafo único. Relativamente aos incisos I a III do caput, tratando-se de NF-e, os requisitos serão inseridos de forma manuscrita no DANFE, ou eletronicamente, em conformidade com disposto no art. 11-K desta Parte.”

(...)

(Grifou-se)

No tocante à documentação trazida aos autos pelos Impugnantes às fls. 158/174, o Fisco, de forma esclarecedora, faz a seguinte análise, às fls. 251/254:

Manifestação Fiscal

A Defesa infere que as peculiaridades do procedimento operacional da empresa não foram consideradas pelo Fisco no levantamento quantitativo. De acordo com o contribuinte, o sistema de gestão por ele utilizado (programa DATASUL) registra a entrada das notas fiscais em 2 (duas) etapas. Primeiramente, é realizado o recebimento físico (destaque nosso), que se trata do registro da entrada do produto em estoque, estando disponível de forma imediata para venda. Posteriormente, ocorre o recebimento fiscal (destaque nosso), ou seja, a escrituração do documento fiscal. Discorre ainda que o *“recebimento físico ocorreu em momento anterior ao recebimento fiscal, ou seja, os aludidos saldos estavam disponíveis em estoque através do lançamento do recebimento físico e foram escriturados posteriormente através de recebimento fiscal, assim sendo, nenhuma saída se deu sem estar devidamente acompanhada do competente documento fiscal.”* Além disso, afirma que *“... a escrituração fiscal se dá em data posterior a venda da mercadoria que deu entrada no estabelecimento do impugnante”* (grifo nosso).

Acrescenta que a Fiscalização não observou essa peculiaridade ao realizar o LEQFID, acarretando nas inconsistências apuradas no levantamento quantitativo.

(...)

(...) é importante salientar que o sistema de gestão adotado pela empresa diverge totalmente das regras contábeis e fiscais.

(...)

Os Impugnantes, a fim de demonstrarem o funcionamento de seu sistema de gestão, anexaram aos autos (às fls. 151, frente e verso, e 152) o documento “Consulta Movimento Estoque” do medicamento Tazpen 4,5g cx c/ 10 frascos, referente ao período de 11/01/2013 a 14/01/2013. Através da análise deste documento, constatamos que:

1) No dia 11/01/2013: estoque inicial de 158 unidades; saída de 210 frascos, através da NF-e nº 166.152, ficando então um estoque desacobertado de 52 unidades;

2) No dia 13/01/2013: inventário de saída de 19.790 unidades; inventário de entrada de 110 unidades. Tendo em vista que na coluna “Esp” consta a sigla “INV” deduzimos que estas saídas/entradas referem-se ao procedimento denominado pela empresa nos autos como “inventário de saída/entrada”(item 44 da Impugnação, fls. 182). No final do dia, há um estoque desacoberto de 19.732 unidades;

3) No dia 14/01/2013: saída de 110 unidades através das NF-e nº 166.278 e 166.395. Estoque desacoberto final de 19.842 unidades.

Segundo o contribuinte, as saídas desacobertas de 19.688 unidades do medicamento Tazpen apuradas pelo Fisco no final do exercício de 2013 (fls. 151 verso dos autos) são justificadas pela movimentação de Inventário da empresa realizada no período de 11/01/2013 a 14/01/2013. Entretanto, no documento apresentado, como demonstrado acima, verifica-se que houve estoque desacoberto. Portanto, totalmente descabida e infundada a alegação.

Registre-se que, no LEQFID (página 2534 do relatório LEQFID em mídia DVD-R, fls. 15 dos autos), o estoque inicial em 01/01/2013 do produto Tazpen 4,5mg era de 158 unidades. No período de 02/01/2013 a 10/01/2013 houve a entrada de 20.100 unidades e a saída de 250 unidades. Logo, em 11/01/2013, o saldo inicial era de 20.008 unidades. Comparando os lançamentos efetuados pela Autuada com o do programa LEQFID, constata-se que a empresa não registrou as notas fiscais de entrada e saída referentes ao período de 02/01/2013 a 10/01/2013, uma vez que o saldo inicial do medicamento constante no LEQFID em 01/01/2014 coincide com o saldo inicial lançado pela empresa em 11/01/2013.

Parece evidente que o controle interno de estoque do atacadista é irreal. A quantidade do produto registrada no documento “Consulta Movimento Estoque” não coincide com o estoque físico existente na empresa. Para que uma organização tenha uma gestão de estoque eficiente é fundamental que haja um controle rigoroso das entradas e saídas, no momento exato em que elas ocorrem. A própria Defesa menciona que pode ter cometido erros: “... *LEQFID levou em conta apenas a natureza e ordem cronológica de notas fiscais que em tese movimentam estoque e, desprezou toda e qualquer outra vertente que pode ocorrer num processo de avaliação de estoque e processos, até mesmo falhas as quais uma organização pode estar sujeita, ainda mais do porte da IMPUGNANTE.*” (grifo nosso)

Além disso, salienta que a geração do arquivo SPED Fiscal na época dos fatos era manual e que, portanto, há inconsistências nos saldos final/inicial informados à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG). Entretanto, a Defesa identificou em sua Impugnação apenas um único produto com erro de estoque. No entanto, esta inconsistência se refere a outro processo, PTA nº 01.0011670-87-33. Por outro lado, cumpre observar que esta fiscalização não tem como aferir para atestar e, portanto, dirimir eventuais erros ocorridos no sistema e/ou no processamento das informações prestadas pela empresa.

(...)

(Grifou-se)

Como dito, as informações constantes dos documentos fiscais e da escrituração fiscal não podem ser afastadas apenas com argumentos e controles internos da empresa. Ao contrário do entendimento dos Impugnantes, as telas do controle interno, por si só, não comprovam, de forma inequívoca, que a data de entrada dos medicamentos constante da escrituração fiscal está incorreta.

Assim, além da obrigatoriedade de preenchimento do citado Campo 11 (DT_E_S) do Registro C100 do SPED com a data de efetiva entrada da mercadoria, constata-se que os Impugnantes não trouxeram aos autos prova consistente de que a data de efetivo recebimento das mercadorias no estabelecimento autuado difere daquela adotada no LEQFID, que corresponde à data escriturada pela empresa.

Ademais, considerando que o processo tributário administrativo é regido, dentre outros, pelo princípio da verdade material, pautando-se e valorizando sempre o contraditório entre as partes e a ampla defesa concedida ao sujeito passivo, e considerando os pedidos dos Impugnantes para que fosse concedido novo prazo para apresentar suas defesas, em razão da grande quantidade de itens objeto de autuação, os Despachos Interlocutórios de fls. 265/266 e 342/343 foram exarados, a fim de dar novas oportunidades à Defesa para *“trazer aos autos todos os documentos necessários para a inequívoca comprovação de suas alegações”*.

Contudo, mesmo diante de todas essas oportunidades, os Impugnantes apenas reiteraram os argumentos apresentados na Peça de Defesa inicial, acrescentando questões de nulidade que se mostraram improcedentes, sem acostar aos autos qualquer novo documento hábil a comprovar suas alegações.

Conforme relatado em fase preliminar, nota-se que, da intimação do Auto de Infração (ocorrida em dezembro de 2018) até a presente data, já transcorreram mais de 6 (seis) anos, prazo mais que suficiente para a Defesa apresentar algum documento hábil a ilidir o feito fiscal.

Importa relembrar que o presente lançamento já foi objeto de 2 (duas) revisões fiscais, uma em 2019 e outra em 2024, momentos em que os Impugnantes tiveram outras chances para se manifestarem. Porém, mesmo diante de tanto tempo e

oportunidades, eles não trouxeram aos autos qualquer documento hábil adicional, capaz de comprovar suas alegações de erros na escrituração fiscal.

Assim, conforme já dito anteriormente, estão plenamente atendidas as diversas solicitações de concessão de prazo suplementar para complementação de provas, uma vez que, mesmo diante de diversas oportunidades, a Defesa não alcançou comprovar suas alegações, nem mesmo por amostragem.

Pelo exposto, como os Impugnantes não trouxeram provas capazes de ilidir o levantamento quantitativo financeiro diário, não há reparos a fazer na apuração das entradas, das saídas e dos estoques de mercadorias desacobertados de documento fiscal, observada apenas a decadência em relação à última reformulação, com os efeitos já detalhados anteriormente.

Considerando que a Autuada se encontrava enquadrada, por meio da Portaria nº 348/14 da SUTRI, na categoria de distribuidor hospitalar, para a qual a legislação confere tratamento tributário diferenciado, conforme os arts. 59-A e 59-B do Anexo XV do RICMS/02, verifica-se que, no tocante à irregularidade de saída de mercadorias sem o devido acobertamento fiscal, são corretas as exigências fiscais remanescentes de ICMS, de ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última apurada sobre o valor da base de cálculo do ICMS operação própria:

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:

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

(...)

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:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

(...)

Em relação às irregularidades identificadas de entrada e estoque de mercadorias sem o devido acobertamento fiscal, o Fisco exigiu, quando da formalização do lançamento, a Multa Isolada à razão de 20% (vinte por cento) do valor da operação, de modo que não foi impactada pelo limitador máximo do § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, na redação vigente à época, que era de duas vezes o imposto incidente na operação:

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:

(...)

§ 2º - **As multas previstas neste artigo:**

Efeitos de 29/12/2017 a 31/07/2025 - 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;"

(...)

(Destacou-se e grifou-se)

No entanto, a redação do § 2º, inciso I, supra, foi recentemente alterada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, de 23 de julho de 2025, com vigência a partir de 01/08/25, nos termos do art. 18, inciso II, do mesmo diploma legal, **reduzindo** esse limitador máximo a **50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação:**

Lei nº 25.378/25

Art. 5º - O inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 55 - (...)

§ 2º - (...)

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;"

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 18 - Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

(...)

II - a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de sua publicação, relativamente ao art. 5º;

(...)

(Destacou-se e grifou-se)

Portanto, diante da alteração nesse “teto” aplicável às multas isoladas do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que foi reduzido de **duas vezes para 50% (cinquenta por cento)** do valor do imposto incidente na operação, a Multa Isolada, exigida no presente lançamento, deve ser adequada a esse novo limitador, por força da retroatividade benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN:

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) **quando lhe comine penalidade menos severa** que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

(Destacou-se e grifou-se)

A Defesa insiste no argumento de que o Fisco “*resiste em reconhecer que à época dos fatos a pessoa jurídica autuada gozava de tratamento tributário diferenciado conferido aos distribuidores hospitalares instalados em território mineiro, incidindo sobre suas operações a alíquota reduzida de 12% (doze por cento), na forma dos artigos 222, inciso XVII, e 42, inciso I, alínea ‘b’, subalínea ‘b.47’, do RICMS/MG*”.

No entanto, no caso dos autos, não há qualquer contestação no que se refere à condição da Autuada como distribuidora hospitalar à época dos fatos geradores.

Tanto assim que, em razão exatamente dessa condição, o imposto relativo às operações subsequentes (ST) foi exigido nas operações de saída de mercadoria desacobertadas de documentação fiscal (e não pela entrada, como seria a regra geral para a ST), em observância aos arts. 59-A e 59-B da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, aplicáveis apenas ao distribuidor hospitalar:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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 subseqüentes com as mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo."

Assim, não há conflito em relação a tal definição, como sugere a Defesa, razão pela qual afasta-se o argumento de plano.

Insta comentar, também, que resta prejudicada a alegação da Defesa de que não haveria "*justificativa para a majoração da alíquota*" em relação às operações de entrada e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, uma vez que, nessas situações, não teria havido qualquer exigência de imposto.

A Defesa aduz que no caso concreto inexistiria estudo realizado pelo Estado de Minas Gerais a respeito da MVA utilizada nos medicamentos e demais produtos comercializados pela Autuada, o que tornaria ilegal a fixação de MVA pelo RICMS/02, porquanto em desconformidade com a Lei Complementar nº 87/96 e com o Convênio ICMS nº 70/97.

A utilização da MVA para fins de se apurar a base de cálculo da ST encontra previsão legal no art. 8º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96:

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

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

(...)

(Grifou-se)

O Convênio ICMS nº 70/97, posteriormente revogado pelo Convênio ICMS nº 52/17, trata dos procedimentos para fixação da base de cálculo da substituição tributária, em especial no que tange à utilização da MVA. Ele cuida tanto da introdução de novos produtos na sistemática da ST interestadual, quanto da revisão das MVAs já existentes.

As MVAs utilizadas em Minas Gerais são fixadas com base nos preços de mercado da mercadoria, obtidos por levantamento de valores promovido pela SEF/MG

ou por entidade de classe representativa do setor econômico, adotando-se a média ponderada dos preços apurados, conforme determina o art. 19, §§ 3º e 4º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, na redação vigente ao tempo dos fatos, que reproduz os termos do Convênio ICMS nº 70/97:

RICMS/02 - Anexo XV

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

(...)

§ 3º O preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) e o percentual de margem de valor agregado (MVA) serão fixados com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

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:

"§ 4º O levantamento previsto no parágrafo anterior será promovido pela Secretaria de Estado de Fazenda ou, a seu critério, por entidade de classe representativa do setor, observando-se o seguinte:"

I - para se obter o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF):

a) a identificação da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, inclusive suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"a) a identificação da mercadoria, inclusive suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;"

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"b) o preço de venda à vista da mercadoria no varejo, incluído o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;"

c) os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada não serão considerados;

d) outros elementos que poderão ser necessários em face da peculiaridade do produto;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - para se obter o percentual de margem de valor agregado (MVA), além do disposto nas alíneas do inciso anterior:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"a) o preço de venda à vista da mercadoria no estabelecimento industrial, importador ou atacadista, incluído o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o frete, o seguro e as demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária;"

b) sempre que possível, será considerado o preço da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária cuja venda no varejo tenha ocorrido em período inferior a trinta dias após a sua saída do estabelecimento industrial, importador ou atacadista;

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"b) sempre que possível, será considerado o preço da mercadoria cuja venda no varejo tenha ocorrido em período inferior a 30 (trinta) dias após a sua saída do estabelecimento industrial, importador ou atacadista;"

(...)

(Grifou-se)

Com o advento da NF-e, os levantamentos realizados pela SEF/MG para se fixar MVAs se tornaram ainda mais precisos, pois, com a NF-e, formou-se um banco de dados eletrônico, de consulta praticamente instantânea, contendo os preços praticados por todos os contribuintes em relação a todas as mercadorias ao longo de qualquer período, dados esses que podem ser segmentados de acordo com a situação concreta que se pretende analisar.

Importante destacar que as MVAs previstas na legislação mineira são diuturnamente aplicadas a todas as mercadorias sujeitas à substituição tributária com base de cálculo apurada por tal metodologia, mormente no setor de medicamentos de uso humano, sem qualquer questionamento dessa natureza por parte de fabricantes, distribuidores e varejo. O motivo é simples: tais MVAs refletem a realidade dos preços efetivamente praticados no mercado.

Além disso, desde 2019, houve “quebra” da definitividade da ST, em função da decisão do STF no Recurso Extraordinário (RE) nº 593.849/MG, pela sistemática da repercussão geral.

Tal decisão levou à modificação da legislação mineira, que passou a prever que, caso a operação presumida não se realize pelo valor da base de cálculo da ST apurada (a partir da MVA ou de qualquer outro critério), poderá o contribuinte que

houver praticado a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final, solicitar a restituição do imposto relativo à parcela do fato gerador não realizada, observados os procedimentos do art. 31-C e seguintes da Parte 1 do Anexo XV do RICM/02.

Importante esclarecer também que, apesar de ser a responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às operações subsequentes, a Autuada é apenas o contribuinte de fato desse imposto, visto que o valor da operação já é acrescido de seu montante, de forma que a responsabilidade financeira é integralmente transferida para as operações subsequentes da cadeia de circulação da mercadoria que ainda se realizarão.

Ademais, estando as MVAs dos medicamentos devidamente previstas no Capítulo “13. Medicamentos de Uso Humano e Outros Produtos Farmacêuticos Para Uso Humano ou Veterinário” da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, vigente à época dos fatos, não cabe ao CCMG deixar de aplicar a legislação, por força da limitação de competência prevista no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

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;

(...)

Por fim, apesar de alegarem, os Impugnantes não trouxeram qualquer elemento que comprove minimamente qualquer ilegalidade em relação à fixação da MVAs utilizadas nas mercadorias objeto da autuação, que foram determinadas de acordo com os ditames da legislação supratranscrita.

Nesse contexto, considerando que caberia aos Impugnantes fazer prova de seus argumentos, acaba prevalecendo o velho brocardo jurídico segundo o qual “*Allegatio et non probatio, quasi non allegatio*” (“alegado e não provado é o mesmo que não alegar”, em tradução livre).

Assim, sem razão o questionamento da Defesa.

Quanto ao pedido de reunião e apensamento dos 04 (quatro) Autos de Infração lavrados contra os seus dois centros de distribuição (sendo três deles do estabelecimento autuado), importante registrar que não há qualquer obrigação legal de adoção de tal procedimento pelo CCMG.

Não obstante, os 03 (três) lançamentos relativos ao estabelecimento autuado, representados pelos PTAs nºs 01.001167224-26, 01.001167425-59 e 01.001181638-58, que possuem idênticas matérias e sujeitos passivos e se distinguem apenas pelo período autuado (2013, 2014 e 2015/2017, respectivamente), seguiram conjuntamente para julgamento, em prestígio à celeridade e à uniformidade das decisões, por determinação desta Câmara de Julgamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, no caso de processos complementares, conceito no qual se enquadra aqueles PTAs que diferem entre si apenas pelo período autuado (mas que possuem o mesmo objeto e sujeitos passivos), o seu enquadramento no rito de tramitação processual sumário ou ordinário será determinado pelo valor de todos eles, somados, e não para cada um deles, pelo seu valor individual, como pressupõe a Defesa, tudo em conformidade com o art. 150, § 2º, do RPTA:

RPTA

Art. 150. O rito sumário aplica-se ao:

(...)

§ 2º Na hipótese de PTA complementar, o rito procedimental será definido considerando-se o somatório de seu valor e do valor do PTA originário.

(...)

(Grifou-se)

Assim, foi aplicado um único rito processual a todos estes PTAs complementares entre si (no caso em tela, o rito ordinário), de forma que, ao contrário do que afirma a Defesa, como a decisão proferida pela Câmara Julgamento do CCMG foi desfavorável ao Contribuinte, caberá eventual Recurso de Revisão para a Câmara Especial, **para todos eles, em função do rito ordinário**, no qual haverá uma possibilidade adicional de recurso inexistente para os PTAs do rito sumário, conforme previsto no art. 176, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 176. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe recurso de revisão para a Câmara Especial, no prazo de dez dias contados da intimação do acórdão, nas seguintes hipóteses:

I - quando a decisão da Câmara de Julgamento resultar de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente;

II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes.

(...)

(Grifou-se)

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa quando alega que, por força do princípio da consunção e da vedação ao “*bis in idem*”, não haveria amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas, de maneira cumulativa.

Com efeito, a Multa de Revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do não recolhimento do imposto pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (dar entrada/saída e manter em estoque mercadorias desacobertadas de documentação fiscal).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 decido na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003

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.
(...)

(GRIFOU-SE)

Correta, portanto, a aplicação das penalidades, na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, em observância apenas à reformulação do lançamento promovida pelo Fisco, ao reconhecimento parcial da decadência e à adequação da Multa Isolada ao novo limitador máximo do § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, conforme já exposto.

No tocante à alegação da Defesa de “*improcedência de juros moratórios sobre a multa de revalidação a partir da data de vencimento do tributo*”, cumpre registrar que a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, em seu art. 2º, é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas e quanto à data a partir da qual as multas deverão ser cobradas:

Resolução nº 2.880/97

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se)

A exigência da multa de revalidação nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela deve incidir também os juros de mora.

Os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo e também sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Em relação ao assunto, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra “Infrações Tributárias e suas Sanções”, leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”. (Editora Resenha Tributária, p. 77).

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas, ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Observa-se que, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada resolução, o débito é corrigido desde o primeiro dia do mês subsequente ao seu vencimento até a data do efetivo pagamento. Somente em relação à multa isolada o termo inicial para cobrança dos juros de mora é o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração.

Verifica-se que, à fl. 06 dos autos, estão discriminados os valores totais do crédito tributário, por código de receita, com os correspondentes valores originais e de juros, sendo que o campo dos juros sobre a multa isolada está zerado, em conformidade com o inciso II do art. 2º da Resolução nº 2.880, acima transcrito.

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora sobre a multa de revalidação incidente.

Quanto às assertivas de inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à alegação de que as multas impostas seriam desproporcionais revelando-se confiscatórias, e em relação aos juros e multas exigidos, conveniente destacar que os valores impostos são decorrentes da legislação tributária de regência, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, já transcrito.

Em relação à inclusão dos sócios no polo passivo da obrigação tributária, na condição de coobrigados, os Impugnantes relatam que *“para que a cobrança do crédito tributário da pessoa jurídica seja redirecionada para a pessoa de seus mandatários, diretores, gerentes ou representantes legais, obrigatoriamente, há de serem observados seus pressupostos legais, quais sejam: que haja excesso de poder ou infração à lei, nos atos praticados”*.

Nesse sentido, alegam que, no caso concreto, o Fisco *“determinou a sujeição passiva dos Impugnantes pessoas físicas sem qualquer comprovação da sua atuação com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos”*.

Reclamam, ainda, que *“a Fiscalização não pode fundamentar a suposta responsabilidade do administrador indistintamente no artigo 124 ou no artigo 135, ambos do CTN, eis que tais dispositivos partem de pressupostos totalmente diferentes”*, entendendo que *“o primeiro versa sobre a sujeição passiva simultânea e o segundo sobre a transferência da responsabilidade do contribuinte para terceiro”*.

Todavia, ao contrário do alegado pelos Impugnantes, a responsabilidade solidária dos Coobrigados advém da infração a dispositivo legal.

Destaca-se que, no caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária aos Coobrigados, e, sim, o prejuízo causado à Fazenda Pública mineira, quando a Autuada recebeu, manteve em estoque e deu saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco incluiu no polo passivo da obrigação tributária os sócios-administradores da Autuada, a Sra. Ana Lúcia Barbosa Prochnow e o Sr. Walter Prochnow Júnior, já que restou comprovado, por meio dos documentos incluídos na Mídia Digital de fl. 15, que eles exerciam as funções de administração da Autuada.

Portanto, indubitoso que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre as operações praticadas pela empresa, beneficiando-se financeiramente das infrações praticadas. Além disso, a situação narrada nos autos, de suprimir do pagamento de ICMS/OP e ICMS/ST devidos a Minas Gerais por meio de operações desacobertas de documento fiscal, caracteriza claramente fraude ao Fisco mineiro.

Vale comentar que o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG, por unanimidade, no Processo nº 1.0479.98.009314-6/001, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa a seguir:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0479.98.009314-6/001

(...) O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, (...).

Dessa forma, correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III, do CTN e no art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(. . .)

Assim, para o lançamento remanescente após o reconhecimento da decadência parcial e a adequação da Multa Isolada ao novo limitador do art. 55, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, foram observadas todas as determinações constantes da legislação tributária, não tendo sido apresentadas provas capazes de ilidir o feito fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de realizar a 2ª Reformulação do Lançamento (fls. 433/438) efetuada para corrigir os erros na base de cálculo da ST e/ou alíquota, razão pela qual devem ser excluídas da autuação as mercadorias objeto das saídas desacobertas alcançadas por tal revisão, com base no disposto no parágrafo único do art. 149 e no inciso I do art. 173, ambos do CTN. No mérito, à unanimidade, quanto às exigências remanescentes, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme a reformulação efetuada pela Fiscalização às fls. 181/183 e, ainda, para adequar a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75 ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, considerando-se o limite estabelecido no art. 55, § 2º, inciso I da mesma Lei, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante Comercial Cirúrgica Rioclarense Ltda, sustentou oralmente a Dra. Júlia Leite Alencar de Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Rogério Moreira Pinhal. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora), Frederico Augusto Lins Peixoto e Mellissa Freitas Ribeiro.

Sala das Sessões, 18 de setembro de 2025.

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator

m/D