

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	23.738/21/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001152534-14	
Impugnação:	40.010146993-20	
Impugnante:	Panpharma Distribuidora de Medicamentos Ltda. IE: 062780027.01-21	
Proc. S. Passivo:	Bruna Pereira Leite/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

---

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO – MEDICAMENTOS E PRODUTOS FARMACÊUTICOS.** Constatada a 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. Infração caracterizada nos termos do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - INTERNA.** Constatada falta de recolhimento e/ou o recolhimento a menor do ICMS/ST devido no momento das entradas neste Estado de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Ítems 15, 24 e 43), adquiridos de estabelecimento situado em outra Unidade da Federação, em razão da utilização de base de cálculo em desacordo com a legislação. Infração caracterizada nos termos dos art. 14 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se adequar a data de vencimento das exigências, no tocante às mercadorias contempladas no Regime Especial nº 16.000099329-72 (itens 15 e 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), à data de vencimento estabelecida no citado regime.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta do recolhimento e recolhimento a menor do ICMS/ST incidente sobre as operações subsequentes com as mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de novembro de 2013 a dezembro de 2014, oriundas de outras unidades da Federação.

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

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 50/86.

Aduz que o Auto de Infração é nulo em razão de sua fundamentação genérica e inconclusiva, o que trouxe prejuízo à sua defesa.

Alega que o Auto e Infração foi lavrado com motivação deficiente em afronta ao disposto nos incisos IV e V do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), visto que o relatório fiscal não menciona, sequer diretamente, a suposta origem da diferença de ICMS/ST lançada ou como foi apurado o referido débito.

No tocante ao mérito, sustenta que a cobrança é improcedente pelos seguintes motivos:

1 - Exigência do ICMS/ST sobre operações, as quais a legislação mineira estabelece isenção do ICMS, conforme disposição contida no art. 18, inciso VI, do Anexo XV do RICMS/02.

Cita como exemplo o medicamento denominado “Letrozol 2,5mg”, cuja previsão de isenção estaria contida no art. 6º c/c o item 87 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, e Parte 8 do mesmo diploma.

2 – Cobrança indevida do ICMS/ST sobre produtos não constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Cita como exemplo a mercadoria denominada “DISFOR”, cuja NCM é 3503.00.19 (Nota Fiscal nº 190891), a qual foi reclassificada pelo Fisco para a NCM 2106.90.30.

Aduz que a classificação adotada pela Impugnante é a mesma adotada pela farmacêutica fabricante.

Ressalta que tal reclassificação não foi informada no relatório fiscal, confirmando que o lançamento fiscal carece de motivação.

Diz que a competência para classificação fiscal das mercadorias é da Receita Federal do Brasil e que a classificação adotada pela farmacêutica estaria em consonância com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), as quais transcreve.

Descreve a composição da mercadoria “DISFOR”, e conclui que por se tratar de produto de origem proteica, se enquadra no conceito de albuminoides descrito no capítulo 35 da TIPI.

3 – Utilização de critério temporal inadequado para a contagem do fato gerador do ICMS/ST, pois exigiu o ICMS/ST na data da emissão do documento fiscal e não na data do efetivo ingresso da mercadoria no estabelecimento da Impugnante, bem como entendeu que o suposto tributo não recolhido teria data de vencimento anterior à data estabelecida no Regime Especial nº 16.000099329-72, do qual a Impugnante era detentora à época dos fatos geradores.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diz que no caso do ICMS/ST não abrangido pelo Regime Especial, o art. 7º da Lei Complementar nº 87/96 indica, como momento da ocorrência do fato gerador, a efetiva entrada na mercadoria no estabelecimento adquirente, como também o art. 14 do Anexo XV do RICMS/02.

Cita e transcreve decisão deste Conselho de Contribuintes que corrobora seu argumento (Acórdão nº 21.061/16/2ª).

Assevera que, como o fato gerador do ICMS/ST se dá na entrada da mercadoria, é nesse momento, por decorrência lógica, que o Contribuinte fica obrigado a escriturar a nota fiscal em seu livro Registro de Entradas, e apenas nesse período, o respectivo tributo apurado será recolhido por meio de DAE.

Apresenta como exemplo a Nota Fiscal nº 547487, de 18/12/14, que foi escriturada no mês de janeiro de 2015 (fls. 64/65).

4 – Incorreta aplicação do PMC nas aquisições de mercadorias de estabelecimentos equiparados a fabricantes.

Transcreve a legislação que trata da base de cálculo do ICMS/ST (art. 19 do Anexo XV do RICMS/02).

Aduz que o art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 prevê a adoção de três métodos para apuração da base de cálculo do ICMS/ST, enquanto o art. 59 do mesmo Anexo previa o método a ser adotado no caso de aquisição de medicamentos e de outros produtos farmacêuticos, qual seja: i) com base no Preço Máximo a Consumidor (PMC) nas aquisições de mercadorias comercializadas por não fabricante e, ii) com base na Margem de Valor Agregado (MVA), prevista, à época, no art. 19, inciso I, alínea “b.3” do Anexo XV do RICMS/02, nas aquisições de mercadorias comercializadas por fabricantes.

Assevera que o art. 59-D do Anexo XV do RICMS/02 previa as hipóteses em que os Centros de Distribuição (CDs) seriam equiparados a industrial, para fins de aplicação do art. 59 supra.

Afirma que grande parte da diferença de ICMS/ST apurada pelo Fisco decorre da aplicação do PMC ao invés da MVA na apuração da base de cálculo do imposto incidente, exclusivamente, sobre as aquisições de mercadorias oriundas de CDs que estavam localizados em estados não signatários do Protocolo ICMS nº 37/09, nos termos do art. 59-D, inciso II do Anexo XV do RICMS/02.

Afirma que o único óbice para que os fornecedores da Impugnante fossem equiparados a industriais para fins de aplicação da MVA foi a origem das mercadorias atuadas.

Aduz que todos os CDs localizados em estados não signatários do mencionado Protocolo que remeteram mercadorias à Impugnante são, de fato, filiais do fabricante (mesma titularidade), e operam somente com mercadorias da matriz industrial.

Cita como exemplo a Nota Fiscal nº 32.435, emitida pela filial do fornecedor Schering-Ploug Indústria Farmacêutica Ltda, CNPJ 03.560.974/0009-75,

localizada em Goiás, o qual trata-se de estabelecimento filial que atua meramente como Centro de Distribuição no escoamento dos produtos fabricados pela matriz.

Sustenta que a regra disposta no art. 59-D, inciso II do Anexo XV do RICMS/02 institui duas cargas tributárias distintas sobre a mesma operação em razão da procedência da mercadoria, o que é vedado expressamente no art. 152 da Constituição Federal.

Assevera que o STF já declarou a inconstitucionalidade de decreto estadual que estabelecia regime diferenciado em razão da procedência ou destino de determinada mercadoria (ADI 3389/RJ) e o TJMG, no mesmo entendimento, declarou, em diversas oportunidades que o art. 59-D, inciso II do Anexo XV do RICMS/02 viola do art. 152 da CF/88 (por exemplo, o Agravo de Instrumento nº 1.0024.13.107794-3/001).

Ressalta que a própria legislação mineira afastou tal previsão ao revogar o art. 59-D do Anexo XV do RICMS/02, por meio do Decreto nº 46.696/14.

Sustenta quem os centros de distribuição não equiparados a industriais são estabelecimentos filiais e, portanto, extensões de matrizes fabricantes, criados com o único objetivo de escoar a produção industrial. E que as atividades praticadas pelos estabelecimentos de uma mesma empresa não são autônomas, mas complementares, tendo como finalidade a concretização do objeto social principal, portanto, necessária a equiparação entres esses estabelecimentos e os tratamentos tributários conferidos às operações por eles realizadas.

Traz o entendimento do STJ no sentido que existe unidade e interesse comum entre matriz e filiais para permitir a inclusão de todos os estabelecimentos de um mesmo contribuinte no polo passivo das execuções fiscais.

Cita ainda o art. 9º do RIPI que também equipara, de forma específica, os estabelecimentos comerciais à matriz industrial, bem como o art. 11, § 3º, inciso IV da Lei complementar nº 87/96, que prevê que todos os estabelecimentos do mesmo titular respondem pelo crédito tributário, os quais, no seu entender, confirmam a equiparação das filiais que promoveram as remessas de produtos à Impugnante às suas matrizes industriais, portanto, equivocada a aplicação do PMC para apuração da base de cálculo sobre essas operações.

Alega ser inaplicável os juros de mora sobre multa de ofício, sendo esta abusiva e arbitrária.

Requer a realização de perícia ou diligência, para verificação das afirmações trazidas pela Impugnante, formulando quesitos e indicando assistente técnico às fls. 84/85 dos autos.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da 1ª Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do Termo de Rerratificação e Lançamento de fl. 133 e Demonstrativo do Crédito Tributário de fl. 134, excluindo as exigências relativas aos

medicamentos “Anastrozol 1 mg” e “Letrozol 2,5 mg”, à Nota Fiscal nº 547.487 e demais notas fiscais que foram registradas pela Autuada no exercício seguinte.

As planilhas demonstrativas da reformulação do lançamento encontram-se no CD de fl. 136.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 139/171, aduzindo que, em que pese a retificação, o lançamento remanescente deverá ser integralmente cancelado, pelas razões já expostas anteriormente, que ora ratifica.

Acosta os documentos de fls. 172/231.

Aduz que remanesce o equívoco decorrente da exigência do ICMS/ST sobre operações, as quais a legislação mineira estabelece isenção do ICMS.

É o caso do medicamento denominado “Citrato de Tamoxifeno”, cuja previsão de isenção estaria contida no art. 6º c/c o item 87, da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, item 25 (vigente a partir de 01/06/14) e item 61 (vigente entre julho de 2012 e maio de 2014), ambos da Parte 8 do mesmo Anexo I. Trata-se da substância ativa do “Novaldex”, conforme bula disponibilizada no site do fabricante (doc.02).

Aponta ainda que foi exigido o ICMS/ST em relação a mercadorias que sequer adentraram ao estabelecimento da Autuada, pois foram recusadas. Cita como exemplo a Nota Fiscal nº 54671, emitida em 11/12/14, a qual foi anulada mediante a emissão da Nota Fiscal de entrada nº 832 (Retorno de mercadoria não entregue), emitida pelo fornecedor Takeda Distribuidora (fls. 148/149).

Apresenta planilha com todas as operações de recusa de mercadorias acompanhadas das respectivas notas fiscais de “estorno da operação” (doc. 03).

Reitera os demais os termos da impugnação inicial.

### **Da 2ª Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

A Fiscalização, novamente acatando parcialmente as razões da Defesa, retifica o crédito tributário, nos termos do Termo de Rerratificação de Lançamento de fl. 233 e Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 235, excluindo as exigências relativas aos medicamentos “Nolvadex 20 mg” e “Bicalutamida 50 mg” (mercadorias isentas) e às Notas Fiscais nº 133, 1930 e 9526, às quais referem-se a entradas de mercadorias nos estabelecimentos dos próprios fornecedores (remetentes).

As planilhas demonstrativas da reformulação do lançamento encontram-se no CD de fls. 236.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 240/273, ratifica os argumentos já expostos anteriormente, e relaciona novos documentos fiscais que compuseram o crédito tributário indevidamente, visto que se referem a mercadorias isentas.

São os medicamentos Destilbenol, Efurix e Tecnomet, os quais identifica os princípios ativos, conforme docs. 02, 03 e 04, que ora anexa às fls. 277/290, relacionados aos itens 41 e 27, 47 e 35, e 60 e 27, conforme redação vigente à época, todos relacionados na Parte 8 do Anexo I do RICMS/02.

**Da 3ª Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação**

Mais uma vez, a Fiscalização, acatando parcialmente as razões da Defesa, retifica o crédito tributário, nos termos do Termo de Rerratificação de Lançamento de fl. 292 e Demonstrativo do Crédito Tributário de fl. 293, excluindo as exigências relativas aos medicamentos “Destilbenol”, “Efurix” e “Tecnomet”.

As planilhas demonstrativas da reformulação do lançamento encontram-se no CD de fls. 294.

Novamente, a Autuada adita sua impugnação às fls. 299/330, reiterando os termos das impugnações apresentadas anteriormente.

Após as retificações do crédito tributário, a Impugnante requer que o Auto de Infração seja declarado nulo por deficiência de fundamentação e tipificação, ou ainda, que seja cancelado pelas seguintes razões: i) utilização equivocada do PMC na apuração da base de cálculo do ICMS/ST relativo às aquisições de mercadorias fornecidas por estabelecimentos equiparados a industrial e ii) incorreta exigência do ICMS/ST sobre mercadorias recusadas pela Impugnante, as quais não adentraram ao seu estabelecimento.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 335/349, refuta as alegações da Defesa.

Afasta o argumento de Defesa quanto à insubsistência do lançamento fiscal por “motivação deficiente” (art. 89, incisos IV e V, do RPTA), dizendo que o material trazido aos autos pelo Fisco e pela Impugnante mostram exatamente o contrário, e que foram informadas no Auto de Infração, a base legal e as infringências, bem como as penalidades aplicadas, atendendo a todos requisitos formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Registra que, após arguido pela Impugnante, foi constatado que, por um lapso, foram considerados na apuração fiscal produtos beneficiados pela isenção do ICMS, pelo que o Fisco promoveu novo cálculo para o crédito tributário com as devidas exclusões.

No tocante à alegação da indevida cobrança de ICMS/ST sobre produtos não constantes do Anexo XV do RICMS/02, cuja citação da Impugnante se refere à mercadoria “Disfor”, tendo sido adotado pela Fiscalização o código NCM 2106.90.30, ao invés do código NCM 3503.00.19, conforme consta na Nota Fiscal nº 190.891 de 19/12/14, esclarece que o produto elencado pela Impugnante trata-se da mercadoria “Disfor 11G x 30 saches” fornecido pelo atacadista Biolab Samus Farmacêutica Ltda.

Aduz que, em sua bula informa, dentre outras especificações, que o mesmo se trata de um suplemento nutricional à base de peptídeos de colágeno, informação esta corroborada por buscas feitas em vários sites de comercialização do referido produto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assevera que a classificação de produtos na NCM é de inteira responsabilidade do contribuinte que os comercializa, devendo este observar as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado. Constatada a inobservância das regras de interpretação pela Autuada, cabe ao Fisco rever e efetuar as adequações de forma que a classificação dos produtos reflita a posição apropriada na NCM, com vistas à correta tributação dos produtos.

Registra que, entretanto, após a reformulação do crédito tributário, restou prejudicada a discussão visto que o referido produto não consta mais entre os itens autuados no novo demonstrativo de cálculo constante do CD-R à fl. 136.

Assevera que, também foi acatado o argumento de Defesa quanto ao critério temporal adotado pela Fiscalização para a contagem do fato gerador do imposto, quando se exigiu o ICMS/ST, no momento da emissão da nota fiscal e não no efetivo ingresso da mercadoria no estabelecimento, o que resultou na exclusão da Nota Fiscal nº 547487 e demais notas fiscais, que haviam sido registradas pela Autuada no exercício seguinte, no momento da entrada das mercadorias.

Em relação à contestação do critério temporal utilizado, no que diz respeito ao lançamento ter deixado de considerar os termos do Regime Especial nº 16.000099329-72, que permitia que o ICMS/ST por ela apurado fosse recolhido até o dia 09 (nove) do 3º (terceiro) mês subsequente ao da entrada das mercadorias no seu estabelecimento, sustenta que o referido Regime Especial informa claramente ser autorizativo e não impositivo, conforme disposto em seu art. 1º. E que o regime autoriza tão somente o contribuinte, não estendendo a autorização de extensão de prazo para recolhimento a terceiros, muito menos ao Fisco, para fixar outro prazo, diverso da determinação legal, que se encontra expresso no inciso II do art. 46 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Aduz que o regime especial não exige o contribuinte de observar com zelo o cumprimento de suas obrigações, como se vê em seus arts. 10 e 11, bem como a disposição expressa § 1º do art.58 do RPTA e art. 89, que trata dos prazos de recolhimento do imposto a serem seguidos pelo Fisco na constatação de irregularidades.

Argui que, apesar dos dois últimos dispositivos citados tratarem de saídas, para não restar quaisquer dúvidas quanto a qual deve ser o critério adotado pelo Fisco, mesmo se tratando de operações de entrada e se considerando o contribuinte possuir um regime especial, basta recorrer-se aos arts. 107 e 108 do CTN.

Conclui que, com o regramento determinado pelo CTN, se alguma dúvida restar, fica muito claro que tanto faz a irregularidade de falta de recolhimento ou de recolhimento a menor do ICMS/ST ser na saída ou na entrada, que se considera esgotado o prazo de vencimento do imposto na constatação do ilícito.

Destaca ainda que, por racionalidade na organização dos lançamentos e na apresentação dos dados apurados, para efeitos de aplicação de índices e incidência de penalidades, é irrelevante o dia dentro do período em que foi verificada a irregularidade e que os lançamentos foram feitos no último dia de cada mês.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que, no tocante ao argumento de aplicação indevida de PMC ao invés de MVA, para cálculo do ICMS/ST nas operações de compra de estabelecimentos equiparados a fabricantes, há também um equívoco por parte da Impugnante. No período em discussão, os cálculos para tributação são vinculados à origem das mercadorias, como se observa no art. 59-D do Anexo XV do RICMS, que reproduz.

Argui que, até 31/12/14, as aquisições de centros de distribuição de laboratórios localizados em estados não signatários do Protocolo ICMS com Minas Gerais têm os cálculos do ICMS/ST devido calculados pelo PMC e os CDs localizados nos estados signatários, pela MVA.

Ressalta que o exemplo tomado pela Impugnante, Schering-Plough Indústria e Farmacêutica Ltda, CNPJ 03.560.974/0009-75, embora seja filial de laboratório localizado em São Paulo, estado signatário de protocolo de ICMS com Minas Gerais, esta filial (CNAE 46.44-3-01 - Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano), é um estabelecimento localizado no estado de Goiás, estado este não signatário de Protocolo do ICMS com Minas Gerais.

Assevera que a Impugnante cita a disposição legal regulatória do assunto, mas não consegue interpretá-la corretamente. A exigência fiscal está correta.

Opina pelo indeferimento da prova pericial visto que a matéria tratada nos autos é de amplo domínio das partes, não necessitando de nenhuma interferência externa para elucidar qualquer ponto, razão pela qual uma perícia não teria nada a acrescentar ou a esclarecer, sendo totalmente dispensável.

Em relação ao arguido, em aditamento à Impugnação, de que haveria no Auto de Infração a exigência de ICMS/ST sobre operações que foram recusadas pela Impugnante, verifica-se, da planilha intitulada “Operações de Recusa de Mercadorias”, que diversas notas fiscais relacionadas pela Impugnante como notas fiscais de retorno, foram emitidas seis meses, ou até mesmo, oito meses após a data da sua saída, tornando-se desarrazoada a alegação da Impugnante.

Assim sendo, entende que não são suficientes apenas alegações de que as mercadorias foram recusadas pela Impugnante, eis que foram consideradas as notas fiscais ativas dos fornecedores, sendo necessário que a Impugnante comprove suas alegações.

Ressalta que não foram acostadas pela Impugnante nenhuma declaração de recusa da mesma, do transportador ou do condutor do veículo nos documentos fiscais originais, nenhum conhecimento de transporte da ida e do retorno das mercadorias, nenhum carimbo de Posto de Fiscalização porventura existente nos trajetos. Estas provas se tornam fundamentais para o atendimento de vários comandos legais presentes no RICMS/02.

Aduz que o trânsito de retorno de mercadoria não entregue ao destinatário está condicionado à declaração expressa do transportador ou do contribuinte do motivo da recusa, conforme art.10 do Anexo IX ao RICMS/02, que transcreve.

Conclui que a emissão de notas fiscais de entrada ou a mera informação não comprovam cabalmente que as mercadorias foram recusadas ou não entregues ao destinatário.

Registra que, por outro lado, foram incluídas, indevidamente, no Auto de Infração as notas fiscais nº 000133, nº 001.930 e nº 009.526, que se tratam de notas fiscais de entradas emitidas equivocadamente pelos fornecedores constando como destinatário a Impugnante, as quais foram excluídas do cálculo do imposto exigido, mediante alteração do crédito tributário, conforme novos cálculos constantes do CD-R de fl. 236.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 354/380, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 292/294 e, ainda, para adequar a data de vencimento das exigências relativas à apuração do “ICMS/ST UF sem protocolo”, no tocante às mercadorias contempladas no Regime Especial nº 16.000099329-72 (itens 15 e 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), à data de vencimento prevista no referido Regime.

---

### **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.

### **Da Preliminar**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração em face da sua fundamentação genérica e inconclusiva, que trouxe prejuízo à sua defesa.

Alega que o Auto e Infração foi lavrado com motivação deficiente em afronta ao disposto nos incisos IV e V do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), visto que o relatório fiscal não menciona, sequer diretamente, a suposta origem da diferença de ICMS/ST lançada ou como foi apurado o referido débito.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Merece destaque as planilhas elaboradas pela Fiscalização, notadamente o “Demonstrativo do Cálculo do ICMS/ST”, que apresenta a apuração por item da nota fiscal, demonstrando a base de cálculo do ICMS/ST, destacando a MVA aplicada ou o PMC, conforme o caso.

Tanto o Relatório do Auto de Infração quanto o Relatório Fiscal anexo, informam as irregularidades apuradas, bem como a metodologia adotada na apuração.

Portanto, não se sustenta a alegação de que não foram observados os incisos IV e V do art. 89 do RPTA que preveem:

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;

(...)

Verifica-se que todas as infringências e penalidades aplicadas estão capituladas tanto no Auto de Infração, quanto no Relatório Fiscal.

Da análise dos presentes autos, em face das normas acima transcritas, verifica-se que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante requer que seja realizada perícia ou, ao menos, diligência para verificação das alegações da Impugnante. Formula quesitos às fls. 84/85 dos autos e indica assistente técnico.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta do recolhimento e do recolhimento a menor do ICMS/ST incidente sobre as operações subsequentes com as mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no período de novembro de 2013 a dezembro de 2014, oriundas de outras unidades da Federação.

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

Instruem os autos, dentre os outros, os seguintes documentos, o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 02), o Relatório Fiscal de fls. 15/18, o Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 29), cópias de Danfes por amostragem (fls. 31/41), cópia do Regime Especial (fls. 43/47) e demais planilhas de apuração do crédito tributário, constantes do CDR de fls. 48.

A Autuada, empresa estabelecida no Estado de Minas Gerais, tem por atividade principal o comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano (CNAE 46.44-3/01), sendo 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As mercadorias autuadas encontram-se listadas no item 15 (Medicamentos e outros produtos farmacêuticos), no item 24 (cosméticos e perfumaria) e item 43 (produtos alimentícios), da Parte do Anexo XV do RICMS/02, vigente até 31/12/15.

No período autuado, a Contribuinte era detentora do Regime Especial nº 16.000099329-72, que a autorizava a recolher o ICMS devido por substituição tributária nas operações subsequentes com as mercadorias relacionadas nos itens 15 e 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 até o dia 09 (nove) do 3º (terceiro) mês subsequente ao da entrada das mercadorias referidas no seu estabelecimento, sendo que tal previsão não se aplica nas hipóteses em que a responsabilidade do recolhimento seja do remetente.

A apuração das diferenças do ICMS/ST foi separada, informando os valores relativos às diferenças das notas fiscais oriundas de estados em que não há protocolo de ICMS firmado com o estado de Minas Gerais e diferenças apuradas em relação às notas fiscais oriundas de estados com protocolos de ICMS (São Paulo, Distrito Federal), conforme demonstrado na planilha Anexo 7 (CDR de fls. 48).

Cabe destacar que na apuração do ICMS/ST, os valores relativos às entradas oriundas de estados que não possuem protocolos de ICMS com o estado de Minas Gerais, os valores foram confrontados com os valores recolhidos, conforme informado no Siare, resultando na diferença denominada “ICMS/ST UF sem protocolo”, sendo que os eventuais saldos recolhidos foram abatidos das diferenças apuradas como “ICMS/ST UF com protocolo”.

A responsabilidade pelo recolhimento do “ICMS/ST UF sem protocolo”, está definida no art. 14 do Anexo XV:

***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:***

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.

(Grifou-se).

Já a responsabilidade pelo recolhimento do “ICMS/ST UF com protocolo”, está definida no art. 15 do Anexo XV:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Grifou-se).

A Impugnante contesta o lançamento fiscal, alegando que foram identificados vários equívocos na apuração das supostas diferenças de ICMS/ST recolhido a menor, que passa a elencar.

Primeiramente afirma que foi exigido ICMS/ST sobre operações, as quais a legislação mineira estabelece isenção do ICMS, conforme disposição contida no art. 18, inciso VI, do Anexo XV do RICMS/02.

Informa, num primeiro momento que seria o caso do medicamento denominado “Letrozol 2,5mg”, e em duas novas oportunidades, os medicamentos “Novaldex” (citrato de tamoxifeno), “Destilbenol”, “Efurix” e “Tecnomet”.

A Fiscalização acatou o argumento da Defesa e excluiu, além dos medicamentos supra relacionados, os medicamentos “Anastrazol 1 mg” e “Bicalutamida 50 mg”, os quais são medicamentos para tratamento do câncer, com isenção prevista no item 87 da Parte 1 e relacionados na Parte 8, todos do Anexo 1 do RICMS/02.

O segundo equívoco apontado pela Impugnante seria a cobrança indevida de ICMS/ST sobre produtos não constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Nesse ponto, informa apenas a mercadoria denominada “Disfor”, cuja NCM é 3503.00.19, conforme Nota Fiscal nº 190.891, e que teria sido reclassificada pelo Fisco para a NCM 2106.90.30.

Entretanto, tal discussão restou superada, visto que após a primeira reformulação do crédito tributário promovida pelo Fisco, a referida Nota Fiscal nº 190.891 foi excluída da apuração do crédito tributário, bem como as demais notas fiscais relacionadas à mercadoria “Disfor 11G x 30 saches”, fornecida pelo atacadista Biolab Samus Farmacêutica Ltda.

A Impugnante alega que a Fiscalização adotou, na apuração fiscal, critério temporal inadequado para a contagem do fato gerador do ICMS/ST, pois exigiu o ICMS/ST na data da emissão do documento fiscal e não na data do efetivo ingresso da mercadoria no estabelecimento da Impugnante, bem como entendeu que o suposto tributo não recolhido teria data de vencimento anterior à data estabelecida no Regime Especial nº 16.000099329-72, do qual a Impugnante era detentora à época dos fatos geradores.

Sustenta a Impugnante que, no caso do ICMS/ST não abrangido pelo Regime Especial, o art. 7º da Lei Complementar nº 87/96 indica como momento da ocorrência do fato gerador o da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente, como também o art. 14 do Anexo XV do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, como o fato gerador do ICMS/ST se dá na entrada da mercadoria, é nesse momento, por decorrência lógica, que a Contribuinte fica obrigado a escriturar a nota fiscal em seu livro Registro de Entradas, e apurar o respectivo tributo.

A Fiscalização acatou parcialmente o argumento da Defesa, no tocante a adoção da data do efetivo ingresso da mercadoria no estabelecimento da Impugnante, e corrigiu o lançamento para excluir da apuração a Nota Fiscal nº 547487, de 18/12/14, que foi escriturada no mês de janeiro de 2015, conforme apontado pela Impugnante, bem como todas as demais notas fiscais que foram registradas pela Autuada no exercício seguinte.

Entretanto, em relação às mercadorias abarcadas pelo Regime Especial nº 16.000099329-72, que permitia que o ICMS/ST por ela apurado fosse recolhido até o dia 09 (nove) do 3º (terceiro) mês subsequente ao da entrada das mercadorias no seu estabelecimento, afirma que o referido Regime Especial é apenas autorizativo e não impositivo.

Entende que o regime especial autoriza tão somente o contribuinte a recolher o imposto no prazo nele estabelecido, mas tal autorização não se estenderia a terceiros, muito menos ao Fisco, para fixar outro prazo, diverso da determinação legal, que se encontra expresso no inciso II do art. 46 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Tal conclusão se baseia nos dispositivos contidos no § 1º do art. 58 do RPTA, e nos arts. 10 e 11 do próprio RET, que dispõem expressamente que o regime não exime o Contribuinte do cumprimento das demais obrigações fiscais previstas na legislação tributária.

O Fisco cita ainda o art. 89 do RICMS/02, no qual haveria referência aos prazos a serem seguidos pelo Fisco na constatação de irregularidades, ainda que os dispositivos citados tratem de saídas, o mesmo entendimento poderia ser aplicado às operações de entrada, bastando se recorrer aos arts. 107 e 108 do CTN.

Para deslinde da questão, cabe primeiro analisar os dispositivos legais citados pelo Fisco.

Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

(...)

II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro, nas hipóteses dos arts. 14, 15, 75 e 110-A desta Parte;

(...)

A regra contida no art. 46, inciso II do Anexo XV do RICMS/02, dispõe que o prazo para recolhimento do ICMS devido por substituição tributária “o momento da entrada da mercadoria em território mineiro, nas hipóteses dos arts. 14 e 15”, que é o caso da Autuada.

Assim sendo, nas entradas oriundas de estados signatários de Protocolos de ICMS, assinados com o estado de Minas Gerais, para atribuição de responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, cujas

diferenças foram apuradas nos presentes autos, o prazo de recolhimento do imposto é o da entrada da mercadoria no território mineiro, nos termos dos arts. 15 e 46, inciso II do Anexo XV do RICMS/02.

Como já exposto, a Autuada, no período, era detentora do Regime Especial nº 16.000099329-72, que a autorizava a recolher o ICMS devido por substituição tributária nas operações subsequentes com as mercadorias relacionadas nos itens 15 e 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 até o dia 09 (nove) do 3º (terceiro) mês subsequente ao da entrada das mercadorias referidas no seu estabelecimento, sendo que tal previsão não se aplica nas hipóteses em que a responsabilidade do recolhimento seja do remetente.

A concessão do regime especial está fundamentada no § 3º do mesmo art. 46 do RICMS/02. Confira-se:

***Efeitos de 05/08/2010 a 31/01/2018 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 45.440, de 04/08/2010:***

“§ 3º Nas hipóteses abaixo relacionadas, considerando o volume das operações e mediante regime especial ou autorização provisória, após o pedido de regime e até a sua concessão, o titular da Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o estabelecimento destinatário poderá prorrogar o prazo de pagamento do imposto, caso em que o mesmo será apurado no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento:”

***Efeitos de 1º/12/2014 a 31/01/2018 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, I, ambos do Dec. nº 46.643, de 30/10/2014:***

“III - para até o dia 9 (nove) do terceiro mês subsequente ao da entrada da mercadoria, na hipótese do art. 14 desta Parte e em se tratando de central de distribuição ou distribuidor de medicamentos, exceto o distribuidor hospitalar.”

(Grifou-se).

Por oportuno, destaque-se que o § 2º do art. 1º do Regime Especial que concede prorrogação do prazo para recolhimento do ICMS/ST, nos termos do inciso III do § 3º do art. 46 do Anexo XV, do RICMS/02, não se aplica nas hipóteses em que a responsabilidade do recolhimento seja do alienante ou do remetente.

Portanto, caso se trate de entrada de mercadoria remetida em operação interestadual por contribuinte que não seja o substituto tributário, deverá a Autuada efetuar o recolhimento conforme disposto no art. 14 do Anexo XV do RICMS/02, podendo utilizar-se da prorrogação prevista no regime especial que lhe foi concedido.

Assim, o disposto no art. 89 do ICMS não se aplica à irregularidade apurada nos presentes autos, qual seja, a 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Confira-se:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

II - com documento fiscal que mencione como valor da operação importância inferior à real, no tocante à diferença;

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença;

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

(...)

Nem mesmo o disposto no § 1º do art. 58 do RPTA afasta a aplicação do prazo de recolhimento previsto no regime especial:

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

§ 1º Quando o contribuinte detentor de regime especial de tributação diferenciada der saída a mercadoria desacobertada de documento fiscal, a operação ficará sujeita à tributação normal, não se aplicando o benefício previsto no regime especial.

(...)

(Grifou-se)

Assim sendo, em relação às entradas oriundas de estados não signatários de Protocolos de ICMS, cujas diferenças foram apuradas nos presentes autos, o prazo de recolhimento do imposto é o dia 09 (nove) do 3º (terceiro) mês subsequente ao da entrada das mercadorias referidas no seu estabelecimento.

Portanto, o crédito tributário deve ser alterado, adotando como data de vencimento dos valores exigidos como “ICMS/ST UF sem protocolo”, no tocante às mercadorias contempladas no Regime Especial nº 16.000099329-72 (itens 15 e 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), à data de vencimento do ICMS/ST apurado, nos termos do referido regime.

Por oportuno, em julgamento de PTA de mesma sujeição passiva, este foi o entendimento da 1ª Câmara deste Conselho de Contribuintes, exposto no Acórdão nº 22.881/18/1ª. Veja-se:

ACÓRDÃO: 22.881/18/1ª

EMENTA

(...)

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - INTERNA. CONSTATADA FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO NO MOMENTO DAS ENTRADAS NESTE ESTADO DE MERCADORIAS RELACIONADAS NA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 (ITENS 15, 24 E 43), ADQUIRIDOS DE ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, EM RAZÃO DA UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DOS ART. 14 DO ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, DEVE-SE ADEQUAR A DATA DE VENCIMENTO DAS EXIGÊNCIAS, NO TOCANTE ÀS MERCADORIAS CONTEMPLADAS NO REGIME ESPECIAL Nº 16.00099329-72 (ITENS 15 E 24 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02), À DATA DE VENCIMENTO ESTABELECIDO NO CITADO REGIME E, AINDA, ABATER DAS EXIGÊNCIAS OS VALORES DO ICMS/ST RELATIVOS AOS MESES DE MARÇO, MAIO E AGOSTO, APURADOS E RECOLHIDOS NO MÊS SEGUINTE AOS CITADOS MESES.

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

A Impugnante sustenta que grande parte da diferença de ICM/ST apurada pelo Fisco decorre da aplicação equivocada do Preço Médio a Consumidor (PMC), ao invés da Margem de Valor Agregado (MVA), na apuração da base de cálculo do imposto incidente exclusivamente sobre as aquisições de mercadorias oriundas de CDs que estavam localizados em estados não signatários do Protocolo ICMS nº 37/09, nos termos do art. 59-D, inciso II do Anexo XV do RICMS/02.

Aduz que o art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 prevê a adoção de três métodos para apuração da base de cálculo do ICMS/ST, enquanto o art. 59 do mesmo Anexo previa o método a ser adotado no caso de medicamentos e de outros produtos farmacêuticos, da seguinte forma: i) com base no Preço Máximo a Consumidor (PMC) nas aquisições de mercadorias comercializadas por não fabricante e, ii) com base na Margem de Valor Agregado (MVA), prevista, à época, no art. 19, inciso I, alínea “b.3” do Anexo XV do RICMS/02, nas aquisições de mercadorias comercializadas por fabricantes.

Assevera que o art. 59-D do Anexo XV do RICMS/02 previa as hipóteses em que os Centros de Distribuição (CDs) seriam equiparados a industrial, para fins de aplicação do art. 59 supra. E que o único óbice para que os fornecedores da Impugnante fossem equiparados a industriais para fins de aplicação da MVA foi a origem das mercadorias autuadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diz a Impugnante que todos os CDs localizados em estados não signatários do mencionado Protocolo que remeteram mercadorias à Impugnante são de fato filiais do fabricante (mesma titularidade) e operam somente com mercadorias da matriz industrial. Cita como exemplo a Nota Fiscal nº 32.435 emitida pela filial do fornecedor Schering-Ploug Indústria Farmacêutica Ltda, CNPJ 03.560.974/0009-75, localizada em Goiás, o qual trata-se de estabelecimento filial que atua meramente como Centro de Distribuição no escoamento dos produtos fabricados pela matriz.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar.

A base de cálculo dos medicamentos (item 15) está definida no art. 59, incisos I e II 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 cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:

I - nas operações promovidas pele 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:

(...)

(Grifou-se)

Em relação às aquisições de medicamentos em operações promovidas pelos fabricantes, o Fisco utilizou a base de cálculo prevista no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, redação vigente a época dos fatos ocorridos:

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

I - em relação às operações subsequentes:

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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;

(...)

(Grifou-se).

Nesse ponto, não houve questionamento da Impugnante.

Em relação às operações de compra de centros de distribuição (CD) de fabricantes de medicamentos, observou o Fisco o disposto no art. 59, inciso II, alínea “b”, do Anexo XV, supratranscrito, qual seja o “preço máximo de venda a consumidor divulgado por entidade representativa do segmento econômico para a mercadoria” (PMC), com fundamento no art. 59-D do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período autuado. Confira-se:

***Efeitos de 1º/12/2011 a 31/12/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, “a”, ambos do Dec. nº 45.747, de 29/09/2011:***

“Art. 59-D. Para os efeitos do disposto no art. 59 desta Parte, equipara-se ao industrial fabricante o centro de distribuição de mesma titularidade, desde que:”

***Efeitos de 1º/09/2010 a 31/12/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 45.440, de 04/08/2010:***

“I - opere exclusivamente com os produtos recebidos em transferência do estabelecimento industrial;

II - esteja situado neste Estado ou em Estado signatário de protocolo para aplicação da substituição tributária nas operações com mercadorias relacionadas no item 15 da Parte 2 deste Anexo, hipótese em que fica atribuída ao centro de distribuição a responsabilidade prevista no art. 12 desta Parte.”

(...)

(Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, até 31/12/14, os centros de distribuição de laboratórios localizados em estados não signatários de protocolo ICMS com Minas Gerais não são equiparados ao industrial fabricante, para efeitos de aplicação da base de cálculo do inciso I do art. 59 do Anexo XV, do RICMS/02, sendo assim aplicável o inciso II do mesmo artigo, qual seja o PMC.

É o caso do exemplo citado pela Impugnante, das aquisições da empresa Schering-Ploug Indústria Farmacêutica Ltda, CNPJ 03.560.974/0009-75, embora filial de laboratório localizado em São Paulo, estado signatário de protocolo de ICMS com Minas Gerais, esta filial (CNAE 46.44-3-01 - Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano) é um estabelecimento localizado no estado de Goiás, estado não signatário de protocolo.

Assim sendo, correta a base de cálculo adotada pela Fiscalização para as aquisições de centros de distribuição de laboratórios localizados em estados não signatários de protocolo ICMS com Minas Gerais, a base de cálculo do ICMS/ST calculadas pelo PMC e os localizados nos estados signatários, pela MVA.

Não socorre a Impugnante as disposições legais por ela invocadas, acerca da equiparação de estabelecimentos comerciais à matriz industrial, contidas no art. 9º do RIPI, bem como no art. 11, § 3º, inciso IV da Lei complementar nº 87/96, que prevê que todos os estabelecimentos do mesmo titular respondem pelo crédito tributário, que no seu entender, confirmariam a equiparação das filiais que promoveram as remessas de produtos à Impugnante às suas matrizes industriais.

A Lei Complementar n.º 87/96 também estabelece em seu art. 11, § 3º, inciso II, que é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular. Confira-se:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

(...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

(Grifou-se)

(...)

É certo que o ICMS rege-se pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos, o que significa dizer que os estabelecimentos de um mesmo contribuinte são autônomos, no tocante ao cumprimento das obrigações principal e acessória do imposto, a teor da regra posta no art. 24 da Lei nº 6.763/75 bem como, do art. 59, inciso I do RICMS/02, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75:

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

§ 1º Equipara-se ainda, a estabelecimento autônomo:

(...)

d) cada um dos estabelecimentos do mesmo titular.

(...)

RICMS/02:

Art. 59 - Considera-se autônomo:

I - cada estabelecimento do mesmo titular situado em área diversa;

(...)

Registre-se que as alegações da Impugnante quanto ao fato de a regra disposta no art. 59-D, inciso II do Anexo XV do RICMS/02 violar o art. 152 da Constituição Federal, 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”.

Em sede de aditamento à Impugnação, a Defesa alega que também se verificou que foi exigido o ICMS/ST em relação a mercadorias que sequer adentraram ao estabelecimento da Autuada, visto que foram por ela recusadas.

Cita como exemplo a Nota Fiscal nº 54.671, emitida em 11/12/14, a qual foi anulada mediante a emissão da Nota Fiscal de entrada nº 832 (Retorno de mercadoria não entregue), emitida pelo fornecedor Takeda Distribuidora (fls. 148/149). Apresenta planilha com todas as operações cujas mercadorias não deram entrada no estabelecimento da Autuada e relaciona as respectivas notas fiscais de “estorno da operação” (doc. 03, fls. 182) e cópias de notas fiscais, de fls. 183/231.

A Fiscalização mediante a análise dos documentos fiscais carreados aos autos e da planilha doc. 03, concluiu que as notas fiscais de retorno das supostas operações recusadas, foram emitidas seis meses, ou até mesmo, oito meses após a data da sua saída, tornando-se desarrazoada a alegação da Impugnante.

Destaca a Fiscalização que não são suficientes apenas alegações de que as mercadorias foram recusadas pela Impugnante, uma vez que foram consideradas as notas fiscais ativas dos fornecedores, sendo necessário que a Impugnante comprove suas alegações.

Ressalta que não foram acostadas pela Impugnante quaisquer outros documentos que comprovem a alegada recusa por parte da Autuada, tais como declaração de recusa da mesma, do transportador ou do condutor do veículo, nos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documentos fiscais originais, conhecimento de transporte da ida e do retorno das mercadorias, ou carimbo de Posto de Fiscalização porventura existente nos trajetos.

Entende, portanto, não ser possível acatar o argumento da Impugnante, visto que não foram apresentadas provas fundamentais para o atendimento de vários comandos legais presentes no RICMS/02, citando ainda que o trânsito de retorno de mercadoria não entregue ao destinatário está condicionada a declaração expressa do transportador ou do contribuinte do motivo da recusa, conforme art.10 do Anexo IX ao RICMS/02.

Para ilustrar a situação descrita pelo Fisco, transcreve-se dados da planilha denominada “Operações de Recusa de Mercadorias”, apresentados pela Impugnante:

RAZÃO SOCIAL	NF	DT. EMISSÃO	NF Retorno por Recusa	Emissão	PRAZO EM DIAS
Colgate Palmolive Comercial	1001015	13/12/2014	6120	04/02/2015	53
	1001019	13/12/2014	6129	04/02/2015	53
	1001021	13/12/2014	6124	04/02/2015	53
	1001024	13/12/2014	6122	04/02/2015	53
	1001025	13/12/2014	6126	04/02/2015	53
Eurofarma Laboratórios S.A.	607895	17/12/2014	10365	04/03/2015	77
Germed Farmacêutica	41233	10/12/2014	1757	25/06/2015	197
Laboratório Catarinense	133826	17/12/2014	137946	19/03/2015	92
	133845	17/12/2014	137945	19/03/2015	92
Laboratório Daudt Oliveira	23642	22/12/2014	97495	20/03/2015	88
Laboratórios Bago do Brasil	16644	15/12/2014	17299	31/08/2015	259
	16645	15/12/2014	17300	31/08/2015	259
	16793	19/12/2014	17301	31/08/2015	255
Laboratórios Pfizer Ltda	6296	10/12/2014	636	13/05/2015	154
Merck S/A	122960	17/12/2014	1112	19/03/2015	92
	122999	18/12/2014	1130	23/03/2015	95
Momenta Farmacêutica	17687	23/12/2014	164	04/02/2015	43
Takeda Distribuidora	54671	11/12/2014	832	06/01/2015	26

Como se vê, as notas fiscais de entrada foram emitidas pelos fornecedores em datas bastante posteriores à data da saída da mercadoria, chegando a ser emitidas em até 259 (duzentos e cinquenta e nove) dias após a data da saída da mercadoria, não sendo possível acatar o argumento de se tratar de operação em que a mercadoria não entrou no estabelecimento destinatário.

Nota-se ainda que, todas as notas fiscais de saída dos estabelecimentos remetentes se deram em dezembro de 2014, enquanto as notas fiscais de entrada foram emitidas no exercício seguinte, ou seja, no fechamento do exercício de 2014 não compunham o estoque do fornecedor. O que reforça a tese de que adentraram ao estabelecimento da Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na legislação mineira, o retorno integral de mercadoria é tratado nos seguintes dispositivos:

RICMS/02

Anexo V

Da Nota Fiscal a ser Emitida na Entrada de Mercadoria

Art. 20. O contribuinte emitirá nota fiscal sempre que em seu estabelecimento entrarem, real ou simbolicamente, bens ou mercadorias:

(...)

V- em retorno quando não forem entregues ao destinatário, hipótese em que conterà as indicações do número, da série, da data da emissão e do valor do documento original;

(...)

Anexo XV

Art. 34. Ocorrendo devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, cuja saída tenha sido escriturada nos termos do artigo anterior, o sujeito passivo por substituição observará o disposto no artigo 78 deste Regulamento e o seguinte:

(...)

Art. 78. O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada;

(...)

***Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:***

“§ 1º Na hipótese do caput deste artigo:

I - a mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída, que terá seu prazo de validade renovado a partir da data da declaração prevista no parágrafo seguinte;

II - a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CTIC que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no artigo 10 da Parte 1 do Anexo IX.

***Efeitos de 1º/04/2008 a 31/01/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:***

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“§ 2º O transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignarão, no verso da nota fiscal ou do DANFE, o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, deverá apor no verso do documento o carimbo relativo à sua inscrição no CNPJ.”

(...)

(Grifou-se).

Depreende-se dos dispositivos supratranscritos que a Impugnante teria meios de comprovar o não recebimento das mercadorias em seu estabelecimento, mediante a apresentação de declaração de recusa no verso da nota fiscal ou do Danfe e/ou do CTCR que acobertou a remessa, dentre outros.

Entretanto, se limitou a apresentar cópia das notas fiscais de entrada emitidas pelos fornecedores, fora dos prazos que possam caracterizar devolução ou retorno de mercadoria não entregue ao destinatário.

Ademais há que se destacar que o prazo de vencimento do ICMS devido por substituição tributária é o previsto no inciso II do art. 46 do Anexo XV do RICMS/02, já citado anteriormente:

Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

(...)

II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro, nas hipóteses dos arts. 14, 15, 75 e 110-A desta Parte;

(...)

Assim, nos casos em que a Impugnante é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, em razão do remetente, sujeito passivo por substituição, não ter efetuado a retenção ou efetuado retenção a menor do imposto (art.15 do Anexo XV), o imposto é devido no momento da entrada em território mineiro.

Após análise dos documentos fiscais carreados aos autos, a Fiscalização constatou que algumas notas fiscais foram incluídas indevidamente na apuração, visto que se tratavam de notas fiscais de entrada emitidas pelos fornecedores da Impugnante, as quais foram excluídas. São as Notas Fiscais de nºs 000.133, 001.930 e 009.526.

Corretas as exigências remanescentes do ICMS/ST, bem como a Multa de Revalidação nos termos do art. 56, inciso II e do § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

(...)

Foi exigida Multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre a os valores de ICMS/ST não recolhidos, relativos às aquisições de fornecedores localizados em estados sem protocolo de ICMS, e de 100% (cem por cento) sobre a os valores de ICMS/ST não recolhidos, relativos às aquisições de fornecedores localizados em estados com os quais o Estado de Minas Gerais assinou protocolo de ICMS.

Por fim, no que tange a incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação, também não assiste razão à Contribuinte. Isso porque o art. 113 do CTN estabelece a descrição de quais parcelas compõem o crédito relacionado à obrigação principal:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

(Grifou-se)

Percebe-se que para o legislador, o crédito tributário pode ser composto por três parcelas: I) o crédito decorrente da obrigação principal, II) o crédito gerado em razão de penalidade pecuniária decorrentes dessa obrigação principal e III) o crédito eventualmente decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Citado por Leandro Paulsen, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, assim esclarece:

A obrigação principal, criação de expediente técnico-jurídico, congrega em um só objeto, em uma só relação

jurídica, mediante a operação de soma ou união de relações, os objetos das relações patrimoniais: relação jurídica tributária, relação jurídica da multa pelo não-pagamento, relação jurídica de mora e relação jurídica sancionadora instrumental, prática esta que, se, de um lado, facilita a integração e cobrança do débito fiscal, de outro, dificulta o discernimento das várias categorias e regimes jurídicos díspares que compõem a denominada obrigação tributária principal.

(...)

A redação do art. 161 do CTN prevê que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta*, ou seja, a redação do dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre o crédito e ao se referir a crédito, evidentemente o dispositivo está tratando de crédito tributário, que conforme definido pelo citado art. 113, decorre da obrigação principal onde se incluiu tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente.

No âmbito da regulamentação dada à matéria pela legislação ordinária, devemos citar o art. 226 da Lei nº 6.763/75 e ainda os arts. 2º e 3º da Resolução SEF nº 2.880/97, que disciplinaram o assunto:

**Lei nº 6.763/75**

**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.

**Resolução SEF nº 2.880/97**

**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).

**Art. 3º** Os juros de mora, ressalvada a hipótese do artigo 5º, serão calculados no momento do pagamento do crédito tributário.

(...)

Os cálculos dos juros moratórios realizados pelo Fisco estão de acordo com o arcabouço jurídico acima apresentado e por isso, não merecem qualquer reparo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 292/294 e, ainda, para adequar a data de vencimento das exigências relativas à apuração do “ICMS/ST UF sem protocolo”, no tocante às mercadorias contempladas no Regime Especial nº 16.000099329-72 (itens 15 e 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), à data de vencimento prevista no referido Regime, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Bruna Pereira Leite e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 13 de maio de 2021.**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**