

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 22.103/16/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000308221-04  
Impugnação: 40.010139018-77  
Impugnante: Divac Dist de Vacinas Ltda  
IE: 062149840.00-69  
Proc. S. Passivo: André Campos Prates  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS - Constatada falta de recolhimento e/ou o recolhimento a menor do ICMS/ST devido no momento das entradas neste estado de medicamentos adquiridos de estabelecimento situado em outra unidade da Federação, em razão da utilização de base de cálculo em desacordo com a legislação e alíquota incorreta. Infração caracterizada nos termos dos arts. 14 e 15 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor o ICMS devido por substituição tributária, no período de agosto de 2011 a novembro de 2014, decorrente de:

- utilização da Margem de Valor Agregado (MVA) em vez do Preço Máximo de Venda a Consumidor (PMC) na composição da Base de Cálculo do ICMS/ST, em desacordo com o disposto no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 2 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- utilização indevida da alíquota de 12% (doze por cento), no cálculo do imposto devido por substituição tributária, devido na entrada da mercadoria em território mineiro, quando o remetente da mercadoria, responsável pela retenção e recolhimento, não efetuar a retenção do imposto ou efetuá-la a menor.

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

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 161/174.

Requer a procedência da impugnação.

Foi juntado aos autos o DVDR de fls. 231 e reaberta vista ao Sujeito Passivo, nos termos do art. 140 do RPTA, que não se manifesta.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 236/249, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 254/262, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar**

A Impugnante alega preliminarmente que teve seu direito à ampla defesa cerceado em razão da falta de atendimento aos preceitos do inciso IV do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Alega que não foi detalhado nos anexos do Auto de Infração o como e em qual período as duas supostas infrações foram cometidas pela Autuada.

No entanto tal alegação não se comprova nos autos, visto que foi elaborado o Relatório Fiscal de fls. 09/13, no qual estão descritas as irregularidades apuradas que resultaram no recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de julho a novembro de 2014, bem como a citação expressa dos dispositivos infringidos.

A formalização do lançamento encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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

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

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

(Grifou-se).

Os citados anexos, demonstram separadamente as infrações, uma decorrente do cálculo do ICMS substituição tributária, utilizando a MVA, em substituição ao PMC, devido no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, de acordo com o art. 14 do Anexo XV (fls. 15/17) e, a outra, do cálculo do ICMS substituição tributária não retido ou retido a menor pelo remetente ou alienante responsável, nos termos do art. 15 do Anexo XV (fls. 128/129).

Registre-se que foi acostado pela Fiscalização o DVDR, de fls. 231, contendo a planilha "ICMS/ST por item da NF", informando o PMC utilizado bem como a justificativa para não acatamento da MVA.

Portanto, não resta dúvida de que a Fiscalização proporcionou à Autuada desenvolver sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento de seu direito de defesa, devendo ser rejeitada, dessa forma, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período agosto de 2011 a novembro de 2014, decorrente de:

- utilização da Margem de Valor Agregado (MVA) em vez do Preço Máximo de Venda a Consumidor (PMC) na composição da Base de Cálculo do ICMS/ST, em desacordo com o disposto no art. 19, inciso I, alínea "b", itens 2 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- utilização indevida da alíquota de 12% (doze por cento), no cálculo do imposto devido por substituição tributária, devido na entrada da mercadoria em território mineiro, quando o remetente da mercadoria, responsável pela retenção e recolhimento, não efetuar a retenção do imposto ou efetuá-la a menor.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada, empresa estabelecida no estado de Minas Gerais, tem por atividade principal o comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano (CNAE 4.44-3/01), sendo, portanto, responsável pelo recolhimento do imposto devido a este estado, a título de substituição tributária, por ocasião da entrada em território mineiro das mercadorias listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, de acordo com os arts. 14 e 15, parágrafo único do mesmo diploma legal e do art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

### RICMS/02 - Anexo XV

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

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

Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

### Lei nº 6.763/75

Art. 22 - (...)

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

As mercadorias autuadas encontram-se listadas no item 15 (vacinas para medicina humana, seringas e agulhas) e no item 24 (cosméticos e perfumaria) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A base de cálculo dos medicamentos está definida no art. 59 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período autuado:

### DAS OPERAÇÕES COM MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS

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:

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

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

a) o preço estabelecido a consumidor final, único ou máximo, fixado por órgão público competente, ressalvadas as hipóteses previstas na alínea "c";

b) o preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico para a mercadoria, ressalvadas as hipóteses previstas na alínea "c";

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

(...)

Efeitos de 12/08/2011 a 27/12/2013 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:

"II - nas operações promovidas por contribuinte não fabricante:

a) o preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico para a mercadoria, ressalvadas as hipóteses previstas na alínea "b";

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

**Efeitos de 12/08/2011 a 27/12/2013 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:**

"1. quando promovida por industrial detentor do registro da mercadoria junto ao órgão público regulador de que trata o art. 12 da Lei Federal nº 6.360, de 23 de setembro de 1976, desde que a mercadoria tenha sido recebida de estabelecimento situado em unidade da Federação signatária do Protocolo para aplicação da substituição tributária;

2. quando promovida por importador situado em unidade da Federação signatária do Protocolo para aplicação da substituição tributária e detentor do registro da mercadoria junto ao órgão público regulador de que trata o art. 12 da Lei Federal nº 6.360, de 1976;

3. quando a mercadoria não tiver seu preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico."

(Grifou-se)

Conforme detalhado no DVDR de fls. 231, contendo a planilha “ICMS/ST por item da NF”, os remetentes não são fabricantes dos medicamentos, razão pela qual a base de cálculo do ICMS/ST das mercadorias listadas no item 15 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, rege-se pela norma contida no inciso II do art. 59 da Parte 2 do referido Anexo, qual seja o preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico para a mercadoria.

Esclarece a Fiscalização que, mediante verificação das notas fiscais eletrônicas-NF-e de aquisição de vacinas (fls. 18/126) bem como o arquivo eletrônico da NF-e extraído do programa Auditor Eletrônico (módulo Nota Fiscal Eletrônica), constatou-se pelo Código de Situação Tributária – CST (dígito identificador da origem da mercadoria) bem como pela Natureza da Operação (venda de mercadoria adquirida de terceiros) tratar-se de mercadoria de origem estrangeira remetida por estabelecimento não fabricante da mercadoria e localizado em unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS nº 37/09.

Portanto, a operação enquadra-se na regra prevista no art. 59, inciso II, alínea “a”, no período de agosto de 2011 a dezembro de 2013, e na alínea “b” a partir de janeiro de 2014 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 que prevê a adoção do PMC como base de cálculo para a operação subsequente e não a MVA, como utilizou a Autuada.

Para as operações com as demais mercadorias (agulhas, seringas e cosméticos), a base de cálculo é a prevista no art. 19, inciso I, alínea “b.3”, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

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 subsequentes:

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

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

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

**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:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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;”

De acordo com o art. 20, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, o valor a recolher a título de ICMS/ST será apurado pela diferença entre o imposto calculado pela alíquota interna sobre a base de cálculo da ST e o imposto devido pela operação própria do contribuinte remetente. Observe-se:

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - Em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente; (grifou-se)

Assim, as alíquotas a serem adotadas no cálculo do ICMS/ST são as previstas no art. 42, inciso I do RICMS/02:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - Nas operações e prestações internas:

(...)

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

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

**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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

No caso dos autos, como as operações com medicamentos não atendem os requisitos dispostos na alínea “b.47” do inciso I supra transcrito, aplica-se a alíquota de 18% (dezoito por cento), contida na alínea “e”, todos do art. 42 do RICMS/02.

A Impugnante fundamenta sua defesa exclusivamente na alegação de que a Fiscalização não elaborou planilha em separado para cada infração (se por uso da MVA, ou se por uso de alíquota incorreta).

Entretanto, tal argumento não afasta a acusação fiscal de que houve recolhimento a menor ou a falta de recolhimento do ICMS/ST.

Nota-se que é comum uma mesma nota fiscal abrigar ocorrências distintas tais como a ocorrência de descontos, alíquotas diferentes, origem da mercadoria.

A Fiscalização separou a apuração do ICMS/ST em duas situações: i) as notas fiscais em que a Autuada promoveu o recolhimento do ICMS/ST a menor, decorrente da apuração do imposto no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, responsabilidade prevista no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02 e ii) as notas fiscais em que o cálculo do ICMS substituição tributária não foi efetuado ou houve retenção a menor pelo remetente ou alienante responsável, conforme estabelecido no art. 15 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, para o primeiro cálculo adotou-se o PMC, conforme informado na planilha “ICMS/ST por item da NF” (DVDR de fls. 231), valores apurados levados à planilha de fls. 15/17, relacionando as notas fiscais que a Autuada promoveu o recolhimento do ICMS/ST a menor, decorrente da apuração do imposto no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, responsabilidade prevista no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02.

Consta da planilha “ICMS/ST por item da NF” a informação do motivo do erro no cálculo do ICMS/ST, quais sejam:

- Uso da MVA em vez do PMC - Remetente não-fabricante - mercadoria importada,
- Uso da MVA em vez do PMC - Remetente não-fabricante da mercadoria;
- Uso da MVA em vez do PMC - Mercadoria importada; e
- Aplicação de MVA inferior à prevista na legislação.

Na segunda planilha “Cálculo do ICMS substituição tributária não retido ou retido a menor pelo remetente ou alienante responsável, nos termos do art. 15 do Anexo XV”, acostada às fls. 128/129, a Fiscalização efetuou o cálculo do ICMS/ST e confrontou com os valores destacados nas notas fiscais eletrônicas, tendo resultado no recolhimento a menor de ICMS/ST.

Consta dos autos, ainda, as cópias das notas fiscais eletrônicas, às fls. 130/159.

Portanto, não se pode acatar a alegação da Impugnante de que sempre efetuou o cálculo correto do ICMS/ST, visto que os valores apurados pela Fiscalização foram realizados nos moldes previstos na legislação, e a Autuada não trouxe nenhum argumento capaz de afastar a acusação fiscal.

Desse modo, ao realizar o cálculo do ICMS/ST sem considerar a base de cálculo prevista na legislação, a Autuada recolheu parcela a menor do imposto devido a este título, sendo corretas as exigências fiscais do ICMS/ST complementar e a respectiva multa de revalidação, *in verbis*:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do 410 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.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, legítimo se torna o lançamento.

No tocante ao pedido de aplicação do permissivo legal, nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, cumpre registrar que o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante no § 5º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, visto que a infração resultou em falta de pagamento do imposto.

As questões de cunho constitucional arguidas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este Órgão Julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Luiz Geraldo de Oliveira e Maria Gabriela Tomich Barbosa.

**Sala das Sessões, 08 de julho de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**

*D*

CC/MIG