

Acórdão: 24.047/22/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001885189-81
Impugnação: 40.010151633-69
Impugnante: Rezende Ramos Farmacêutica Ltda
IE: 702812079.00-31
Origem: DF/Uberlândia

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. Todavia, devem ser excluídas das exigências, as operações de entrada, cujas mercadorias foram empregadas pra vendas de medicamentos manipulados, realizada sob encomenda direta do consumidor final, por estarem sujeitas ao ISS. Corretas as exigências remanescentes de ICMS Antecipação e Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

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 01/02/16 a 20/12/19.

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 e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 23/27, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 62/78.

A Câmara de Julgamento determina a realização de diligência e interlocutório de págs. 80, que resulta na manifestação da Fiscalização às págs. 81/83.

Intimada, a Impugnante não se manifesta.

A Câmara de Julgamento, às págs. 85, decide deferir o requerimento de juntada de documentos (págs. 86/90), que são anexados às págs. 91/1.489.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às págs. 1.490/1.491.

DECISÃO

Conforme acima relatado, 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 01/02/16 a 20/12/19.

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.

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.

(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:

"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:

(...)

§ 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.

A Autuada, em sua peça defensiva, alega, em síntese:

- que nenhuma razão assiste a Fazenda Estadual em autuar a Impugnante, vez que referida empresa não cometeu qualquer tipo de infração;

-que, conforme se depreende do comprovante de inscrição cadastral, a Impugnante está cadastrada como uma sociedade empresária limitada, a qual atua no comércio varejista de produtos farmacêuticos, com a manipulação de fórmulas;

- que a empresa Impugnante apenas comercializa produtos sob encomenda de seus clientes, sendo que a mesma nunca atuou no mercado nacional com vendas de pronta entrega, mais conhecidos como medicamentos de “prateleiras”;
- que tal informação é de fácil percepção através da leitura dos livros e documentos fiscais da empresa, bem como do seu site oficial (<https://www.manipulacaoexata.com>), que deixa claro que a Impugnante somente comercializa remédios manipulados e sob encomenda;
- que, nesse sentido, é evidente que diferente do que foi narrado no auto de infração, em razão do seu ramo de atuação, a parte Impugnante deve recolher tão somente o Imposto Sobre Serviço -ISS, portanto, indevido o recolhimento do ICMS, sob pena de bis in idem;
- que causa estranheza o respectivo auto de infração, haja vista que a temática ora debatida já fora inclusive julgada em sede de repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal (605.552), ocasião em que a Suprema corte firmou o entendimento no sentido de que, as farmácias de manipulação em todo país devem pagar ISS sobre os produtos manipulados sobre encomenda dos clientes e ICMS sobre os produtos vendidos nas prateleiras;
- que, considerando que a Impugnante não realiza a venda de medicamento ofertados em “prateleiras”, não há nada que justifique a cobrança de ICMS.

A Fiscalização, por sua vez, assim se manifesta:

Por oito votos a três, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que as farmácias de manipulação em todo o país devem pagar ISS sobre produtos manipulados sob encomenda dos clientes e ICMS sobre aqueles vendidos nas prateleiras. Há que se ressaltar que o tema julgado em Repercussão Geral, versa quanto ao fato gerador, sobre operações mistas de manipulação e fornecimento de medicamentos por farmácias de manipulação. O trabalho ora realizado decorre da cobrança da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações de aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação e não do fornecimento (saída) das mesmas.

Ademais, o Impugnante não é contribuinte exclusivo do ISS, bem como as operações, objeto deste trabalho, não são aquisições que se deram na condição de consumidor final.

Erroneamente, a Impugnante apresentou neste Processo, a decisão do STF que dispõe sobre o ICMS nas saídas dos produtos. A presente autuação versa sobre a falta de recolhimento/recolhimento a menor do ICMS a título de Antecipação Tributária prevista no § 14 do artigo 42 da Parte Geral do RICMS/02 quando da aquisição de mercadorias em operação interestadual, onde a alíquota interna do ICMS foi maior do que a alíquota interestadual prevista para a mercadoria.

Diante do exposto, foram assim apresentadas as justificativas pelas quais não prosperam êxito as afirmações de que é irregular a cobrança do ICMS/Antecipação.

Frente aos esclarecimentos acima aduzidos, e ao flagrante equívoco nos fundamentos jurídicos eleitos pela Impugnante para sustentar seu intento, tem-se que a Impugnação em referência não merece prosperar.

Para melhor elucidar a controvérsia, a 2ª Câmara de Julgamento desse CCMG, decidiu converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização: 1) esclarecesse se todas as aquisições foram consideradas como destinadas à revenda ou se há operações não autuadas, cujas mercadorias teriam sido destinadas à manipulação; 2) apresentasse os fundamentos que a levaram a concluir que as aquisições não relacionam produtos destinados à manipulação.

E, ainda, exarou, a Câmara, despacho interlocutório para que a Autuada: 1) trouxesse aos autos, as notas fiscais de aquisição, objeto do presente AI; 2) justificasse sua conduta, considerando o argumento trazido na Impugnação de que nunca atuou no mercado nacional com vendas de pronta entrega, levando em conta que foram localizados recolhimentos a título de ICMS antecipação.

Em resposta, a Fiscalização esclarece:

Em cumprimento à decisão da 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, às folhas 80 deste PTA, a fiscalização vem através deste, informar e esclarecer que todas as aquisições interestaduais dos produtos, objeto da cobrança do ICMS Antecipação e realizadas pela contribuinte REZENDE RAMOS FARMACÊUTICA LTDA, são destinadas à manipulação.

Foi realizada diligência no local, e verificou-se que no estabelecimento não existe venda direta de medicamentos de prateleira por ela produzidos, ofertados ao público consumidor.

A autuação versa sobre a falta de recolhimento/recolhimento a menor do ICMS a título de Antecipação Tributária prevista no § 14 do artigo 42 da Parte Geral do RICMS/02 quando da aquisição de

mercadorias em operação interestadual, onde a alíquota interna do ICMS foi maior do que a alíquota interestadual prevista para a mercadoria.

Uma vez comprovada a realização dessas operações sem o devido recolhimento e/ou com recolhimento a menor do ICMS/Antecipação, a Fiscalização lançou o ICMS por estar no campo de incidência do mesmo, conforme o § 14 do artigo 42 da Parte Geral do RICMS/02 e ainda conforme artigo 13, § 1º, XIII, "g.2" e § 5º da Lei Complementar nº 123 de 14/12/2006 c/c artigo 6º, § 5º, "f" da Lei 6.763/75.

Exigiu-se ainda, a MR – Multa de Revalidação Simples (50%), nos termos do artigo 56, inciso II da Lei Estadual 6.763/75 e multa de mora e juros cabíveis.

Sendo assim, a microempresa e empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional devem recolher, a título de antecipação do imposto, o valor resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual e devido na entrada da mercadoria destinada a industrialização ou comercialização ou na utilização de serviço, em operação ou prestação oriunda de outra Unidade da Federação.

A Fiscalização, de forma geral, entende que a manipulação de produtos farmacêuticos com vistas à obtenção de medicamentos destinados à comercialização, ainda que realizada sob encomenda direta do consumidor final, encontra-se no campo de incidência do ICMS.

O § 14 do artigo 42 da Parte Geral do RICMS/02, sujeitou as operações de aquisição interestaduais, ao regime de antecipação, o fazendo com suporte em lei complementar e na própria Constituição, vez que instrumento da não discriminação tributária e da isonomia concorrencial.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça, se posicionou, alegando que 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 ICMS Antecipação, 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".

Portanto, independentemente do tipo de mercadoria, os requisitos a motivarem a obrigatoriedade de recolhimento da antecipação são que a alíquota

interna prevista no artigo 42 do RICMS, para a mesma operação, seja superior à alíquota interestadual e que a mercadoria seja destinada a industrialização, comercialização, ou na utilização de serviço, entre os outros descritos no §14.

Foi aberta vista à Autuada, que não se manifestou.

Na sequência, a Câmara desse CCMG defere o requerimento de juntada dos documentos, solicitada pela Autuada, que assim se manifesta:

No que tange ao primeiro item requer a juntada de todas as notas fiscais de aquisição de produtos, para fins de manipulação, do período correspondentes a 01/01/2016 até 31/12/2019, conforme solicitado.

Referente ao segundo ponto, a de se destacar que, conforme já afirmado na impugnação apresentada o Sujeito Passivo NUNCA ATUOU NO MERCADO NACIONAL COM VENDAS DE PRONTA ENTREGA, haja vista que o ramo de atividade da empresa é manipulação de medicamentos, prescritos por profissionais da saúde. Tal fato, já resta devidamente comprovado nos autos, uma vez que a própria fiscal, esteve pessoalmente no estabelecimento do Sujeito Passivo e constatou que, de fato, não existem produtos de “prateleira” no interior da respectiva Farmácia, a empresa atua no segmento de manipulação de fórmulas sob encomenda do consumidor final, conforme consta das fls. 81 do PTA,

Sendo assim as fórmulas são manipuladas, em caráter pessoal, mediante prescrições de profissionais habilitados ou indicação pelo farmacêutico, produzidos no próprio estabelecimento após o atendimento inicial, que serão tributadas na forma do Anexo III da LC 116/2003.

A empresa não possui estoque de fórmulas manipuladas, e muito menos mercadorias estão expostas em balcão de venda.

Referente ao recolhimento de ICMS de antecipação em alguma Nota Fiscal, primeiramente há de destacar que a própria fiscalização, menciona às fls. 81 do PTA, que “Todas as aquisições interestaduais dos produtos, objeto da cobrança do ICMS Antecipação e realizadas pela contribuinte FARMACÊUTICA LTDA, são destinadas à manipulação, cita-se por amostragem:

(...)

Diante do que alhures fora exposto, com a devida vênia, outra medida não há, se não o arquivamento do respectivo PTA.

Junta os documentos de págs. 91/1.489.

A Fiscalização novamente se manifesta, afirmando:

Através de diligência no estabelecimento da Autuada, verificou-se que no mesmo, não existe venda direta de medicamentos de prateleira por ela produzidos, ofertados ao público consumidor, ou seja, todas as aquisições interestaduais dos produtos, objeto da cobrança do ICMS Antecipação e realizadas pela Autuada, são destinadas à manipulação.

A Fiscalização entende que a manipulação de produtos farmacêuticos com vistas à obtenção de medicamentos destinados à comercialização, ainda que realizada sob encomenda direta do consumidor final, encontra-se no campo de incidência do ICMS Antecipação. Frisa-se que não existe dúvida, de que o tratamento tributário seria o mesmo, independente da Autuada comercializar produtos sob encomenda ou de pronta entrega no interior do estabelecimento. O que está em discussão, são aquisições interestaduais, de mercadorias onde a alíquota interna do ICMS foi maior do que a alíquota interestadual prevista para a mercadoria, devido na entrada da mercadoria destinada na utilização de serviço.

O RICMS, nos termos do §14 do artigo 42, sujeitou as operações de aquisição interestaduais, ao regime de antecipação, o fazendo com suporte em lei complementar e na própria Constituição, vez que instrumento da não discriminação tributária e da isonomia concorrencial.

Sendo assim, a microempresa e empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional devem recolher, a título de antecipação do imposto, o valor resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual e devido na entrada da mercadoria destinada na utilização de serviço, em operação ou prestação oriunda de outra Unidade da Federação.

Portanto, independentemente do tipo de mercadoria, ou da destinação da mesma, os requisitos a motivarem a obrigatoriedade de recolhimento da antecipação são que a alíquota interna prevista no artigo 42 do RICMS, para a mesma operação, seja superior à alíquota interestadual e que a mercadoria seja destinada a industrialização, comercialização, ou na utilização de serviço descritos no §14.

Quanto às alegações, às folhas 88/89 deste PTA, de que os recolhimentos realizados pela Autuada, foram indevidos, por se tratarem de insumos utilizados na

manipulação de fórmulas sob encomenda, não procedem, uma vez que a manipulação de produtos farmacêuticos com vistas à obtenção de medicamentos destinados à comercialização, ainda que realizada sob encomenda direta do consumidor final, encontra-se no campo de incidência do ICMS Antecipação.

O Relatório de Serviços Prestados juntados às folhas 91 a 457 demonstram que as operações foram destinadas a consumidor final, o que não descaracteriza a incidência do imposto.

As notas fiscais interestaduais anexadas às folhas 458 a 1.485, tratam-se de aquisições interestaduais de mercadorias onde a alíquota interna do ICMS foi maior que a alíquota interestadual prevista para a mercadoria, devido na entrada da mercadoria destinada na utilização de serviço.

Em detrimento do que foi exposto acima, a juntada dos documentos e as alegações da Autuada não trazem mudanças no feito fiscal.

Note-se, diante dos argumentos acima expostos, segundo informa a Fiscalização, por meio de diligência no estabelecimento da Autuada, que não existe venda direta de medicamentos de prateleira por ela produzidos, ofertados ao público consumidor, ou seja, todas as aquisições interestaduais dos produtos, objeto da cobrança do ICMS Antecipação e realizadas pela Autuada, são destinadas à manipulação.

Sobre a matéria, importante destacar o entendimento da Superintendência de Tributação da SEF/MG, que absorveu o entendimento fixado na tese para o Tema nº 379 da Suprema Corte, em razão da repercussão geral reconhecida, proveniente do julgamento do RE nº 605.552/RS, embora ela não possua o condão de vincular automaticamente os entes tributantes, conforme Consulta de Contribuintes 239/21. O referido RE possui a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DO ICMS OU DO ISS. OPERAÇÕES MISTAS. CRITÉRIO OBJETIVO. DEFINIÇÃO DE SERVIÇO EM LEI COMPLEMENTAR. MEDICAMENTOS PRODUZIDOS POR MANIPULAÇÃO DE FÓRMULAS, SOB ENCOMENDA, PARA ENTREGA POSTERIOR AO ADQUIRENTE, EM CARÁTER PESSOAL. SUBITEM 4.07 DA LISTA ANEXA À LC Nº 116/03. SUJEIÇÃO AO ISS. DISTINÇÃO EM RELAÇÃO AOS MEDICAMENTOS DE PRATELEIRA, OFERTADOS AO PÚBLICO CONSUMIDOR, OS QUAIS ESTÃO SUJEITOS AO ICMS.

1. A CORTE TRADICIONALMENTE RESOLVE AS AMBIGUIDADES ENTRE O ISS E O ICMS COM BASE EM CRITÉRIO OBJETIVO: INCIDE APENAS O PRIMEIRO SE O SERVIÇO ESTÁ DEFINIDO POR LEI COMPLEMENTAR COMO TRIBUTÁVEL POR TAL IMPOSTO, AINDA QUE SUA PRESTAÇÃO ENVOLVA A UTILIZAÇÃO OU O FORNECIMENTO DE BENS, RESSALVADAS AS EXCEÇÕES

PREVISTAS NA LEI; OU INCIDE APENAS O SEGUNDO SE A OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS ENVOLVER SERVIÇO NÃO DEFINIDO POR AQUELA LEI COMPLEMENTAR.

2. O CRITÉRIO OBJETIVO PODE SER AFASTADO SE O LEGISLADOR COMPLEMENTAR DEFINIR COMO TRIBUTÁVEIS PELO ISS SERVIÇOS QUE, ONTOLOGICAMENTE, NÃO SÃO SERVIÇOS OU SEMPRE QUE O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS SEJA DE VULTO SIGNIFICATIVO E COM EFEITO CUMULATIVO.

3. À LUZ DESSAS DIRETRIZES, INCIDE O ISS (SUBITEM 4.07 DA LISTA ANEXA À LC Nº 116/06) SOBRE AS OPERAÇÕES REALIZADAS POR FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO ENVOLVENDO O PREPARO E O FORNECIMENTO DE MEDICAMENTOS ENCOMENDADOS PARA POSTERIOR ENTREGA AO FREGUESES, EM CARÁTER PESSOAL, PARA CONSUMO; INCIDE O ICMS SOBRE OS MEDICAMENTOS DE PRATELEIRA OFERTADOS AO PÚBLICO CONSUMIDOR E PRODUZIDOS POR FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO.

4. FIXAÇÃO DA SEGUINTE TESE PARA O TEMA Nº 379 DA GESTÃO POR TEMAS DE REPERCUSSÃO GERAL: "INCIDE ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DE VENDA DE MEDICAMENTOS PREPARADOS POR FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO SOB ENCOMENDA. INCIDE ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES DE VENDA DE MEDICAMENTOS POR ELAS OFERTADOS AOS CONSUMIDORES EM PRATELEIRA." 5. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Nesse sentido, a saída de medicamentos manipulados, realizada sob encomenda direta do consumidor final, não encontra-se no campo de incidência do ICMS e sim do ISS.

Porém, em se tratando de venda de medicamento manipulado para clínicas e hospitais, incide o ICMS, haja vista que tal operação de encomenda não se reveste do caráter personalíssimo exigido na decisão do STF, além de não haver a destinação para o consumo pontual do adquirente, na medida em que não se trata de encomenda individualizada do consumidor final (paciente) e sim realizada por um intermediário, no caso, as clínicas e os hospitais.

Desta forma, nas situações em que seria devido o ISS, não há que se falar em antecipação do imposto, tendo em vista que a IN SUTRI nº 001/16, que dispõe sobre a aplicação das disposições relativas à antecipação do imposto, ao disciplinar a matéria, em seu art. 2º, § 1º, inciso III, prevê que não será devida a antecipação do imposto, quando a operação interna a consumidor final, estiver alcançada por isenção, portanto, no presente caso, por analogia, também não haveria.

Dispõe a referida norma:

IN SUTRI Nº 001/16

Art. 2º O cálculo da antecipação do imposto deverá observar o seguinte:

(...)

§ 1º Nas situações em que a operação interestadual ou interna estiver alcançada por isenção ou redução da base de cálculo, para o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cálculo da antecipação prevista no § 14 do art. 42 do RICMS devida a este Estado, será observado o seguinte:

I- (...)

II - (...)

III - se a operação interna a consumidor final neste Estado estiver alcançada por isenção, não será devida a antecipação do imposto de que trata o § 14 do art. 42 do RICMS.

Desse modo, devem ser excluídas as exigências referentes às operações de entrada, cujas mercadorias foram empregadas para vendas de medicamentos manipulados, sob encomenda de caráter pessoal, produzido de forma individualizada ao consumidor final e mantidas as exigências em relação às vendas para clínicas, hospitais e similares.

Correta, portanto, em relação às operações remanescentes, conforme acima destacado, 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:

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)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que sejam excluídas as exigências referentes às operações de entrada, cujas mercadorias foram empregadas para vendas de medicamentos manipulados, sob encomenda de caráter pessoal. Vencidos, em parte, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Relator) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, que o julgavam improcedente. Designada relatora a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora). Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2022.

Cindy Andrade Moraes
Presidente / Relatora designada

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.047/22/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001885189-81
Impugnação: 40.010151633-69
Impugnante: Rezende Ramos Farmacêutica Ltda
IE: 702812079.00-31
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Como relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, devido a título de antecipação do imposto no período de fevereiro de 2016 a dezembro de 2019, correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativo à aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação para comercialização ou industrialização pela Impugnante, optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, em desacordo com o disposto no art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, da Lei Complementar nº 123/06 c/c o art. 42, § 14, do 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.

Ressalte-se que a controvérsia aqui enfrentada não diz respeito à exigência da antecipação do ICMS em si. A imposição decorre da Lei Complementar nº 123/06, estando prevista em seu art.13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2, e § 5º:

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.

A cobrança foi instituída no direito mineiro pelo art. 6º, § 5º, alínea “f” da Lei nº 6.763/75:

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.

O dispositivo foi regulamentado pelos art. 42, § 14, e art. 43, §§ 8º e 9º do RICMS/02:

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.

[...]

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 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;

II - nas hipóteses dos incisos XII e XIII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento, ao valor da operação ou prestação será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria ou serviço;

b) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interestadual;

c) sobre o valor obtido na forma da alínea "a", será aplicada a alíquota interna estabelecida para a operação ou prestação a consumidor final neste Estado;

d) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre os valores obtidos na forma das alíneas "c" e "b".

§ 9º Nas hipóteses do § 8º, caso as operações ou prestações interestaduais ou internas estejam alcançadas por isenção ou redução da base de cálculo, para o cálculo do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestadual devido a este Estado, será observado o seguinte:

I - caso a operação ou prestação interestadual esteja alcançada por isenção ou redução da base de cálculo na unidade da Federação de origem concedida nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975, ou reinstituída com observância da Lei Complementar Federal nº 160, de 7 de agosto de 2017, e Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017, o imposto devido será calculado na forma do inciso I do § 8º, em se tratando de operação destinada a contribuinte do imposto, ou do inciso II do mesmo parágrafo, em se tratando de operação ou prestação destinada a não contribuinte do imposto;

II - caso a operação ou prestação interna a consumidor final neste Estado esteja alcançada por redução da base de cálculo:

a) incluir, para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento, ao valor da operação ou prestação, o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida para a mercadoria ou serviço na unidade da Federação de destino;

b) sobre o valor obtido na forma da alínea "a" será aplicado o percentual previsto para a redução da base de cálculo;

c) sobre a base de cálculo reduzida será aplicada a alíquota interna estabelecida para a operação ou prestação a consumidor final;

d) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "c" e o resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação ou prestação;

III - caso a operação ou prestação interna a consumidor final neste Estado esteja alcançada por isenção, não será devida a parcela do imposto de que trata este parágrafo.

Assim, é indubitoso que a legislação vigente em Minas Gerais determina que as microempresas e empresas de pequeno porte 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 operação ou prestação oriunda de outra unidade da Federação.

Contudo, entendendo que tais regras não se aplicam ao presente caso, tendo em vista estar demonstrado nos autos que a Impugnante não atua, senão com a manipulação de medicamentos sob encomenda. A questão da incidência de ICMS sobre esta atividade foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Extraordinário n.º 605.552, sob a sistemática da repercussão geral, o qual transitou em julgado em 20 de abril de 2021:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DO ICMS OU DO ISS. OPERAÇÕES MISTAS. CRITÉRIO OBJETIVO. DEFINIÇÃO DE SERVIÇO EM LEI COMPLEMENTAR. MEDICAMENTOS PRODUZIDOS POR MANIPULAÇÃO DE FÓRMULAS, SOB ENCOMENDA, PARA ENTREGA POSTERIOR AO ADQUIRENTE, EM CARÁTER PESSOAL. SUBITEM 4.07 DA LISTA ANEXA À LC Nº 116/03. SUJEIÇÃO AO ISS. DISTINÇÃO EM RELAÇÃO AOS MEDICAMENTOS DE PRATELEIRA, OFERTADOS AO PÚBLICO CONSUMIDOR, OS QUAIS ESTÃO SUJEITOS AO ICMS. 1. A CORTE TRADICIONALMENTE RESOLVE AS AMBIGUIDADES ENTRE O ISS E O ICMS COM BASE EM CRITÉRIO OBJETIVO: INCIDE APENAS O PRIMEIRO SE O SERVIÇO ESTÁ DEFINIDO POR LEI COMPLEMENTAR COMO TRIBUTÁVEL POR TAL IMPOSTO, AINDA QUE SUA PRESTAÇÃO ENVOLVA A UTILIZAÇÃO OU O FORNECIMENTO DE BENS, RESSALVADAS AS EXCEÇÕES PREVISTAS NA LEI; OU INCIDE APENAS O SEGUNDO SE A OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS ENVOLVER SERVIÇO NÃO DEFINIDO POR AQUELA LEI COMPLEMENTAR. 2. O CRITÉRIO OBJETIVO PODE SER AFASTADO SE O LEGISLADOR COMPLEMENTAR DEFINIR COMO TRIBUTÁVEIS PELO ISS SERVIÇOS QUE, ONTOLOGICAMENTE, NÃO SÃO SERVIÇOS OU SEMPRE QUE O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS SEJA DE VULTO SIGNIFICATIVO E COM EFEITO CUMULATIVO. 3. À LUZ DESSAS DIRETRIZES, INCIDE O ISS (SUBITEM 4.07 DA LISTA ANEXA À LC Nº 116/06) SOBRE AS OPERAÇÕES REALIZADAS POR FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO ENVOLVENDO O PREPARO E O FORNECIMENTO DE MEDICAMENTOS ENCOMENDADOS PARA POSTERIOR ENTREGA AO FREGUESES, EM CARÁTER PESSOAL, PARA CONSUMO; INCIDE O ICMS SOBRE OS MEDICAMENTOS DE PRATELEIRA OFERTADOS AO PÚBLICO CONSUMIDOR E PRODUZIDOS POR FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO. 4. FIXAÇÃO DA SEGUINTE TESE PARA O TEMA Nº 379 DA GESTÃO POR TEMAS DE REPERCUSSÃO GERAL: “INCIDE ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DE VENDA DE MEDICAMENTOS PREPARADOS POR FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO SOB ENCOMENDA. INCIDE ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES DE VENDA DE MEDICAMENTOS POR ELAS OFERTADOS AOS CONSUMIDORES EM PRATELEIRA.” 5. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (RE 605552, RELATOR(A): DIAS TOFFOLI, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 05/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJE-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020)

À ocasião o Tribunal proferiu a seguinte tese: “*Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira.*”

Segundo informações prestadas pelo Fisco, em resposta à diligência exarada por este Conselho, verifica-se “[...] que no estabelecimento [da Impugnante] não existe

venda direta de medicamentos de prateleira por ela produzidos, ofertados ao público consumidor.” Os documentos fiscais juntados pela Impugnante aos autos apontam no mesmo sentido, sendo, salvo melhor juízo, irrelevante para a conclusão aqui adotada o fato de a Impugnante em outras ocasiões ter recolhido por engano o imposto ora exigido. Ademais, o questionamento formulado pela 2ª Câmara neste sentido me parece ter sido suficientemente respondido pela Impugnante.

Assim, em relação às aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à manipulação de medicamentos e produtos magistrais, atividade que é sujeita ao ISS, entendo não ser devido o ICMS antecipado previsto nos dispositivos mencionados. Outra seria a conclusão, caso se verificasse que os insumos destinam-se à manipulação de medicamentos comercializados em moldes semelhantes àquele praticado nas drogarias ordinárias, os denominados “medicamentos de prateleira.” Contudo, o Fisco não logrou demonstrar ser este o caso. Pelo contrário, em suas intervenções subsequentes à manifestação fiscal, o Fisco limitou-se a discorrer sobre a aplicação da lei e a exprimir sua irrisignação com a tese esposada pelo Supremo Tribunal Federal, apesar de reconhecer que a atividade da Impugnante se enquadra perfeitamente no precedente abarcado pelo RE 605.552.

Por todo o exposto, entendo que deve ser reconhecida a improcedência do lançamento.

Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2022.

**Thiago Álvares Feital
Conselheiro**