

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.073/22/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001986982-49  
Impugnação: 40.010152422-34  
Impugnante: Freitas Manipulação Ltda  
IE: 001944354.00-96  
Origem: DF/Belo Horizonte - 5

### **EMENTA**

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - SIMPLES NACIONAL.** Constatada a falta de recolhimento de ICMS devido a título de antecipação de imposto, correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativo à aquisição de mercadorias por contribuinte optante pelo regime do Simples Nacional, situado em Minas Gerais, em desacordo com o previsto no § 14 do art. 42 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS Antecipação e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento precedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento, por contribuinte mineiro optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, do ICMS devido a título de antecipação tributária, decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações de aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação para comercialização e/ou industrialização, no período de 01/04/17 a 31/12/19.

Consoante explicitado no relatório do Auto de Infração, referida exigência fundamenta-se na disposição contida no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2, da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 42, § 14, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02).

Exige-se o ICMS devido e a correspondente Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente por seu representante legal, Impugnação às págs. 17/24.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 25/36.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento, por contribuinte mineiro optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, do ICMS devido a título de antecipação tributária, decorrente da diferença entre as alíquotas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interna e interestadual nas operações de aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação para comercialização e/ou industrialização, no período de 01/04/17 a 31/12/19.

Exige-se, por consequência, o ICMS devido e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Consoante explicitado no relatório do Auto de Infração, referida exigência fundamenta-se na disposição contida no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2, da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 42, § 14, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02).

A Fiscalização realizou cruzamento de dados e, tendo em vista os indícios de não recolhimento, pela Autuada, da antecipação de ICMS, emitiu o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000038408-99, anexado às págs. 04, para exame do cumprimento das obrigações tributárias no período de 01/04/17 a 31/12/19.

A exigência da antecipação do imposto fundamenta-se no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2, e § 5º, da Lei Complementar nº 123/06, a seguir reproduzido:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

(...)

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

(...)

§ 5º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam as alíneas g e h do inciso XIII do § 1º deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

Em correspondência, as obrigações tributárias das microempresas e empresas de pequeno porte estão previstas no art. 5º, inciso XII, alínea “g”, da Resolução CGSN nº 140/18.

O objetivo dessa cobrança é equiparar a carga tributária incidente nas operações internas e interestaduais. Ou seja, o intuito, sob o ponto de vista tributário, é equalizar a tributação relativa à aquisição interestadual, que normalmente é feita com a incidência de alíquotas menores, com a tributação incidente nas operações internas, normalmente efetuadas mediante aplicação de alíquotas superiores às interestaduais.

Em outras palavras, não fosse a exigência do imposto equivalente à diferença entre as alíquotas, haveria vantagem indevida para as empresas optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional que adquirem mercadorias de outros estados em relação àquelas que realizam suas compras internamente.

Isso porque o ICMS que incide sobre a operação interestadual, sob as alíquotas de 12% (doze por cento), 7% (sete por cento) ou 4% (quatro por cento), esta última para os casos de produtos importados, é menor do que aquele incidente no âmbito interno do estado, em regra, afeto à alíquota de 18% (dezoito por cento).

Nesse cenário, favorecido ainda pelo fato das empresas optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional não aproveitarem créditos, essas empresas passariam a adquirir a totalidade das mercadorias revendidas internamente de outras unidades da Federação, pois teriam menor custo.

Em sintonia com a legislação complementar, o estado de Minas Gerais estabeleceu a cobrança do “ICMS/Antecipação” às empresas optantes pelo regime diferenciado do Simples Nacional, no art. 6º, § 5º, alínea “f”, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

§ 5º O Estado poderá exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte, na hipótese de:

(...)

f) aquisição, por microempresa ou empresa de pequeno porte, de mercadoria destinada a comercialização, industrialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais complementares à produção primária, ou à utilização na prestação de serviço, relativamente à diferença entre a alíquota de aquisição e a alíquota interna.

**Efeitos de 28/12/2007 a 28/12/2017 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 20, ambos da Lei nº 17.247, de 27/12/2007:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"f) aquisição, por microempresa ou empresa de pequeno porte, de mercadoria destinada a comercialização ou industrialização, relativamente à diferença entre a alíquota de aquisição e a alíquota interna."

Normatizando a previsão legal mineira do imposto, o RICMS/02 regulamenta a matéria nos termos dos arts. 42, § 14, e 43, §§ 8º e 9º, *in verbis*:

Art. 42 As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 14. O contribuinte enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte que adquirir em operação interestadual mercadoria para industrialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais complementares à produção primária, comercialização ou utilização na prestação de serviço, fica obrigado a recolher, a título de antecipação do imposto, o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, observado o disposto no inciso I do § 8º e no § 9º do art. 43 deste regulamento.

**Efeitos de 17/08/2017 a 21/05/2018 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 47.241, de 16/08/2017:**

"§ 14. O contribuinte enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte que adquirir em operação interestadual mercadoria para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço, fica obrigado a recolher, a título de antecipação do imposto, o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, observado o disposto no inciso I do § 8º e no § 9º do art. 43 deste Regulamento."

**Efeitos de 1º/01/2016 a 16/08/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art.12, I, ambos do Dec. nº 47.013, de 16/06/2016:**

"§ 14. O contribuinte enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte que receber em operação interestadual mercadoria para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço fica obrigado a recolher, a título de antecipação do imposto, o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, observado o disposto no inciso I do § 8º e no § 9º do art. 43 deste Regulamento."

(...)

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea "a.2" será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação de que trata a subalínea "a.1" antes da exclusão do imposto;

Sendo assim, resta clara a determinação para que os contribuintes optantes pelo regime do Simples Nacional recolham, a título de antecipação do imposto, o valor resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, devida na entrada de mercadoria destinada à industrialização ou comercialização ou na utilização de serviço em prestação oriunda de outra unidade da Federação.

Saliente-se que tal regra existe desde a implantação do regime do Simples Nacional e já foi referendada pelo Poder Judiciário, por meio de decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que assim se manifestou:

STJ – RESP 1193911/MG

RELATOR MINISTRO HERMAM BENJAMIN – SEGUNDA TURMA

DATA JULGAMENTO: 04/11/2010

TRIBUTÁRIO. SIMPLES NACIONAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA. ALÍQUOTA INTERESTADUAL. ART. 13, § 1º, XIII, "G", DA LC 123/2002. EXIGIBILIDADE.

1. A CONTRIBUINTE É EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL QUE ADQUIRE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTROS ESTADOS DA FEDERAÇÃO. INSURGE-SE CONTRA A EXIGÊNCIA,

POR LEI DE SEU ESTADO, DO DIFERENCIAL ENTRE A ALÍQUOTA INTERESTADUAL (MENOR) E A INTERNA (MAIOR).

2. APESAR DE RECONHECER QUE O ART. 13, § 1º, XIII, “G”, DA LC 123/2002 DETERMINA O RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, A CORTE ESTADUAL ENTENDEU QUE A LEGISLAÇÃO LOCAL DEVERIA, NECESSARIAMENTE, PREVER A COMPENSAÇÃO POSTERIOR, O QUE NÃO HOUE. POR CONTA DA OMISSÃO DA LEI ESTADUAL EM REGULAR A MATÉRIA, A EXIGÊNCIA DO DIFERENCIAL SERIA INVÁLIDA.

3. INEXISTE DEBATE A RESPEITO DA LEGISLAÇÃO LOCAL. É INCONTROVERSO QUE A LEI MINEIRA EXIGE O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NA ENTRADA DA MERCADORIA EM SEU TERRITÓRIO E NÃO PERMITE COMPENSAÇÃO COM O TRIBUTO POSTERIORMENTE DEVIDO PELA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL.

4. TAMPOUCO HÁ DISSÍDIO QUANTO À INTERPRETAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE ADMITE A SISTEMÁTICA SIMPLIFICADA E PREVÊ, COMO REGRA, O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

5. A DEMANDA RECURSAL REFERE-SE EXCLUSIVAMENTE À ANÁLISE DO ART. 13, § 1º, XIII, “G”, DA LC 123/2002, PARA AFERIR SE A EXIGÊNCIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA É AUTO-APLICÁVEL.

6. O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA APENAS GARANTE AO ESTADO DE DESTINO A PARCELA QUE LHE CABE NA PARTILHA DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CASO NÃO HOUVESSE COBRANÇA DO DIFERENCIAL, OCORRERIA GRAVE DISTORÇÃO NA SISTEMÁTICA NACIONAL DESSE IMPOSTO. ISSO PORQUE A AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA SERIA SUBSTANCIALMENTE MENOS ONEROSA DO QUE A COMPRA NO PRÓPRIO ESTADO, SUJEITA À ALÍQUOTA INTERNA “CHEIA”.

7. SOBRE UM INSUMO, POR EX., DO RIO DE JANEIRO DESTINADO A MINAS GERAIS, INCIDE A ALÍQUOTA INTERESTADUAL DE 12%. SE O MESMO INSUMO FOR ADQUIRIDO NO PRÓPRIO ESTADO, A ALÍQUOTA INTERNA É DE 18%.

8. A COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NÃO ONERA A OPERAÇÃO POSTERIOR, PROMOVIDA PELA EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL, APENAS EQUALIZA A ANTERIOR, REALIZADA PELO FORNECEDOR, DE MODO QUE O DIFERENCIAL DE 6%, NESSE EXEMPLO (= 18 – 12), SEJA RECOLHIDO AOS COFRES DE MINAS GERAIS, MINORANDO OS EFEITOS DA CHAMADA “GUERRA FISCAL”.

9. ISSO NÃO VIOLA A SISTEMÁTICA DO SIMPLES NACIONAL, NÃO APENAS PORQUE A COBRANÇA DO DIFERENCIAL É PREVISTA EXPRESSAMENTE PELO ART. 13, § 1º, XIII, “G”, DA LC 123/2002, MAS TAMBÉM PORQUE A IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO E COMPENSAÇÃO COM AS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES É VEDADA

EM QUALQUER HIPÓTESE, E NÃO APENAS NO CASO DO DIFERENCIAL.

10. DE FATO, A LEGISLAÇÃO MINEIRA NÃO PREVÊ A COMPENSAÇÃO DO ICMS RECOLHIDO NA ENTRADA (DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA), O QUE É INCONTROVERSO, PELA SIMPLES RAZÃO DE QUE ISSO É EXPRESSAMENTE OBSTADO PELO ART. 23, CAPUT, DA LC 123/2002.

11. AO NEGAR EFICÁCIA AO DISPOSTO NO ART. 13, § 1º, XIII, “G”, DA LC 123/2002, O TJ-MG VIOLOU A LEI FEDERAL, DESCARACTERIZANDO O PRÓPRIO SIMPLES NACIONAL, O QUE IMPÕE A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

12. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (GRIFOU-SE)

E, seguindo o mesmo entendimento, assim decidiu o Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) em demanda recente:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - SIMPLES NACIONAL - ICMS - OPERAÇÕES COM BENS OU MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NAS AQUISIÇÕES EM OUTROS ESTADOS

1. A LEI COMPLEMENTAR 123/2006, AO TRATAR SOBRE O SIMPLES NACIONAL, DEFINIU QUE ESSE REGIME TRIBUTÁRIO ABRANGE O RECOLHIMENTO DO ICMS MEDIANTE DOCUMENTO ÚNICO DE ARRECADAÇÃO.

2. OCORRE QUE A PRÓPRIA LEI EXCEPCIONA ESSA MODALIDADE DE RECOLHIMENTO NAS HIPÓTESES EM QUE O ICMS É DEVIDO NAS OPERAÇÕES COM BENS OU MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NAS AQUISIÇÕES EM OUTROS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL.

3. DESSA FORMA, NÃO EXISTE ILEGALIDADE NA HIPÓTESE REGULAMENTADA PELO ART. 1º DO DECRETO ESTADUAL 44.650/2007, QUE ENCONTRA PREVISÃO EXPRESSA NA PRÓPRIA LEI COMPLEMENTAR 123/2006.

4. A QUESTÃO FOI ANALISADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, QUE ASSENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE NÃO EXISTE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, NEM TAMPOUCO DA NÃO CUMULATIVIDADE (RMS 29.568/AM) (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0287.17.006491-2/001, RELATOR(A): DES.(A) CARLOS ROBERTO DE FARIA , 8ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 22/11/2018, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 14/12/2018).

Portanto, sempre que empresa optante pelo regime de tributação do Simples Nacional adquirir em operação interestadual mercadoria destinada à industrialização ou comercialização, deverá fazer o recolhimento do “ICMS/Antecipação” no caso em que a alíquota interna com os produtos adquiridos for superior à alíquota aplicada na respectiva operação interestadual.

O Sujeito Passivo se defende informando ser optante pelo Simples Nacional, conforme Lei Complementar nº 123/06, tendo como atividade econômica a prestação de Serviços de Manipulação de Fórmulas, sendo tributado seguindo o Anexo III desta Lei Complementar, estando enquadrando no item 4.07 – Serviços farmacêuticos, da lista de serviços, constantes da LC nº 116/03, e que adquire mercadorias destinadas a prestação de serviços contratados diretamente pelos clientes, que apresentam receitas médicas.

Quanto ao relato do Sujeito Passivo de que estaria enquadrado na lista deserviços da LC nº 116/03, estando fora, portando, do alcance da cobrança do ICMS, esta questão será enfrentada mais adiante, uma vez que o prosseguimento da tentativa de defesa tende agora para o questionamento da validade da cobrança da antecipação do imposto, amparada pelo Decreto 43.080/02, diante da CR/88, onde segue se confundindo, citando os incisos XII e XIII, do art. 1º do Decreto nº 43.080, de 13 de Dezembro de 2002, onde, segundo relato da Impugnante, se determina que o contribuinte ou responsável solidário recolha, por antecipação, o diferencial de alíquotas no momento da entrada, em território mineiro, de bens ou mercadorias destinadas à comercialização ou à industrialização oriundos de outra entidade federada.

Pertinente esclarecer que a Defesa se equivoca conforme incisos a seguir transcritos:

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

XII - a operação interestadual que destine mercadoria ou bem a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a mercadoria neste Estado e a alíquota interestadual;

XIII - a prestação interestadual de serviço destinada a este Estado, tomada por consumidor final não contribuinte do imposto, relativamente à parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna estabelecida para a prestação do serviço neste Estado e a alíquota interestadual.

Portanto, verifica-se que não há relação entre o relato apresentado e o texto dos incisos presentes no decreto.

Segue a Impugnante em seu raciocínio que, por expressa disposição constitucional, o diferencial de alíquotas em operações interestaduais somente é devido nos termos do art. 155, § 2º, inciso VII da CF/88, em operações em que o contribuinte é consumidor final da mercadoria e segue informando que a cobrança da diferença entre as alíquotas estaria gerando um aumento imediato da carga tributária para os contribuintes optantes do Simples Nacional, violando o art. 170, inciso IX da CF/88,

princípio constitucional que determina ao Poder Público, seja dispensado tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas, em clara deferência ao princípio da capacidade contributiva, além de violar o art. 179 da CF/88 que estabelece o dever do Poder Público em incentivar as pequenas empresas.

Questiona então a validade do Decreto nº 43.080/02, sob o argumento de que tal decreto não seria lei formal e ainda passa a confundir antecipação do imposto com diferencial de alíquota, alegando em sua confusão, que a antecipação do imposto só poderia ser exigida quando a destinação da mercadoria tenha como destinação o ativo permanente ou consumo.

Diante disso, tem-se um claro equívoco da Impugnante ao afirmar que, estando inscrito no regime de tributação do Simples Nacional, não estaria sujeito a outras formas de cobrança do imposto.

Ao aderir a esse sistema, o contribuinte, automaticamente, se credencia como ciente de todas as regras relacionadas. Da leitura do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06, especificada anteriormente, mais precisamente em seu inciso XIII, alínea “g”, vê-se que aos estados, é devido o ICMS a título de complementação, quando a alíquota interna for maior que a de aquisição interestadual.

O § 14 do art. 42 do RICMS/02 apenas trouxe à égide da legislação tributária de Minas Gerais a autorização da exigência. Assim, não há que se falar em ser descabida a cobrança por ser inconstitucional.

Também não merece prosperar o argumento de que a cobrança estaria faltando com o incentivo ao negócio do Sujeito Passivo. Mais uma vez, ao aderir ao sistema, torna-se conhecedor de toda a legislação relacionada. Desde as suas primeiras aquisições, onde seria devida a complementação do imposto, já deveria ter recolhido e, se fosse de seu interesse, embutir o encargo no preço de venda de sua mercadoria. Tal argumento não possui amparo legal para descon sideração da exigência fiscal.

A Defesa entende que o Decreto nº 43.080/02 não é lei formal, que a matéria versada no decreto somente poderia ingressar validamente no mundo jurídico mediante a observância do processo legislativo normal, qual seja, por meio de lei estadual.

Todavia não lhe assiste razão.

O Auto de Infração está bem claro em afirmar que a antecipação do imposto por empresas optantes pelo Simples Nacional é devida. A Impugnante faz parte deste sistema especial de tributação, tanto que, em toda sua fala, repete categoricamente que a este sistema pertence.

Os dispositivos legais que embasam o lançamento foram demonstrados, desde a Lei Complementar nº 123/06, passando pela Lei nº 6.763/75, pelo Decreto nº 43080/02 (RICMS/02) e Instrução Normativa emitida pela SEF/MG. Basta uma leitura mais atenta para se entender que a Impugnante se encaixa perfeitamente na exigência. .

Quanto à alegação do Sujeito Passivo de que não seria alcançado por tal cobrança por estar, em sua crença, enquadrado no item 4.07 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03, também não lhe assiste razão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Primeiramente verifica-se que o Sujeito Passivo está qualificado no CNAE 4771-7/02 (Principal) - Comércio varejista de produtos farmacêuticos, com manipulação de fórmulas e no CNAE 4713-0/02 (Secundária) - Lojas de variedades, exceto lojas de departamentos ou magazines, com venda direta no estabelecimento.

Assevera a Autuada estar enquadrada no item 4.07 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03 e que tem como atividade econômica a prestação de serviços de manipulação de fórmulas.

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº116, de 31 de julho de 2003.

(...)

4.07 - Serviços farmacêuticos.

Não se pode considerar toda e qualquer manipulação de medicamentos como atividade enquadrada no item 4.07, que se refere a “serviços farmacêuticos”, sendo imprescindível que o serviço prestado envolva o “preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega aos fregueses, em caráter pessoal, para consumo”.

Nas demais hipóteses, em que não estão presentes as características da personalidade na manipulação e produção do medicamento prescrito por profissional habilitado, inexistente a presença do conceito de prestação de serviço farmacêutico, pois a situação caracteriza a produção de medicamentos para venda, mediante oferecimento genérico aos consumidores.

O substitutivo ao projeto de lei complementar aprovado na Câmara dos Deputados introduziu o “subitem 4.07 – serviços farmacêuticos, inclusive de manipulação”, tendo este projeto retornado ao Senado Federal em 18 de dezembro de 2002, para votação, sendo que, no Senado Federal, o parecer do Relator sobre o substitutivo da Câmara dos Deputados, propôs a exclusão da expressão “inclusive de manipulação” do item 4.07 da lista de serviços, seguindo assim para a aprovação.

Portanto, percebe-se que foi opção do legislador, após debates políticos entre representantes dos estados e dos municípios, não incluir as atividades de farmácias de manipulação na tributação municipal, pelo fato de poder tratar-se de operação que envolve o fornecimento conjunto de mercadorias e serviços.

Importante salientar a definição do conceito “Manipulação de Medicamentos”, segundo a Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) nº 67/07:

Manipulação: conjunto de operações farmacotécnicas, com finalidade de elaborar preparações magistrais e oficinais e fracionar especialidades farmacêuticas para uso humano. E ainda, de acordo com a mesma Resolução, as definições de preparação magistral e de preparação oficial:

Preparação magistral: é aquela preparada na farmácia, a partir de uma prescrição de profissional habilitado, destinada a um paciente individualizado, e que estabeleça

em detalhes sua composição, forma farmacêutica, posologia e modo de usar.

Preparação oficial: é aquela preparada na farmácia, cuja fórmula esteja inscrita no Formulário Nacional ou em Formulários Internacionais reconhecidos pela ANVISA.

Portanto fica claro que da atividade de manipulação, tanto pode resultar um produto feito sob encomenda, com base em receita médica (preparação magistral), quanto pode resultar um produto colocado à venda indistintamente ao público em geral (preparação oficial), elaborado com base em fórmulas não individualizadas, mas padronizadas, registradas e reconhecidas pelas autoridades sanitárias.

Registra-se, por oportuno, que para a preparação oficial, nos termos da Resolução já citada, na rotulação dos medicamentos não são exigidos a indicação dos nomes do prescriptor (médico responsável) nem do paciente (consumidor final encomendante), como se exige na rotulação da preparação magistral, o que comprova o caráter pessoal e sob encomenda desta última.

Para tanto, é crucial que a farmácia de manipulação mantenha sistema de controle da produção e do estoque capaz de segregar os medicamentos elaborados a partir da preparação magistral daqueles elaborados a partir da preparação oficial, para apresentação tanto ao Fisco estadual quanto ao Fisco municipal, para que cada qual possa fiscalizar e verificar o correto recolhimento dos impostos de sua respectiva competência.

Portanto, tem-se clara a situação dos medicamentos produzidos por farmácia de manipulação – com a ressalva da necessária distinção entre preparação magistral e preparação oficial – destacando-se o fato de que o item 4.07 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 versa exclusivamente sobre “serviços farmacêuticos”, silenciando a respeito da fabricação (ou manipulação) de medicamentos, sendo certo que durante o processo legislativo da Lei Complementar nº 116/03, foi expressamente rejeitada pelo Congresso Nacional a expressão “inclusive de manipulação”.

De acordo com a Resolução RDC nº 67/07, a ANVISA proíbe as farmácias de manipulação de manterem estoques de medicamentos de preparação magistral, o que confirma o caráter personalíssimo desses medicamentos.

A farmácia de manipulação é compelida a fazer a gestão dos estoques dos insumos destinados a produzir tanto o medicamento tributado pelo ISS, quanto pelo ICMS, bem como dos estoques dos medicamentos (produtos acabados) “de prateleira” destinados ao público em geral.

Consequência dessa proibição, constitui requisito essencial do medicamento resultante da formulação magistral que a sua preparação seja realizada após a encomenda, e, portanto, sua entrega ocorra em momento posterior ao atendimento inicial do paciente (consumidor final).

Tal proibição, todavia, inexistente para os medicamentos de preparação oficial, produzidos sem vinculação a uma encomenda individualizada do paciente,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observando fórmulas já padronizadas, registradas e reconhecidas pela ANVISA, os quais já se encontram prontos para comercialização e disponíveis nas prateleiras das farmácias, destinados à venda ao público em geral, conforme dispositivo transcrito a seguir:

“10.1. A farmácia pode manipular e manter estoque mínimo de preparações oficinais constantes do Formulário Nacional, devidamente identificadas e de bases galênicas, de acordo com as necessidades técnicas e gerenciais do estabelecimento, desde que garanta a qualidade e estabilidade das preparações.”

Portanto, como a farmácia de manipulação está autorizada pela agência reguladora do setor a manter estoques de medicamentos produzidos com base em formulações não personalizadas, para comercialização ao público em geral, não resta dúvida de que ela age como contribuinte do ICMS, estabelecendo-se o vínculo jurídico obrigacional segundo o qual a farmácia tem o dever de cumprir todas as obrigações tributárias, principal e acessórias, inclusive submeter-se às atividades de controle e fiscalização exercidas pela administração tributária estadual.

E essa é exatamente a situação em curso no Auto de Infração em exame, com a ressalva da necessária distinção entre preparação magistral e preparação oficial e destacando-se o fato de que o item 4.07 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 versa exclusivamente sobre “serviços farmacêuticos”, silenciando a respeito da fabricação (ou manipulação) de medicamentos, sendo certo que, durante o processo legislativo da Lei Complementar nº 116/03, foi expressamente rejeitada pelo Congresso Nacional a expressão “inclusive de manipulação”, conforme relata o Min. Gilmar Mendes, ao proferir seu voto no julgamento do Tema nº 379 do STF.

Diante disso, após exaustiva explanação do Fisco buscando esclarecer que, o fato de o Sujeito Passivo alegar estar enquadrado no item 4.07 – Serviços farmacêuticos, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, tendo a sua atividade como manipulação de fórmulas, não o exime, de forma alguma, da obrigação de recolher o ICMS devido a título de antecipação do ICMS, em operação oriunda de outra unidade da Federação, nos casos em que a alíquota interestadual for menor que a alíquota interna aplicável para a mercadoria neste estado, uma vez que o mesmo está proibido de manter estoques somente de medicamentos de preparação magistral, estes sim exclusivos na prestação de serviços como serviços farmacêuticos, de acordo com a Resolução RDC nº 67/07 da ANVISA.

Concluindo, a farmácia de manipulação está autorizada pela agência reguladora do setor a manter estoques de medicamentos produzidos com base em formulações não personalizadas, para comercialização ao público em geral, não restando dúvida de que a farmácia de manipulação age como contribuinte do ICMS, tendo certamente o dever de cumprir todas as obrigações tributárias.

Correta, portanto, a exigência do ICMS/Antecipação e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, transcrita a seguir, pelo descumprimento da obrigação principal:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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.

(Grifou-se)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) e Paulo Levy Nassif.

**Sala das Sessões, 23 de fevereiro de 2022.**

**Gislana da Silva Carlos**  
**Relatora**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Presidente**

CSP

23.073/22/2ª

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 30/03/2022 - Cópia WEB

13