

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.704/24/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001166791-13  
Impugnação: 40.010147546-73, 40.010147547-54 (Coob.), 40.010147548-35 (Coob.)  
Impugnante: Solumed Distribuidora de Medicamentos e Produtos Para Saude  
IE: 001591065.00-76  
Fernando Luis Prochnow (Coob.)  
CPF: 062.865.488-07  
Flávia Barbosa (Coob.)  
CPF: 257.330.168-09  
Proc. S. Passivo: Júlia Leite Alencar de Oliveira /Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, encontra-se decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de proceder à reformulação fiscal, com base no disposto no parágrafo único do art. 149 e no inciso I do art. 173, ambos do CTN.

**MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Constatou-se, mediante levantamento quantitativo financeiro diário, que a Autuada promoveu entrada, saída e manutenção em estoque desacobertadas de documento fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária (medicamentos). Irregularidades apuradas por meio de procedimento fiscal tecnicamente idôneo, previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02. Infrações caracterizadas. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para adequar a alíquota aplicada e a apuração da base de cálculo do imposto à norma de regência, acarretando majoração dos valores de ICMS/ST e respectiva multa de revalidação em relação aos valores originalmente apurados. Corretas as exigências remanescentes de, nas ocorrências de saída desacobertada, ICMS, relativo à operação própria da Contribuinte, e correspondente Multa de Revalidação simples, prevista no art. 56, inciso II, ICMS/ST e correspondente Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, e, ainda, da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75. Em relação às ocorrências de entrada e manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, correta a exigência somente da citada multa isolada.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Correta a eleição dos Coobrigados.

**Decadência parcialmente reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada promoveu entrada, saída e manutenção em estoque desacobertas de documento fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária (medicamentos), acarretando falta de recolhimento de ICMS, relativo à operação própria da Contribuinte, e de ICMS/ST.

Irregularidades apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, no exercício fechado de 2013.

Conforme registrado pelo Fisco, a Contribuinte encontrava-se enquadrada, no período fiscalizado, por meio da Portaria nº 348/14 da Superintendência de Tributação – SUTRI, na categoria de distribuidor hospitalar, assim definida no art. 222, inciso XVII, do RICMS/02, para a qual a legislação confere tratamento tributário diferenciado, conforme arts. 59-A e 59-B do Anexo XV do RICMS/02.

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

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

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

A sócia-administradora, Flávia Barbosa, foi incluída, como Coobrigada, no polo passivo da obrigação tributária, pelos atos por ela praticados, resultando no descumprimento das obrigações relativas ao ICMS, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Também na condição de Coobrigado, foi incluído no polo passivo da presente obrigação tributária, o sócio da Autuada, Fernando Luis Prochnow, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, uma vez que restou comprovada nos autos sua função de administrador da empresa em conjunto com a sócia-administradora Flávia Barbosa.

### **Da Impugnação**

Inicialmente, a Autuada e os Coobrigados solicitam ao Fisco a concessão de prazo suplementar para apresentação de impugnação, conforme documento de fls. 150/151, cuja solicitação foi indeferida, nos termos da manifestação do Fisco de fls. 152 (Ofício DF/BH-04 nº 01/2019), em que informou que inexistia na legislação tributária mineira previsão de dilação deste prazo.

Em seguida, os Sujeitos Passivos apresentam em conjunto, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 24/71, acompanhada dos documentos de fls. 72/199.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação.

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

Considerando o disposto no inciso VIII do art. 149 do CTN e, ainda, o disposto no inciso II do art. 120 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, o Fisco procede à retificação do lançamento, de acordo com o “Termo de Rerratificação de Auto de Infração” de fls. 203, para alterar a alíquota utilizada no cálculo do ICMS e do ICMS/ST, passando de 18% (dezoito por cento) para 12% (doze por cento), nos termos do art. 42, inciso I, alínea “b.8”, do RICMS/02, em razão da constatação de que *“a maioria dos produtos sujeitos ao Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) é de medicamentos genéricos”*.

Regularmente cientificados sobre a retificação, a Autuada e os Coobrigados aditam a impugnação, conforme fls. 209/254, reiterando os termos da impugnação inicial, exceto em relação à alíquota aplicada na apuração do crédito tributário.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em Manifestação de fls. 257/276, refuta as alegações da Defesa, requerendo, ao final, a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Em 27/06/19, conforme Protocolo nº 19359 neste Órgão julgador, os Impugnantes requerem a juntada de documentos, para, de acordo com o declarado, *“comprovar o quanto alegado pelo contribuinte, no que tange ao recebimento físico x fiscal de suas mercadorias”*.

Contudo, a Assessoria do CCMG indefere tal requerimento, conforme despacho de fls. 279, considerando que os documentos não guardam pertinência com o processo, uma vez que se referem a operações ocorridas nos exercícios de 2015 a 2017, ao passo que o presente trabalho trata de operações relativas a 2013.

Na oportunidade, a Assessoria do CCMG exara o despacho interlocutório de fls. 280/281, dando nova e última oportunidade à Defesa para, no prazo de 30 (trinta) dias, *“trazer aos autos todos os documentos necessários para a inequívoca comprovação de suas alegações”*.

Os Impugnantes, então, apresentam, às fls. 288/289, *“Requerimento de prorrogação de prazo para cumprimento de despacho interlocutório”* e, às fls.

297/336, um aditamento de impugnação, reiterando, mais uma vez, todos os termos da impugnação inicial, sem trazer novos documentos para compor os autos no intuito de comprovar suas alegações.

Apenas acrescentam o pedido de nulidade do lançamento, alegando ausência de AIAF, o que não permanece posteriormente, por sanado o equívoco.

O Fisco, por sua vez, comparece às fls. 355/374, manifestando-se pela procedência do lançamento, nos termos da reformulação efetuada.

Intervindo novamente no processo, a Assessoria do CCMG exara outro despacho interlocutório (fls. 376/377), para deferir o pleito dos Impugnantes, concedendo à Defesa o prazo de 30 (trinta) dias (improrrogáveis) para *“trazer aos autos todos os documentos necessários para a inequívoca comprovação de suas alegações, especialmente em relação à data da efetiva entrada no estabelecimento das mercadorias objeto de autuação”*.

Em resposta ao despacho interlocutório, a Defesa comparece às fls. 383/384 dos autos, afirmando que *“não possui neste momento novos documentos para apresentar ao fisco”*.

O Fisco, então, manifesta-se, às fls. 389/390, pela *“manutenção integral deste Auto de Infração”*.

Levando em consideração a medida determinada pela Câmara de Julgamento nos PTAs nºs 01.001167087-33, 01.001159860-39, 01.001167425-59, 01.001167224-26, 01.001181638-58 e 01.001199670-80, lavrados pelos mesmos Auditores Fiscais que lançaram o presente crédito tributário, tratando de matéria idêntica à discutida nestes autos, inclusive em relação à mercadoria (medicamentos), a Assessoria do CCMG adota medida nos mesmos moldes, exarando a diligência de fls. 392/393.

Em decorrência da diligência, o Fisco decide reformular novamente o lançamento, conforme “Termo de Reformulação do Lançamento” de fls. 394/399 e planilhas constantes do DVD de fls. 400, revendo tanto as bases de cálculo, como as alíquotas aplicadas.

Devidamente cientificados da nova reformulação do lançamento, que acarretou incremento no valor do crédito tributário, a Impugnante/Autuada comparece às fls. 409/492, para ratificar seus argumentos anteriores, acrescentando outras razões de nulidade, e acostar documentos às fls. 493/584.

Os Impugnantes/Coobrigados comparecem às fls. 585/948, manifestando-se, individualmente, nos mesmos termos da Impugnante/Autuada.

O Fisco, por fim, manifesta-se às fls. 949/956, requerendo a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 958/1002, opina, em preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, opina por reconhecer parcialmente a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário majorado mediante reformulação de lançamento, no que se refere aos

valores de ICMS/ST e respectiva multa de revalidação que extrapolaram aqueles valores inicialmente constituídos (parcelas que não constavam do AI original), em razão da decadência de que trata o art. 173, inciso I, do CTN. No mérito, quanto às exigências remanescentes, opina pela procedência do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 394/400 dos autos.

Em sessão realizada em 22/02/24, nos termos do art. 58 do Regimento Interno do CCMG e conforme decisão proferida na sessão do dia 07/02/24, o processo foi retirado de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 27/03/24.

Em sessão realizada em 27/03/24, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 24/04/24. Pela Impugnante Solumed Distribuidora de Medicamentos e Produtos Para Saúde, assistiu à deliberação a Dra. Júlia Leite Alencar de Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Luciano Neves de Souza.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo no tocante à análise da prejudicial de mérito por decadência.

### **Das Preliminares**

Os Impugnantes afirmam que houve cerceamento do direito de defesa, ao argumento de que *“se tornou impossível em 30 dias a análise das quase 2.485 folhas de relatório pelo contribuinte”*, considerando que foram lavrados mais dois autos de infração contra a empresa.

Acrescentam que, *“a empresa está trabalhando incansavelmente desde o dia 21 de dezembro de 2018, examinando alguns itens por amostragem, cujos valores sejam mais relevantes, a fim de demonstrar a ineficiência da administração pública na situação vertente”*.

Assim, requerem *“o prazo suplementar de no mínimo 90 (noventa) dias para que a empresa realmente se defenda das acusações”*, sob pena de nulidade de todo o processo em razão de cerceamento de defesa.

Contudo, não prosperam os argumentos dos Impugnantes.

De início, cumpre registrar que os PTAs n°s 01.001166791-13, 01.001167814-06 (presente processo) e 01.001201756-12 foram lavrados contra a Autuada separadamente, uma vez que o LEQFID foi processado por exercício fechado: 2013, 2014 e 2015/2017, respectivamente.

Destaca-se que os três processos mencionados são de natureza complementar, que serão tramitados de forma conjunta neste Conselho, sob o mesmo rito processual (ordinário), não se evidenciando, assim, a existência de qualquer prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa, como alegado pelos Impugnantes.

Quanto à alegação de prazo insuficiente para apresentação da defesa, importa registrar que o prazo concedido inicialmente aos Sujeitos Passivos para apresentação da impugnação obedeceu ao previsto no art. 117, *caput*, do RPTA.

Ademais, mediante despachos interlocutórios exarados pela Assessoria do CCMG (fls. 280/281 e 376/377), foram concedidas, aos Impugnantes, mais duas oportunidades para que eles pudessem “*trazer aos autos todos os documentos necessários para a inequívoca comprovação de suas alegações*”.

Além disso, o presente lançamento foi objeto de duas revisões, conforme reformulações do lançamento de fls. 203 e 394/400, momentos em que os Impugnantes tiveram novas oportunidades para se manifestarem.

Porém, os Impugnantes não trouxeram aos autos qualquer documento novo que pudesse comprovar suas alegações, restando prejudicado o pedido de prazo suplementar para apresentação de documentos.

Observa-se que, da intimação do Auto de Infração (ocorrida em dezembro de 2018) até a presente data, já transcorreram quase 5 (cinco) anos, prazo mais que suficiente para a Defesa apresentar algum documento hábil a ilidir o feito fiscal.

Assim, considera-se meramente protelatório o pleito dos Impugnantes.

No que tange à reclamação da Defesa de que o Fisco dificultou a análise dos documentos que instruíram a peça fiscal por ter optado em apresentá-los em formato PDF (*Portable Document Format*), cerceando seu direito de defesa, o Fisco esclarece que a apresentação nesses moldes não foi por sua opção, pois o programa LEQFID não disponibiliza o relatório em formato Excel.

Registra-se que, ao contrário do reclamado pela Defesa, não houve qualquer surpresa no tocante à lavratura do Auto de Infração, uma vez que “*a peça fiscal foi precedida da emissão do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000027315.90 (fls. 02), dele constando a informação de que o objeto da auditoria fiscal seria a “Análise das operações da empresa no período supracitado: entrada, saída e estoque de mercadorias através do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário”*”, cujo período fiscalizado foi de 01/01/13 a 31/12/17.

Os Impugnantes reclamam que “*a documentação acostada aos autos, ainda que houvesse tempo para analisá-la, é inócua, vez que os critérios, parâmetros e bases utilizados para elaborá-la não condizem com realidade e estão claramente distorcidos de modo que também por este motivo, restou frustrada a possibilidade de oferecimento de uma Impugnação mais detalhada, malferindo, por via reflexa, a ampla defesa e o contraditório*”.

Acrescentam que o Relatório Fiscal “*é extremamente genérico e precário e não guarda qualquer relação com os documentos acostados pela Impugnada*”.

Afirmam, também, que se encontra ausente a motivação do lançamento, argumentando que o Fisco não indicou no Relatório Fiscal o “*porque ou como inúmeras operações da empresa foram consideradas desacobertas de nota fiscal*”, não permitindo à Defesa a “*ciência do motivo que ensejou a lavratura desta autuação, mas somente da conclusão*”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alegam, assim, “*nulidade da autuação fiscal em referência por ausência de prova, fundamentação e motivação de fato que devia constar nos autos*”.

Atestam, ainda, que “*diante da ausência de delimitação do fato gerador do tributo em cobrança ficam clarividentes o vício formal e a necessidade de se anular autuação fiscal em destaque*”.

Em aditamento de impugnação, após a segunda reformulação do lançamento efetuada pelo Fisco, que acarretou incremento do crédito tributário, os Impugnantes reclamam a ausência de “*um novo relatório fiscal contendo de maneira integral e individualmente as operações consideradas como desacobertas de documento fiscal e suas respectivas bases de cálculo e alíquota, ainda que não tivessem sido objeto de alteração na oportunidade*”.

Afirmam, também, que “*a ausência de intimação do contribuinte durante o procedimento de fiscalização para prestar esclarecimentos sobre eventuais incongruências levantadas afasta, por si só, a motivação para a constituição do crédito tributário, uma vez que da análise por amostragem de alguns itens, objeto de autuação, resta evidenciado que as alegações fantasiosas do fisco seriam facilmente combatidas pela Impugnante, especialmente porque esta teria tempo hábil para contrapor os argumentos fiscais ponto a ponto*”.

Entretanto, razão não assiste à Defesa.

É cediço que o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN dispõe que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

A sua formalização encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo RPTA, que assim determina:

### RPTA

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

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

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

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

(Grifou-se)

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

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), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Registra-se que o Demonstrativo de Apuração do Crédito Tributário original (fls. 14) evidencia detalhadamente o cálculo do imposto devido e das respectivas multas, o mesmo ocorrendo nos demonstrativos das reformulações do crédito tributário (fls. 203 e 394/400).

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

Observa-se que as irregularidades encontram-se detalhadas de forma didática e analítica, para cada produto objeto de autuação, nos relatórios do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário-LEQFID, constante do DVD de fls. 19 (Anexo 3 do Auto de Infração), apuradas com base nos dados fornecidos pela própria Contribuinte, não cabendo o argumento de que as informações utilizadas no levantamento não condizem com a realidade e se apresentam distorcidas.

Por meio desse procedimento, fica demonstrada a movimentação diária de cada produto. A partir dos dados extraídos dos arquivos eletrônicos transmitidos pela empresa (estoque inicial, notas fiscais de entrada e saída), é apurado o valor relativo ao estoque final do produto no exercício fiscalizado, que, comparado ao valor registrado pela empresa, se divergente, é possível constatar a ocorrência, conforme o caso, de

saída ou estoque desacobertado de documento fiscal. E ainda, ao detectar saída de mercadoria sem estoque, verifica-se a existência de entrada desacobertada.

Em que pese ser admissível que a Defesa demonstre a ocorrência de erros, a apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo não trata de presunção, como quer fazer crer os Impugnantes, mas sim de apuração por meio de uma operação matemática, como será detalhado no mérito, cujo resultado é inquestionável, representando exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente ao final de cada período.

O ônus da prova é, portanto, dos Impugnantes, os quais poderiam elidir a acusação fiscal, anexando aos autos a prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea, mas tal prova não foi produzida nos autos.

Induidoso que os Impugnantes compreenderam e se defenderam 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.

Destarte, não há qualquer dúvida de que o Fisco cuidou de verificar o preenchimento de todos os requisitos, indispensáveis à formalização da autuação, descrevendo de forma adequada e clara a conduta tida como infracional, promovendo o embasamento legal, identificando o sujeito passivo, apurando o imposto e propondo a penalidade a ser aplicada.

Todas essas informações constam do Auto de Infração (fls. 04/08), do Relatório Fiscal (fls. 09/12), do Demonstrativo de Apuração do Crédito Tributário (fls. 14) e dos relatórios originados do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (DVD de fls. 19), bem como das reformulações do lançamento, não havendo que se falar em ofensa aos princípios jurídicos constitucionalmente assegurados.

Registra-se, ainda, que, diferente do entendimento externado pela Defesa, não há necessidade de acompanhamento do procedimento investigatório da fiscalização, que é de natureza inquisitiva, decorrente do Poder de Polícia do Estado, ficando a cargo da autoridade administrativa sua apuração, para posterior submissão ao contribuinte, que aí sim, terá garantidos o contraditório e a ampla defesa.

Endossa essa assertiva decisão do E. TJMG (Apelação cível nº1.0702.10.078405-8/002 - Comarca de Uberlândia)

Assim, não resta dúvida de que o Fisco proporcionou aos Sujeitos Passivos o desenvolvimento de suas defesas sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento do direito de defesa, portanto, não há o que se falar em ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Também não procede a reclamação da Defesa de que a diligência exarada pela Assessoria do CCMG, de fls. 392/393, *“nunca foi objeto de comunicação enviada à Impugnante, em arrepio aos princípios da publicidade dos atos administrativos e da não surpresa, e ao que determina o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos”* (art. 148).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se, claramente, nos autos que, após o cumprimento da diligência pelo Fisco, que, inclusive, resultou em reformulação do lançamento, os Impugnantes foram devidamente cientificados da reformulação, sendo a eles concedido abertura de vista ao processo bem como o prazo legal para complementar a defesa.

Os Impugnantes alegam ainda a incompetência da Assessoria do CCMG para determinar a diligência, por entenderem que *“não há nos artigos 146 e 147 do RPTA autorização para que a Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais determine a revisão do lançamento tributário pela autoridade fazendária”*.

Assim, pleiteiam o reconhecimento da nulidade do despacho de fls. 392/393 e de todos os atos subsequentes.

No entanto, mais uma vez, equívoca-se a Defesa.

A intervenção da Assessoria do CCMG no processo foi apenas no intuito de antecipar um questionamento já posto pela Câmara de Julgamento sobre trabalho idêntico ao presente, diligenciando no sentido de trazer aos autos esclarecimentos acerca da forma de apuração do imposto nos termos da legislação vigente para os produtos objeto de autuação.

Assim, ao contrário do entendimento da Defesa, não há dúvidas de que tal conduta encontra-se prevista nos arts. 146 e 147 do RPTA.

Quanto às demais razões de nulidade do Auto de Infração apresentadas pela Defesa, como, por exemplo, a respeito da base de cálculo e da alíquota adotadas na apuração do imposto exigido, de mudança de critério jurídico e da responsabilização tributária dos Coobrigados, verifica-se que são questões que se confundem com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Rejeitam-se, pois, todas as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Autuada promoveu entrada, saída e manutenção em estoque desacobertadas de documento fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária (medicamentos), acarretando falta de recolhimento de ICMS, relativo à operação própria da Contribuinte, e de ICMS incidente nas operações subsequentes (ICMS/ST).

Irregularidades apuradas por meio de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFID, no exercício fechado de 2013, utilizando-se do programa institucional da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, denominado Auditor Eletrônico.

Procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso III, do RICMS/02, realizado a partir das informações relativas às operações com mercadorias obtidas do arquivo eletrônico SPED/EFD, que contém a totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias, apresentado mensalmente pela Contribuinte, em conjunto com as informações de notas fiscais recebidas e emitidas constantes do Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica – Portal NF-e.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, o levantamento quantitativo foi realizado com base somente em dados apresentados pela própria Autuada.

Segundo o Fisco, a Contribuinte encontrava-se enquadrada, no período fiscalizado, por meio da Portaria nº 248/13 da Superintendência de Tributação – SUTRI, na categoria de distribuidor hospitalar, assim definida no art. 222, inciso XVII, do RICMS/02, para a qual a legislação confere tratamento tributário diferenciado, conforme arts. 59-A e 59-B do Anexo XV do RICMS/02:

### RICMS/02 - Anexo XV

Art. 59-A. A substituição tributária não se aplica à operação que destinar a distribuidor hospitalar mercadoria submetida ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 deste Anexo.

Art. 59-B. O distribuidor hospitalar situado neste Estado é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 13 da Parte 2 deste Anexo.

***Efeitos de 1º/06/2008 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 2º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.823, de 30/05/2008:***

“Art. 59-A. A substituição tributária não se aplica à operação que destinar a distribuidor hospitalar mercadoria de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo.

Art. 59-B. O distribuidor hospitalar situado neste Estado é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo.”

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A multa isolada, no percentual de 20% (vinte por cento) do valor da operação, foi exigida em valor inferior ao limitador máximo previsto no § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

O “Resumo Geral do Levantamento Quantitativo Financeiro Diário” do exercício de 2013, em que foram demonstrados os valores apurados, por produto, relativos a entrada, saída e estoque desacobertos de documento fiscal, foi acostado aos autos pelo Fisco, integralmente, na mídia (DVD) de fls. 19 (Anexo 3 do Auto de Infração) e, parcialmente (primeira e última página), em meio físico às fls. 16/17 (Anexo 2 do Auto de Infração).

Os valores resultantes de entrada, saída e estoque desacobertos de documento fiscal encontram-se consolidados no quadro de fls. 14 dos autos, em que foi apresentado, também, o Demonstrativo do Crédito Tributário, compondo o Anexo 1 do Auto de Infração.

Nesse documento, o Fisco esclarece que foi utilizada a alíquota de 18% (dezoito por cento) prevista na alínea “e” do inciso I do art. 42 do RICMS/02, afastando a utilização da alíquota de 12% (doze por cento) prevista para o distribuidor hospitalar, ao argumento de que, por se tratar de mercadorias desacobertas, “*não há como identificar os reais e efetivos destinatários e se esses seriam distribuidor hospitalar, órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados, conforme condição clara e objetiva disposta no art. 42, inciso I, alínea b.47 do RICMS/02 (vigente até 31/12/15)*”:

### RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

“b.47) medicamentos, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos médico-hospitalares e material de uso médico, odontológico ou laboratorial, destinados a fornecer suporte a procedimentos diagnósticos, terapêuticos ou cirúrgicos, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante ou pelo distribuidor hospitalar, **desde que destinados a distribuidor hospitalar ou a órgãos públicos, hospitais,**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

clínicas e assemelhados não-contribuintes do imposto e a operadoras de planos de saúde para fornecimento a hospitais e clínicas;”

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

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

(...)

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

(destacou-se)

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

Às fls. 203 dos autos, consta o Termo de Rerratificação de Auto de Infração, oportunidade em que o Fisco reformulou o crédito tributário com a alteração da alíquota utilizada para o cálculo do ICMS e do ICMS/ST de 18% (dezoito por cento) para 12% (doze por cento), nos termos do art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.8” do RICMS/02, tendo em vista que a maioria dos produtos considerada no Levantamento Quantitativo Financeiro Diário é medicamento genérico.

Em decorrência de diligência exarada pela Assessoria do CCMG, o Fisco reformulou novamente o crédito tributário, conforme “Termo de Reformulação do Lançamento” de fls. 394/399 e planilhas constantes do DVD de fls. 400, para, na definição da base de cálculo do ICMS/ST:

- adotar o PMC para o medicamento que possui o código EAN perfeitamente identificado e que tenha o preço PMC informado na planilha “CMED JAN 2015”;

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

O Demonstrativo do Crédito Tributário final, apurado após a segunda reformulação do crédito tributário, encontra-se no DVD de fls. 400 dos autos, em que se observa que houve majoração dos valores de ICMS/ST e respectiva multa de revalidação, se comparados aos valores originalmente lançados.

Cumpra, inicialmente, abordar a respeito do argumento dos Impugnantes, apresentado após a segunda reformulação fiscal que acarretou aumento do crédito tributário (fls. 394/400), de que restou caracterizado “*um novo lançamento*”, devendo ser reconhecido que “*a constituição do crédito tributário ora impugnado se deu somente quando da notificação da Impugnante a seu respeito, em 10.05.2022*”.

Assim, considerando o período dos fatos geradores, janeiro a dezembro de 2013, e a data da notificação do Sujeito Passivo acerca da referida reformulação, 10/05/22, os Impugnantes entendem que deve ser declarada a decadência de todo o crédito tributário.

Noutra vertente, os Impugnantes afirmam que “*é evidente que houve decadência do direito da Fazenda Pública de revisar o lançamento tributário, à luz do que dispõe o artigo 149, parágrafo único, do Código Tributário Nacional*”, o qual determina que “*a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*”.

Registra-se que, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I, do CTN, como se segue:

### CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

No presente caso, não há que se falar em homologação do lançamento e, sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Ademais, não se aplica a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, eis que a irregularidade apontada diz respeito, inclusive, a operações de saídas de mercadorias

desacobertadas de documentação fiscal, resultando em falta de recolhimento do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Infere-se, então, que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Convém acrescentar que, ainda que se entendesse pela aplicação ao presente caso da norma posta no art. 150 do CTN, a ressalva contida no seu § 4º deixa clara a sua inaplicabilidade na ocorrência de dolo.

No caso dos autos, o crédito tributário constituído decorre de entrada, manutenção em estoque e saída de mercadoria sem acobertamento fiscal, condutas que têm como elemento subjetivo o dolo, caracterizado pela omissão de receita no sentido de suprimir ou reduzir tributo.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário original relativo ao exercício de 2013 somente expirou em 31/12/18, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário inicialmente exigido, tendo em vista que a cientificação do Sujeito Passivo (Coobrigado Fernando Luis Prochnow) acerca da lavratura do Auto de Infração original ocorreu em dezembro de 2018 (fls. 21).

Registra-se que, em que pese a empresa autuada e a Coobrigada tenham sido intimadas em janeiro de 2019 (vide Avisos de Recebimento – AR de fls. 20 e 22), o Fisco demonstra que a Contribuinte já tinha conhecimento do Auto de Infração antes de 31/12/18, quando destaca em sua manifestação fiscal que “*o próprio Contribuinte, no documento no qual solicitou a concessão de prazo suplementar para apresentação da Impugnação (fls. 150 e 151), confirmou que tomou ciência do Auto de Infração no dia 26/12/2018*”.

Todavia, em relação às reformulações do crédito tributário, razão, em parte, assiste a Defesa.

Ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária. A legislação tributária exige a formalização de um ato oficial da Fiscalização para conferir liquidez à obrigação tributária surgida após a ocorrência do fato gerador, e tal formalização se dá por intermédio do lançamento.

O lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Verifica-se, pois, que o lançamento é um conjunto de procedimentos visando a constituição do crédito tributário a ser exigido pela Fazenda Pública.

Por sua vez, a decadência, no direito tributário, consiste na perda do direito subjetivo da Fiscalização de constituir o crédito tributário pelo procedimento do lançamento, em decorrência de inércia, ultrapassando o prazo legal para tanto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

### CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, **nos casos previstos no artigo 149.**

(destacou-se)

Observando-se o contexto em que se deu a última reformulação do lançamento realizada pela Fiscalização, verifica-se que ela não foi motivada pelos argumentos apresentados pela Defesa em sede de impugnação, mas, sim, determinada de ofício pela autoridade administrativa, nos termos do art. 149 do CTN.

Preceitua o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN) que o lançamento pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, desde que observado o prazo em que a Fazenda poderia exigir o crédito tributário, de acordo com o seu parágrafo único:

### CTN

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

(...)

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

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

No caso em tela, observa-se que o crédito tributário constante do DVD de fls. 400, apresenta, para parte dos produtos, revisão do crédito tributário original, a partir das alterações de base de cálculo e/ou alíquota.

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

Relembrando, os fatos geradores são do exercício de 2013.

A primeira reformulação promovida pela Fiscalização ocorreu em 20/02/19 (fls. 203). Já a segunda reformulação ocorreu em 05/04/22 (fls. 394/400), com intimação em 10/05/22 (fls. 408).

Neste ponto, analisando a regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, conclui-se não mais ser possível ao Fisco promover qualquer reformulação do crédito tributário, segundo o parágrafo único do art. 149 do CTN, eis que os fatos geradores referem-se a 2013.

Mesmo aqueles que se aliam à tese de que o “processo administrativo” trata-se, em verdade, de um “procedimento” tendente à apuração do crédito tributário, não podem se distanciar da regra da decadência, pois esta se traduz em segurança jurídica.

Dessa forma, considerando que a reformulação do lançamento, embora contenha as mesmas irregularidades imputadas inicialmente aos Sujeitos Passivos, se deu em maio de 2022, verifica-se que as exigências fiscais introduzidas no crédito tributário pela reformulação do lançamento de parte dos produtos devem ser excluídas, em face da decadência.

Cumpra, por conseguinte, analisar as irregularidades no Auto de Infração que remanescem (produtos para os quais não houve reformulação fiscal).

Os Impugnantes afirmam que o Fisco “*efetuou o cruzamento de alguns dados, estoque final = estoque inicial + entradas – saídas, pouco antes do fim do ano de 2018 sem considerar as movimentações de entrada e saída de inventário, documentos fiscais e seus respectivos arquivos eletrônicos e com base em números completamente distorcidos, lançou o crédito ora guerreado baseado em meras presunções e especulações*”.

Na tentativa de ilidirem o feito fiscal, reclamam que “*a composição diária, assim como os saldos iniciais e finais utilizados pela autoridade fazendária não foram sequer analisados pela Impugnada e apenas lançados como verdadeiros*”.

Contudo, conforme se verá adiante, não merecem ser acolhidos os argumentos da Defesa.

A mídia eletrônica de fls. 19 traz, em formato “PDF”, o resultado do levantamento quantitativo **com o movimento diário por produto**, bem como o resumo das situações apuradas com o referido produto, tais quais: estoques iniciais e finais declarados, diferenças apuradas na saída, na entrada e no estoque.

Reitera-se que o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário é um procedimento idôneo para se apurar as operações realizadas pelo contribuinte, com previsão regulamentar, conforme art. 194, inciso III, do RICMS/02, a seguir transcrito:

RICMS/02

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - levantamento quantitativo-financeiro;  
(...)

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

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

Destaca-se que as escriturações efetuadas pela empresa devem refletir ou espelhar as operações ocorridas, estando devidamente respaldadas por documentos hábeis a comprovar o lançamento. Presume-se, então, que se encontram corretas as informações prestadas pela Contribuinte pelos arquivos eletrônicos da EFD/SPED.

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

Trata-se de uma operação matemática extremamente simples, na qual o sistema, a partir do estoque inicial declarado pela Contribuinte, acrescenta as entradas e subtrai as saídas constantes dos documentos fiscais de entrada e saída, respectivamente.

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

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

Ou seja, o Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) representa exatamente toda a movimentação das mercadorias comercializadas e o estoque existente diariamente.

Logo, é possível verificar, por exemplo, quando ocorre a emissão de documento fiscal de saída de mercadoria sem que haja estoque suficiente para suprir tal saída naquele dia. Nesse caso, o aplicativo informa que houve “saída sem estoque” (SSE), o que pressupõe a ocorrência de entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal.

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

Portanto, por meio da técnica fiscal utilizada, pode-se concluir que não há nenhuma inconsistência quando o levantamento acusa a existência de entrada e saída/estoque desacobertas para uma mesma mercadoria.

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

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

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

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

Detalham, às fls. 59 dos autos, que *“o sistema de gestão utilizado pela empresa – Programa DATASUL, procedimentaliza a entrada do documento fiscal em duas etapas no estabelecimento da Impugnante:*

*1) o recebimento físico, que se trata da entrada do saldo em estoque, estando disponível de forma imediata para utilização/venda; e*

*2) o recebimento fiscal (escrituração do documento fiscal de fato), dando continuidade e finalização a primeira etapa.”*

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Explicam, em aditamento de impugnação, que “*trata-se de uma distribuidora de medicamentos e que muitas vezes é obrigada, por força de compromisso contratual e social, promover entregas de urgência junto a hospitais e clínicas e, por isso, tão logo as mercadorias chegam no estoque da Impugnante são imediatamente separadas e enviadas para entregas de ‘emergência pública’*”.

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

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

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

Observa-se que os documentos trazidos pelos Impugnantes (fls. 169/195) são utilizados pela Contribuinte para controle interno do estoque de mercadoria, sendo, portanto, desprovidos de qualquer caráter fiscal.

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

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

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

Ainda que acatasse o argumento de defesa para alterar as datas de entrada das mercadorias objeto de autuação no estabelecimento autuado, verifica-se que, em diversas situações, essa modificação não provocaria qualquer efeito no trabalho fiscal.

De forma exemplificativa, destaca-se o levantamento quantitativo relativo ao produto “Clorafenicol”, código nº 002302:



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais  
Superintendência de Fiscalização  
Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 4

SOLUÇÕES DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS E PROD. CNPJ: 11.896.598/0001-42 IE: 001.591.065-0076 Período: 01/01/2013 a 31/12/2013											
Tipo de Execução: Valor BC Operação Própria (FECRADO)											
Produto: 002302 Descrição: CLORAFENICOL COL 0,5% FRM 5ML Unidade: UN Valores Expressos em R\$(REAL)											
Data	M O V I M E N T O					E S T O Q U E				OBS	
	Se. Número	CFOP	Quantidade	Preço Unitário	Valor	% LEC	Quantidade	Preço Médio	Valor		
31/10/2013	1	002002	6108	100,000	17,9000	1.790,00	0,00	0,000	0,00	0,00	EIN
Soma das Entradas				0,000		0,00					SSE
Soma das Saídas				100,000		1.790,00					
Estoque Final (31/12/2013)								0,000		0,00	
Diferenças								0,000			

Legenda: EIN-Estoque Inicial SAC-Saída Abaixo do Custo SSE-Saída Sem Estoque PMS-Produto Agrupado PTR-Produto Transformado  
FTR-Fator de Conversão SAZ-Saída Acima da Targagem

# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais  
Superintendência de Fiscalização  
Levantamento Quantitativo Financeiro Diário

Pág. 6

SOLIMES DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS E PROD. CNPJ: 11.896.588/0001-42 IE: 001.591.065-0076 Período: 01/01/2013 a 31/12/2013  
Tipo de Operação: Valor BC Operação Própria (FECHADO)  
Produto: 002302 Descrição: CLORAFENICOL COL 0,54 FRM 5ML Unidade: UN Valores Expressos em R\$(REAL)

Demonstrativo Global de Quantidades	Débito	Crédito
1 - Estoque Inicial .....	0,000	
2 - Entradas com Notas Fiscais .....	0,000	
3 - Entradas Desacobertadas (SSE) .....	100,000	
4 - Total das Entradas (2+3) .....	100,000	
5 - Estoque Final .....		0,000
6 - Saídas com Notas Fiscais .....		100,000
7 - Saídas sem Notas Fiscais (1+4-5-6=0) .....		0,000
8 - Saídas sem Notas Fiscais (SAT) .....		0,000
9 - Total das Saídas (6 + 7 + 8) .....		100,000
10 - Soma .....	100,000	100,000
11- Estoque Desacobertado .....	0,000	
12- Total Geral .....	100,000	100,000

OBS: Saída Real (1 + 2 + 3 - 5)

Diferenças	Quantidades	Preço Unitário	Base de Cálculo
Entradas Desacobertadas(SSE) .....	100,000	17,9000	1.790,00
Saídas sem Notas Fiscais (EF) .....	0,000	0,0000	0,00
Estoque Desacobertado .....	0,000	0,0000	0,00

Observa-se que, não obstante o estoque inicial em 01/01/13 seja “zero”, a Contribuinte vendeu 100 unidades em 01/10/13 (saída com nota fiscal), não efetuando qualquer aquisição acobertada por documento fiscal durante todo o ano de 2013.

Conclui-se, então, que, de fato, houve entrada de mercadorias desacobertada de documento fiscal, considerando, ainda, que o estoque final registrado pela empresa é “zero”.

Nota-se que, nesse caso, como em diversos outros, não haveria data de entrada do produto a ser alterada, não havendo qualquer modificação na conclusão de que ocorreu entrada desacobertada de documento fiscal.

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

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

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

Cabem aos Impugnantes refutar os elementos trazidos aos autos pelo Fisco, o que não ocorreu. Pelo contrário, observa-se que a Defesa limitou-se a discussões protelatórias de nulidade, não trazendo qualquer documento que pudesse combater os dados constantes do lançamento.

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

23.704/24/2ª

21

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

### RICMS/02 - Anexo V - TÍTULO VI - CAPÍTULO I

#### Do Registro de Entradas

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

Parágrafo único. Serão também escriturados:

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

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

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

(...)

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

(Grifou-se)

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

O Ato Cotepe/ICMS nº 09/08 trata das especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD e institui o Manual de Orientação do Leiate da Escrituração Fiscal Digital - EFD, que deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais, conforme Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI. Confira-se:

#### Ato Cotepe/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008,

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

Art. 1º Fica instituído, nos termos do Anexo Único deste ato, o Manual de Orientação do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD, a que se refere a cláusula primeira do Convênio ICMS 143/06, de 15 de dezembro de 2006, que deve ser observado pelos contribuintes do ICMS e IPI para a geração de arquivos digitais.

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

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(Grifou-se)

O Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD visa orientar a geração, em arquivo digital, dos dados concernentes à Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) pelo contribuinte do ICMS e/ou IPI, inscrito no cadastro de contribuintes do respectivo órgão fiscal, e esclarecer aspectos referentes à apresentação dos registros e conteúdo de alguns campos, estrutura e apresentação do arquivo magnético para entrega ao Fisco, na forma do Ato Cotepe/ICMS nº 09/08 e suas atualizações.

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

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

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

(...)

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

(...)

**Campo 10 (DT\_DOC)** - Preenchimento: informar a data de emissão do documento, no formato “ddmmaaaa”, excluindo-se quaisquer caracteres de separação, tais como: “.”, “/”, “-”. Validação: o valor informado no campo deve ser menor ou igual ao valor do campo DT\_FIN do registro 0000.

**Campo 11 (DT\_E\_S)** - Preenchimento: informar a data de entrada ou saída, conforme a operação, no formato “ddmmaaaa”; excluindo-se quaisquer caracteres de separação, tais como: “.”, “/”, “-”. Quando o campo IND\_OPER indicar operação de “saída”, este campo será informado apenas se o contribuinte possuir este dado em seus sistemas. Validação: este campo deve ser menor ou igual ao valor do campo DT\_FIN do registro 0000. Para operações de entrada ou saída este valor deve ser maior ou igual à data de emissão (campo DT\_DOC).

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

(Destacou-se)

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

O Fisco enfatiza que “a data constante no LEQFID para cada nota fiscal de entrada é a data do campo 11 ((DT\_E\_S)) da Escrituração Fiscal Digital – EFD, o qual deve ser preenchido com a data da efetiva entrada da mercadoria no estoque da empresa.”

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

### RICMS/02 - Anexo V

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

I - a declaração de recebimento dos produtos;

II - a data do recebimento dos produtos;

III - a identificação e assinatura do recebedor dos produtos;

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

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

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

No tocante à documentação trazida aos autos pelos Impugnantes, o Fisco, de forma esclarecedora, faz a seguinte análise:

A fim de demonstrar o alegado, anexa aos autos, às fls. 169 a 195, documentos referentes a movimentação de estoque da empresa, bem como partes do relatório do levantamento quantitativo financeiro. Entretanto, os respectivos documentos não se referem a esta peça fiscal, já que são relativos ao exercício de 2014.

Ademais, junta ao processo um e-mail ("Doc. 07", fls. 196) enviado pela TOTVS (empresa que atua no desenvolvimento de soluções de negócio para empresas) à Rioclarense. O e-mail é uma resposta da TOTVS a um questionamento encaminhado pelo contribuinte acerca da possibilidade de registro das vendas em data anterior ao recebimento físico dos produtos (fls. 196 e 197). Em resposta, a TOTVS informa que: "hoje o recebimento físico sempre pode ser realizado antes do recebimento fiscal".

Pelo exposto, resta evidenciado que as provas acostadas aos autos não comprovam a regularidade das operações. Enfatize-se que um documento de controle interno não pode ser considerado como prova plena, objetiva e inquestionável. A entrada de um produto no estabelecimento de uma empresa é comprovada através do comprovante de entrega (ou

canhoto) do conhecimento de transporte, contendo a assinatura do recebedor e a data do recebimento.

Neste contexto, é importante salientar que **o sistema de gestão adotado pela empresa diverge totalmente das regras contábeis e fiscais.**

(...)

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

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

Cita também que alguns CFOP’s de devolução em consignação não foram considerados no presente trabalho, porém não demonstra o alegado.

(destacou-se)

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

Considerando que o processo tributário administrativo é regido, dentre outros, pelo princípio da verdade material, pautando-se e valorizando sempre o contraditório entre as partes e a ampla defesa concedida ao sujeito passivo, e considerando os pedidos dos Impugnantes para que fosse concedido novo prazo para apresentar a defesa, em razão da grande quantidade de itens objeto de autuação, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assessoria do CCMG exarou despachos interlocutórios, de fls. 335/336 e 426/427, a fim de dar novas oportunidades à Defesa para “*trazer aos autos todos os documentos necessários para a inequívoca comprovação de suas alegações*”.

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

Pelo exposto, como os Impugnantes não trouxeram provas capazes de ilidir o levantamento quantitativo financeiro diário, não há reparos a fazer na apuração das entradas, das saídas e dos estoques de mercadorias desacobertos de documento fiscal, conforme LEQFID constante da mídia eletrônica de fls. 19 dos autos.

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

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

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

Em relação às irregularidades apuradas de entrada e estoque de mercadorias sem o devido acobertamento fiscal, o Fisco exige corretamente apenas a citada Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a", da Lei nº 6.763/75, valor esse inferior ao limitador máximo previsto no § 2º, inciso I, do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

No que se refere à apuração da base de cálculo do ICMS/ST, o Fisco deixou consignado, inicialmente, a utilização da alíquota de 12% (doze por cento), por se tratar de medicamentos genéricos, e da MVA (Margem de Valor Agregado) para fins de apuração da base de cálculo do ICMS/ST.

Tem-se, portanto, que o LEQFID dos produtos que ainda remanescem nos autos já constava a devida adoção de alíquota e base de cálculo. Isso porque, nos termos da legislação, é devida a alíquota de 12% (doze por cento), por se tratar de medicamentos genéricos, e, por não se enquadrarem na condição PMC, é devida a aplicação da MVA (Margem de Valor Agregado).

Confira-se o disposto na legislação de regência:

### RICMS/02 - PARTE GERAL

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

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

(...)

ANEXO XV

### CAPÍTULO IX

DAS OPERAÇÕES COM MEDICAMENTOS DE USO HUMANO E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS PARA USO HUMANO OU VETERINÁRIO

**Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:**

"Art. 59. Relativamente às mercadorias de que trata o item 15 da Parte 2 deste Anexo, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é:"

(...)

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

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

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

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

(...)

5. quando a mercadoria não tiver seu preço máximo de venda a consumidor fixado por órgão público competente nem divulgado por entidade representativa do segmento econômico.

RICMS/02 - Anexo XV

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

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

"I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

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

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

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/01/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

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

*Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:*

*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; (...).*

Depreende-se da legislação supra que a alíquota reduzida de 12% (doze por cento) deve ser aplicada somente nas operações com medicamentos genéricos.

O art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, por sua vez, traz a regra geral de determinação da base de cálculo do ICMS/ST aplicável às operações sujeitas à substituição tributária nas remessas de mercadorias ao Estado de Minas Gerais. Por sua vez, o art. 59 do Anexo XV do RICMS/02 apresenta regra específica em relação ao mesmo cálculo, quando se trata de operação com o produto medicamento, situação dos autos.

Resulta, então, evidenciada a correta apuração do imposto devido nas operações de saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal (ICMS e ICMS/ST), bem como das multas cabíveis, em total observância à norma de regência, conforme reformulação do lançamento de fls. 394/400 dos autos.

Respalda essa assertiva a Consulta de Contribuinte nº 161/2018 e julgados desta Casa, a exemplo, Acórdãos nºs 24.452/23/1ª e 23.548/20/1ª.

Em aditamento de impugnação após a reformulação fiscal, os Impugnantes alegam que a reformulação do lançamento foi realizada pelo Fisco “*em descompasso com o princípio da inalterabilidade do lançamento, positivado no artigo 145, do Código Tributário Nacional*”.

Afirmam que não se está diante de uma das exceções à inalterabilidade do lançamento previstas nos arts. 145 e 149 do CTN, mas sim diante de “*manifesta alteração dos critérios jurídicos anteriormente adotados, seja porque se mostravam mais cômodos, seja porque a despeito de não poder se socorrer dessa alegação, a autoridade fiscal não conhecia o direito que pretendia aplicar, resultando na indevida determinação da alíquota e da base de cálculo do tributo supostamente devido pela Impugnante*”.

Entendem, assim, pela “*necessidade de aplicação do artigo 146, do Código Tributário Nacional*”.

Contudo, novamente sem razão a Defesa, pois, conforme se verá adiante, a reformulação do crédito tributário realizada pelo Fisco não representa qualquer modificação de critério jurídico que tenha fundamentado o trabalho.

Observa-se que a doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta, o que não ocorreu no caso em análise.

Nas palavras do professor Kyioshi Harada:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria.

Nesse sentido, importante a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28a Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

**Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito**, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (destacou-se)

No caso dos autos, verifica-se que a motivação para as reformulações do lançamento, especialmente a segunda reformulação, compreende apenas a necessidade do Fisco de apurar o imposto de acordo com a norma legal, por ser a atividade administrativa vinculada e obrigatória, como prescreve o art. 142 do CTN.

A infração é exatamente a mesma, *“entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal”*, inclusive o procedimento utilizado para se apurar tais operações desacobertas (LEQFID).

Sem embargos da questão processual da decadência existente neste PTA, não haveria óbice para que a Fiscalização procedesse reformulação do lançamento

dentro do prazo decadencial, por inexistente mudança do critério jurídico, como defendido pelos Impugnantes.

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

No entanto, no caso dos autos, não há qualquer contestação no que se refere à condição da Autuada como distribuidora hospitalar, à época dos fatos geradores, tanto que, em razão de sua condição como distribuidora hospitalar, o imposto foi exigido em relação às operações de saída de mercadoria desacompanhadas de documentação fiscal.

Dessa forma, prescinde de análise quanto ao percentual de vendas promovidas pela Contribuinte para confirmar sua condição de distribuidora hospitalar, pois essa questão não está em discussão.

Entretanto, não basta o remetente ser distribuidor hospitalar para que haja a aplicação da referida alíquota reduzida. Ela está condicionada, também, a determinados destinatários da mercadoria, sendo que, tratando-se de operações sem o devido acobertamento fiscal, não é possível a identificação dos destinatários, inviabilizando, assim, o cumprimento de uma das condições previstas para fruição do benefício de redução da alíquota.

Insta comentar, também, que resta prejudicada a alegação da Defesa de que não há “*justificativa para a majoração da alíquota*” em relação às operações de entrada e manutenção em estoque de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que, nessas situações, não houve exigência de imposto.

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

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

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS

UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

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

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

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

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

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(grifou-se)

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

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

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

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

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

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

Verifica-se que, às fls. 6 dos autos, estão discriminados os valores totais do crédito tributário, por código de receita, com os correspondentes valores originais e de juros, sendo que o campo dos juros sobre a multa isolada está zerado, em conformidade com o inciso II do art. 2º da Resolução nº 2.880, acima transcrito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

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

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

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

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

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

Reitera-se que o Fisco incluiu no polo passivo da obrigação tributária a sócia-administradora, Flávia Barbosa, bem como o sócio Fernando Luis Prochnow, já que restou comprovado, por meio de documentos e links de *sites* relacionados no Relatório do Auto de Infração (DVD de fls. 19), que eles exerciam a função de administração da empresa em conjunto.

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

Portanto, indubitoso que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a situação narrada nos presentes autos caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro.

Vale comentar que o TJMG, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

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

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

Código Tributário Nacional

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

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

Assim, considerando que o lançamento remanescente observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, e não tendo os Impugnantes apresentado prova capaz de elidir todo o feito

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

fiscal, verifica-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente demonstradas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública em relação aos produtos objeto da reformulação de fls. 394/400, com base no disposto no parágrafo único do art. 149 e no inciso I do art. 173, ambos do CTN. No mérito, à unanimidade, quanto às exigências remanescentes, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante Solumed Distribuidora de Medicamentos e Produtos Para Saúde, sustentou oralmente a Dra. Júlia Leite Alencar de Oliveira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 24 de abril de 2024.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

D