

A. I. N° - 269353.0005/08-4  
AUTUADO - CARDIODINÂMICA – COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE MATERIAIS MÉDICOS  
AUTUANTE - SÉRGIO MARCOS DE ARAÚJO CARVALHO  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
INTERNET - 19.10.10

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF N° 0304-04/10

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. FALTA DE DESTAQUE DO ICMS. Constatado tratar-se de operações tributáveis, relativas a produtos não albergados pela isenção prevista no Convênio ICMS 01/99. Infração subsistente. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FALTA DE ENTREGA APÓS INTIMAÇÃO. MULTA. Multa de 1% sobre saídas. Nos termos do art. 156, I do CTN extingue-se o crédito tributário com o pagamento total do débito pelo sujeito passivo, ficando, consequentemente, prejudicada a defesa apresentada relativo a esta infração. 3. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADA, SAÍDA E APURAÇÃO DO ICMS. FALTA DE APRESENTAÇÃO. Multa por descumprimento de obrigação acessória. Infração mantida. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. b) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Não comprovado que os valores exigidos na infração 4 tenha repercussão na infração 1 e nem é justificável a compensação das quantidades da omissão apurada na infração 5. Não acolhida a arguição de decadência pois o lançamento está em consonância com o prazo previsto pela Lei 3.956/81 (COTEB). Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 30/09/08, exige ICMS no valor de R\$706.179,77, acrescido das multas de 60% e 70% além da aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias totalizando R\$40.480,37, relativos às seguintes infrações.

1. Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regulamente escrituradas. Consta na descrição dos fatos que tomando como base o Convênio ICMS 01/99 deixou de tributar mercadorias que não estão amparadas pelo citado Convênio nos exercícios de 2003 e 2004, conforme demonstrativos juntados ao processo - R\$414.113,49.
2. Deixou de fornecer arquivos magnéticos exigidos mediante intimação, com informações ou prestações realizadas, quando regularmente intimado relativo ao período de janeiro de 2003 a julho de 2004, sendo aplicada multa - R\$40.020,37.
3. Deixou de apresentar livros fiscais, quando regularmente intimado. Consta na descrição dos fatos que deixou de apresentar os livros de Registro de Entrada, Registro de Saída e Registro de Apuração do ICMS, sendo aplicada multa - R\$460,00.
4. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de dife

de saída de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (2003) - R\$46.129,50.

5. Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2004) - R\$245.936,78.

O autuado em sua impugnação às fls. 533 a 546, inicialmente discorre sobre as infrações e diz que mesmo que os valores exigidos não tenham sido apurados de forma regular, as parcelas relativas ao exercício de 2003 até a data da intimação em 15/10/08 foram atingidas pelo instituto da decadência.

Ressalta que a omissão de saídas apurada na auditoria de estoques não pode ser concentrada em 31/12/03 devendo o valor ser dividido por 12 e aplicado a decadência proporcional, bem como afastado os valores das outras infrações cujos fatos geradores ocorreram cinco anos antes de 15/10/08.

Transcreve o art. 150, §4º, do CTN e decisões contidas no julgamento do REsp 183.603/SP e 101.407/SP do Superior Tribunal de Justiça para reforçar o seu posicionamento de que no lançamento por homologação, se a lei não fixar prazo será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, considerando-se homologado e extinto o crédito, salvo ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No mérito, quanto à infração 1, afirma que a exigência recai sobre equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde pública, indo além das questões meramente tributárias, conforme 11 Convênios ICMS sobre a matéria editados a partir de 1999, o que revela a intenção dos Estados em afastarem do campo de incidência do ICMS produtos utilizados exclusivamente em benefício da saúde humana, no caso empregado em cirurgias cardíacas.

Ressalta que a partir do Convênio 01/99 os Estados e o Distrito Federal isentaram do ICMS uma gama de produtos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, atrelado a benefício “idêntico” ao IPI, assim como autorizaram a manutenção do crédito fiscal, sem a exigência do estorno.

Alega que os produtos e insumo levantados pela fiscalização cumprem a função pretendida pela norma conveniada, muito embora existam divergências nas nomenclaturas dos produtos e modificações nas classificações, a exemplo do LEKTON 2.5X13 e CLOSUR PAD, hoje denominados PRO-KINETIC e NEPTUNE, que são “stents” e “acessórios para angioplastia coronariana”.

Afirma que ao vislumbrar o problema os Estados providenciaram regularizar formalmente a situação do NEPTUNE, através do Convênio ICMS 113/05, reconhecendo a necessidade de se isentar tal produto até 31/12/2011, de acordo com o Convênio 06/07.

Requer uma interpretação benéfica da legislação considerando o princípio constitucional da não cumulatividade tendo em vista que não se apropriou dos créditos fiscais pelas entradas (LAICMS) e caso a isenção seja negada, deve ser refeito abatendo os créditos das aquisições sob pena de cobrar imposto que seria devido aos Estados de origem, conforme planilhas juntadas com a defesa, ressaltando que o CONSEF PGE/PROFIS, já firmaram posicionamento neste sentido conforme decisão contida no Acórdão CJF 0030-11/08 cuja ementa transcreveu à fl. 540.

Argumenta ainda que em relação ao produto “LEKTON 2.5X13” (“stents”), o lançamento cobra o imposto na infração 1 e também das mesmas notas fiscais listadas resultaram nas infrações 4 e 5, o que caracteriza “bis in idem”, o que

No que tange à infração 2, afirma que é flagrante a insegurança na determinação da infração, com ofensa ao disposto no art. 16, inciso IV, “a”, do RPAF, visto que a descrição dos fatos denota que a ocorrência praticada foi a falta de atendimento às intimações, o que não legitima a imposição da multa de 1% sobre as saídas, conforme decisão contida no Acórdão CJF 0379-12/05.

Além disso, argumenta que não existe coerência entre o fato narrado e o dispositivo dado como infringido, pela não observação da Lei nº 10.847/07, o que vicia a imposição. Afirma que se a situação não é de intimação específica, cabe a sanção por falta de entrega no prazo regulamentar, de acordo com a decisão contida no Acórdão 0170-12/05.

Alega ainda, que a multa aplicada incide sobre a mesma base de cálculo da infração 1, ou seja, sobre as saídas em 2003 e 2004, observando-se o previsto no art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96.

Requer que se afastada esta hipótese, pede o cancelamento ou a redução da sanção convertendo em multa fixa de R\$ 50,00 (art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96), ou pelo menos a redução para 10% do valor cobrado, com fulcro no art. 42, § 7º, do mesmo diploma legal, em razão da sua boa fé.

No tocante à infração 3, diz que junta ao processo cópia dos livros que não teriam sido apresentados à fiscalização e requer a dispensa ou redução da multa, pois a fiscalização não foi prejudicada, o que culminou na apuração da infração 1.

Relativamente às infrações 4 e 5 relativas à “auditoria de estoques”, afirma que a primeira reporta ao exercício de 2003, cobrando ICMS decorrente da “omissão de entradas” de 201 unidades de “stent”, decorrente da emissão de notas fiscais relativas a 224 unidades, quando somente 23 unidades teriam sido vendidas.

Questiona que se a primeira infração cobra imposto sobre as saídas que foram tributadas, as 224 unidades que “saíram com nota fiscal” devem ser excluídas as saídas de “stents” (LEKTON), relacionadas na infração 1 e na infração 4.

Ressalta que a quantidade excedente que permanecer a título de “omissão de entradas”, deve ser objeto de dedução na infração 5.

Quanto à infração 5 relativa à “omissão de saídas” de “STENT” e “CARDIODESFIBRILADOR”, alega que o autuante não observou que das saídas omitidas devem ser deduzidas as omissões de entradas apuradas no período anterior, visto que as mesmas “entradas”, cujo ICMS é exigido por presunção (de certa forma então antecipado), compõem as quantidades que no período seguinte saíram sem NF.

Argumenta que as entradas omitidas que compõem o estoque final é transportado para o exercício seguinte e ao cobrar o imposto sobre a mesma quantidade, faz incidir novamente o ICMS, sobre o mesmo produto (omissão de entradas em 2003 de 201 um de STENT e omissão de saídas em 2004 de 252 un) caracterizando o “bis in idem”. Alega que para evitar o “bis in idem”, do estoque final de 2003 (248 un) deve ser deduzida a parcela pertinente a “omissão de entradas” detectada no mesmo ano, restando “estoque inicial de 2004” de 47 unidades e não 248, consequentemente a omissão de saídas em 2004 é de apenas 52 un, gerando uma base de cálculo de R\$196.456,00 e ICMS de R\$33.397,52.

Alega que essa sistemática lógica e legal segue o preceito preconizado pelo art. 60, § 1º e demais parágrafos e incisos, do RICMS, e encontra-se espelhado na decisão contida no Acórdão CJF 11/04 081-do CONSEF cuja ementa transcreveu à fl. 544.

Ainda com relação ao “stent” argumenta que houve uma injustificada majoração do preço médio unitário de 180% entre 2003 e 2004, relativo a produtos adquiridos e não vendidos em 2003 que tenham sido comercializados no exercício posterior, com adição de 180% através da “base de cálculo”.

Com relação ao produto “cardiodesfibrilador”, que é identificado pelo número da série é fácil acompanhar as operações realizadas. Afirma que a omissão de saída de 2004 não existe, pois foi criada a partir da contagem indevida d

2004, a saber: NF 64.402 – 1; NF 64.858 – 1; NF 222.161 – 4; NF 257.342 – 1; NF 245.422 – 3; NF 280.620 – 1; NF 250.473 – 1, tendo ocorrido os seguintes equívocos no levantamento fiscal:

- a) NF 280620, conforme cópia anexa, pois esta nota se reporta a compra de outro produto e por outra empresa (ELETRODO, PELA SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE ITATIBA).
- b) NF 222.161, número de série 79612092, foi encaminhado pela BIOTRONIK LTDA, em “consignação” e depois a venda foi faturada pela NF 066325 de 31.03.04;
- c) NF 222.1610 número de série 79612104, foi vendido e faturado diretamente pela BIOTRONIK para a POLIMEDIX PRODUTOS MÉDICOS LTDA, mediante a NF 65479.
- d) Os produtos de numeração 79612154, 79612193 e 79612266, entraram no estabelecimento por meio de TROCA em razão da garantia de fábrica, substituído respectivamente pelos de números de série 78012888, 78013078 e 78013041, não tendo sido comercializados em 2004, mesmo que as notas fiscais referentes às substituições tenham sido emitidas em 30/12/04, em Manaus, com envio por SEDEX em data posterior, só deram entrada no estabelecimento após o dia 02/01/05, sendo vendidos nesse mesmo ano.

Por fim protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, posterior juntada de documentos, revisão por fiscal estranho ao feito para conferência das quantidades e valores de cada produto, inclusive para identificar a repercussão das omissões de entrada de um exercício em omissão de saída em outro, culminando na improcedência dos itens contestados, ou, procedência parcial, com as deduções anteriormente fundamentadas.

O autuante na informação fiscal prestada (fls. 713/718) inicialmente discorre sobre os argumentos defensivos e passa a contestá-los. Afirma que inicialmente o autuado invocou a decadência de parte do crédito tributário, depois a abandonando e que não pode acatar a tese da decadência do direito de constituição dos créditos reclamados no exercício de 2003.

No mérito, com relação à infração 1, comenta os argumentos defensivos acerca da utilização dos produtos utilizados na prestação de serviços de saúde, inclusive que o Convênio ICMS 113/05 tenha isentado o produto NEPTUNE, anteriormente denominado CLOSUR PAR, utilizado como “acessórios para angioplastia coronariana”.

Afirma que a leitura do citado Convênio contradiz a alegação defensiva visto que o Convênio 113/05 concede isenção para os produtos considerados “stents” a partir de 24/10/05, não podendo retroagir seus efeitos o que consiste em anistia. Chama a atenção que em momento posterior da defesa o autuado requer a compensação dos créditos fiscais na apuração do ICMS devido, o que implica no reconhecimento da infração.

Admite o direito dos créditos constantes das notas fiscais de aquisição de mercadorias, mas nas planilhas juntadas às fls. 553 a 608 efetuou o cálculo do crédito fiscal “aplicando alíquota de 12% sobre o valor total das suas vendas”, o que não encontra amparo na legislação tributária.

Quanto ao pedido de exclusão do produto LEKTON 2.5X13 na primeira infração o qual consta também nas infrações 4 e 5, contesta que não há porque considerar visto que a primeira infração trata da exigência do ICMS em razão da saída de mercadoria tributada como isenta e as infrações 4 e 5 tratam de omissão de entrada e de saída de mercadorias apurada através de auditoria de estoque.

Relativamente à infração 2, comenta a aplicação da multa em razão da falta de entrega de arquivos magnéticos, não acata o pedido de conversão em multa fixa de R\$ 50,00 ou da redução para 10% do valor cobrado. Mantém a exigência fiscal nos termos originais.

Da mesma forma, afirma que o contribuinte deixou de apresentar quando regularmente intimado os livros fiscais que estavam obrigados a escriturar, devendo ser mantida a infração 3.

No tocante às infrações 4 e 5 contesta a alegação defensiva de que seja excluído da auditoria de estoque por o mesmo constar na ir

primeira trata de saídas de mercadorias tributadas como isentas enquanto as infrações 4 e 5 referem-se a omissões de entrada ou saída do mesmo produto, sendo ocorrências que não se sobrepõem.

Da mesma forma, contesta o argumento defensivo de compensação de omissão de entrada em omissão de saída no exercício seguinte, em razão de que a omissão de entrada ou saída decorre de venda ou compra não registrado na escrita fiscal. Afirma ser descabido o argumento de que as entradas omitidas compõem o estoque final transportado para o exercício seguinte, visto que o estoque final foi apurado e registrado no livro de Registro de Inventário.

Afirma que da leitura da decisão do CONSEF trazida pelo recorrente não conseguiu entender como a mesma pode amparar a tese sobre os procedimentos para realização de auditoria de estoques, motivo pelo qual entende ser descabida a pretensão do autuado.

Quanto ao argumento de que houve majoração do preço médio unitário do produto STENT, contesta dizendo que no exercício de 2003 foi apurada omissão de entrada de mercadoria e o preço médio unitário utilizado foi obtido a partir dos valores constantes das notas fiscais de entrada das mercadorias. Já no exercício de 2004 foi apurada omissão de saída de mercadoria tributada e o preço médio unitário foi obtido a partir dos valores das notas fiscais de venda da mercadoria.

Quanto à omissão de saída apurada em 2004 do produto “cardiodesfribilador”, contesta a afirmação defensiva de que ocorreu entradas de 15 unidades, visto que importam 12 unidades, conforme demonstrativos às fls. 96 e 100, e cópia das Notas Fiscais de Entrada às fls. 104, 105, 108, 130, 133, 134 e 137, todas juntadas ao processo.

Com relação ao argumento de que deve ser excluída a nota fiscal 280.620 verifica que as cópias das notas fiscais de entradas utilizadas no levantamento de estoque (fls.104, 105, 108, 130, 133, 134 e 137) não relaciona tal nota fiscal.

Reconhece que na relação das entradas de mercadorias à fl. 100, ocorreu um erro ao se digitar a nota fiscal 251.445 (fl. 133), que ao invés de digitar o número, digitou a data de emissão de 28/06/04, mas não afetou a quantidade das entradas e nem causou qualquer prejuízo para o levantamento efetuado.

No tocante às notas fiscais emitidas pela empresa BIOTRONIK para outros contribuintes e que teriam relação com o levantamento de estoque efetuado, rebate dizendo que todas as notas fiscais de aquisição (cardiodesfibriladores) feitas pelo autuado com natureza os CFOP 6917 e 6102 (Remessa de mercadoria em consignação mercantil ou industrial e Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) e as saída do estabelecimento teria que ser feita mediante emissão de nota fiscal.

Por fim, diz que para descaracterizar as omissões de saída e de entrada, caberia ao autuado provar que houve erro no levantamento das entradas, das saídas, ou na transcrição dos dados constantes do livro de Registro de Inventário de Mercadorias ou nos cálculos efetuados. Como nada disso ocorre mantém na íntegra as infrações 4 e 5. Requer a procedência do Auto de Infração.

A 4<sup>a</sup> JJF decidiu converter o processo em diligência (fl. 722) no sentido de que o autuado fosse intimado para apresentar relação de produtos adquiridos e codificação NCM contemplado em Convênio ICMS que autorizasse benefício de isenção e de produtos substituídos em garantia.

A diligente da ASTEC no Parecer 45/2010 (fls. 725/726) relata que em atendimento à intimação, o autuado apresentou demonstrativos e cópias de notas fiscais juntadas ao processo (fls. 758/895), porém da análise das notas fiscais constatou que as NBM/SH 9021.90.91 e 9021.90.11 “estão classificadas no Anexo do Convênio ICMS 01/99, entretanto, as mercadorias discriminadas não correspondem às mercadorias no referido anexo”.

Com relação ao produto STENT, afirma que a exemplo da nota fisc classificado no Anexo do mencionado Convênio, “entretanto o b

concedido a partir de 24/10/05, como se verifica à fl. 900”.

Conclui dizendo que pelo confronto das mercadorias classificadas no Anexo do Convênio ICMS 01/99 com os códigos NBM/SH indicados pelo autuado (fls. 768/783) constatou que os mesmos não correspondem às relacionadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante (fls. 19/73), bem como o produto STENT teve isenção concedida em 2005 não abrangendo o período fiscalizado. Por isso, justificou que não havia valores a serem excluídos e desnecessidade de demonstrativo de débito.

Intimado para tomar conhecimento do resultado da diligência o autuado juntou petição às fls. 899/900 comunicando o reconhecimento integral da infração 2 e promoveu o seu pagamento de acordo com os benefícios do art. 7º da Lei nº 11.908/10.

Com relação às demais infrações, reitera os termos da defesa inicial, salientando que em atendimento a diligência determinada pelo CONSEF foram “provadas as substituições em ‘garantia’” juntamente com documentos de origem.

Comenta que a diligente limitou-se a analisar superficialmente o texto do Convênio ICMS 01/99 e suas alterações sem levar em conta a isenção de uma gama de produtos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde e cumprimento da função pretendida, a exemplo do LEKTON 2.5X13 e CLOSUR PAD hoje denominados PRO-KINETIC E NEPTUNE que são STENT e “acessórios para angioplastia coronariana” utilizados em cirurgias cardíacas que utiliza elementos para colocação do STENT sem que o mesmo também não o seja.

Transcreve parte de voto não identificado prolatado pelo Relator da 5ª JJF Paulo Danilo Reis Lopes que versa sobre a exigência do ICMS antecipação parcial e concluiu pela isenção dos produtos.

Em seguida reiterou os argumentos da defesa inicial: crédito fiscal; bis in idem e pedido de revisão para levantar a repercussão da omissão de entrada na omissão de saída de outro exercício.

O autuante cientificado do resultado da diligência não se pronunciou (fl. 912). A Secretaria do CONSEF acostou às fls. 914/917 detalhe de pagamento de parte do débito (infração 2).

## VOTO

O autuado na defesa apresentada suscitou a nulidade da autuação em relação aos fatos geradores ocorridos ao exercício de 2003, sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no art. 150, § 4º do CTN. Rejeito a preliminar de nulidade suscitada tendo em vista que lançamento de ofício foi realizado em 30/09/08, com ciência do autuado em 15/10/08.

O art. 150, § 4º do CTN, estabelece que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

O art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

*Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos relativos ao exercício de 2003 cujos fatos geradores ocorreram no período de 01/01/03 a 31/12/03 só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/09.

A mesma apreciação é válida para o pedido de proporcionalidade da infração 4, visto que a indicação da ocorrência da omissão em 31/12/03 refere-se a operações realizadas durante o exercício de 2003 e só seriam atingidas pela decadência se o lançamento fosse feito a partir de 01/01/09.

No mérito o lançamento exige ICMS relativo a operações tributadas como não tributadas, omissão de saída de mercadorias e aplica multas pela falta de apresentação de arquivos magnéticos e livros fiscais.

Com relação à infração 1, foi exigido ICMS relativo a operações tributáveis realizadas com se não as fossem, estando regularmente escrituradas. Na defesa apresentada o autuado alegou que as operações de saída de mercadorias objeto da autuação ocorridas nos exercícios 2003 e 2004, recaíram sobre equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, estavam amparadas pelo Convênio ICMS 01/99.

Argumentou ainda que a exigência além das questões tributárias envolve aspectos de saúde pública e que a legislação vem afastando a incidência tributária sobre os mesmos. Admitiu que embora pudesse ter havido divergências na nomenclatura ou classificação fiscal, os produtos levantados cumprem a função pretendida pela norma conveniada. Insiste ainda se assim não for entendido deve ser concedido ao autuado o crédito fiscal correspondente.

Por sua vez, o autuante admite ser legal o direito ao crédito, mas não foram apresentadas as notas fiscais de aquisição dos produtos; que a isenção para os STENTS foi concedida pelo Convênio 113/05, com efeitos a partir de 24/10/05, período que não foi autuado.

Verifico que a exigência está consubstanciada nos anexos II [apuração de ICMS por saída de mercadorias tributadas como isentas], fls. 19/73, exercícios 2003/2004, onde estão discriminadas as saídas de produtos que o autuado entendeu estarem beneficiados pela isenção prevista no art. 32, XX, RICMS/BA e Convênio 01/99, nas operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde.

Neste contexto, o Convênio ICMS nº 01/99 estabeleceu a isenção para as operações com os equipamentos destinados à prestação de serviço de saúde indicados no anexo do Convênio e classificados pela NBM /SH. A legislação baiana descreve tais produtos, atualmente, no anexo nº 93 ao RICMS/BA. Nesse anexo, no período da exigência – 2003/2004, não estão presentes os produtos considerados isentos pelo autuado e que foram objetos do levantamento fiscal em tela.

Não obstante a razoabilidade das alegações defensivas acerca do afastamento de tributação para produtos e insumos empregados em cirurgias cardíacas ou demais equipamentos destinados à prestação de serviço da saúde pública, o direito tributário se move por questões objetivas e a formal isenção para os STENTS somente tornou realidade jurídica através do Convênio ICMS 13/05, que alterou o Convênio específico nº 01/99 para incluir o item 191 no anexo único do citado convênio “Implantes expandíveis, de aço inoxidável, para dilatar artérias STENTS”, código NCM 90.21.90.81.

Nesse passo, a isenção de ICMS para as operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde é valida tão somente para os produtos descritos no anexo único do Convênio 01/99. Em se tratando dos produtos objeto da autuação, através do Convênio ICMS 113/05 que deu nova redação ao Anexo, estendeu o benefício ao produto denominado “Implantes expandíveis, de aço inoxidável, para dilatar artérias STENTS”, código NCM 90.21.90.81, em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional (24.10.05). Esta redação foi alterada recentemente para IMPLANTES EXPANDÍVEIS, DE AÇO INOXIDÁVEL E DE CROMO COBALTO, PARA DILATAR ARTÉRIAS “STENTS” (Convênio ICMS 30/09).

Ressalto que a diligência realizada em atendimento ao pedido do autuado, confirmou que as mercadorias relacionadas pelo autuado que estavam contidas no Anexo do Convênio 01/99 não foram objeto da autuação, e os produtos objeto da autuação (sten) estavam inseridos no Anexo do mencionado Convênio, só vindo a s

Quanto à transcrição às fls. 906/907 do posicionamento do Julgador Paulo Danilo Reis Lopes não pode servir de amparo de julgamento semelhante ao presente caso, tendo em vista que a decisão contida no Acórdão JJF 0063-05/10 foi reformada no Recurso de Ofício em segunda instância conforme Acórdão CJF Nº 0213-11/10 manifestando entendimento de que o produto em questão não estava compreendido entre os arrolados no Anexo Único do Convenio ICMS 01/99, no período fiscalizado.

Pelo exposto, considero procedente a exigência contida na infração 1 em relação aos exercícios 2003/04, tendo em vista que os efeitos do Convênio 113/05 estendeu o benefício isencional para os STENTS somente a partir de 24.10.05.

Com relação ao crédito fiscal, que o autuado afirma não ter sido aproveitado no momento da aquisição por entender que eram isentos de tributação do ICMS, é certo que lhe é assegurado o direito de crédito. Entretanto em se tratando de exigência do imposto em operações de comercialização de mercadorias tributadas que o autuado não destacou e nem escriturou o débito, não cabe a compensação do crédito fiscal nessa fase processual por falta de propriedade e autorização legal.

Ressalto que também não pode ser apurado o montante do crédito da forma como pretendeu o autuado nas planilhas de fls. 553/608 simplesmente aplicando 12% sobre o valor das operações de vendas. O procedimento para utilização e escrituração desses créditos deve obedecer ao disposto na legislação; à vista do documento fiscal próprio de aquisição e em se tratando de utilização extemporânea de crédito fiscal, conforme disposto no art. 101 do RICMS BA. Pelo exposto, não pode ser acatado o pedido de compensação do crédito fiscal em relação aos valores exigidos.

Outrossim, a decisão contida no Acórdão JJF 0030-11/08 não se aplica a situação presente, por se tratar de situação diversa do caso em tela, tendo em vista que naquele caso o crédito fiscal admitido se deve à previsão de crédito fiscal presumido com base nas saídas prevista no art. 2º do Dec. 4.316/95.

Com relação à infração 2, o autuado ingressou tempestivamente com impugnação ao lançamento da multa aplicada (fls. 541/542, vindo posteriormente a se manifestar pelo reconhecimento integral do débito e consequente desistência da defesa relativa a esta infração, conforme requerimento formalizado à fl. 900 (18/05/10), de acordo com os benefícios auferidos através da Lei nº 11.908/10.

Foi, também, juntado aos autos extrato de pagamento gerado pelo SIDAT que confirmam a efetivação do pagamento, de acordo com os documentos de fls. 915/916. Portanto, ao reconhecer e efetuar o respectivo pagamento do débito relativo à infração 2 desistiu da defesa apresentada, tornando-a ineficaz, conforme previsto pelo art. 122, IV do RPAF/BA. Em consequência, considero prejudicada a defesa apresentada relativa a esta infração (art. 156, I do CTN), devendo ser homologado o pagamento correspondente.

Com relação à infração 3, o autuado juntou com a defesa cópia dos livros não apresentados a fiscalização e pediu que fosse dispensada ou reduzida a multa aplicada, sob alegação de que a fiscalização não foi prejudicada o que foi contestado pelo autuante.

Pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que o contribuinte foi intimado para apresentar os livros fiscais (Registro de Entrada, Saída e Apuração do ICMS) em 04/07/08 e 15/07/08 e (fls. 11 e 12) e na defesa apresentada o impugnante não comprovou ter sido entregue à fiscalização os livros exigidos mediante intimação, ficando, portanto caracterizada a infração apontada.

Quanto ao pedido de dispensa ou redução da multa, não acato, tendo em vista que é obrigação acessória prevista na legislação tributária apresentar os livros fiscais quando devidamente intimada pelo Fisco e mesmo que a fiscalização possa ter sido feita com a

Com relação às infrações 4 e 5, não pode ser acatado o pedido de compensar a omissão de entrada do produto STENT na infração 1 ou na infração 5 tendo em vista que na primeira infração o imposto foi exigido relativo à operação de saída de mercadorias cujas notas fiscais foram regularmente escrituradas em razão de a empresa ter considerado as operações como isentas ao invés de tributadas.

Já as infrações 4 e 5 tratam de omissão de entrada e omissão de saída de mercadorias, tendo sido relacionado no levantamento fiscal as quantidades consignadas nas notas fiscais de entrada e de saída regularmente escrituradas e que por uma questão de lógica o ICMS correspondente destas operações foi exigido referente às saídas na infração 1. Entretanto os valores do imposto exigido nas infrações 4 (omissão de entrada) e 5 (omissão de saída) se referem às quantidades de produtos cuja entrada ou saída não foram escrituradas por meio de documento fiscal. Logo, não há fundamento para dedução das quantidades de uma infração em outra.

Da mesma forma, a omissão de entrada na infração 4 foi apurada com base nas quantidades registradas nos documentos e livros fiscais da empresa (estoque inicial + compras – estoque final = saída real) que confrontada com as saídas consignadas nos documentos fiscais emitidos pela empresa resultaram em entradas não registradas, exigindo ICMS por presunção legal prevista no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, como fundamento que efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Da mesma forma não podem ser consideradas as quantidades omitidas apuradas em um exercício nas quantidades omitidas em outro exercício como quer o autuado. Observo que no exercício de 2003 foi apurado omissão de entrada do produto STENT tendo sido exigido ICMS a título de presunção relativo à receita anteriormente não registrada que foi utilizada no pagamento das compras não registradas deste produto. Já no exercício de 2004, foi apurada omissão de saída do mesmo produto, que neste caso se refere diretamente à falta de emissão de documento fiscal, escrituração do débito e falta de pagamento do ICMS relativo à operação de venda.

Pelo exposto, só cabe reparo no levantamento fiscal se a empresa comprovar ter sido computado dados errados ou deixar de computar dados no roteiro de auditoria de estoques aplicado (estoque inicial e final, entradas e saídas). Logo, não há razoabilidade no argumento de que devam ser compensadas quantidades omitidas num exercício em outro exercício como quer o impugnante, pois isso significaria desconsiderar a Contabilidade.

Também a decisão contida no Acórdão CJF 081-11/04 do CONSEF não serve de fundamento para a situação presente. O caput do art. 60 estabelece regras para a determinação da base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas. Portanto, a depender da situação que se apresenta em cada processo, uma infração com base em presunção legal (saldo credor de caixa, de suprimento de caixa de origem não comprovada, de passivo fictício, entradas ou pagamentos não registrados...) pode ser absorvida por outra caracterizada também com base em presunção legal. Na situação presente, a infração 4 trata omissão de entrada (presunção – art. 4º, §4º da Lei 7.014/96) mas a infração 5 trata de omissão de saída apurada em levantamento quantitativo de estoques não caracterizando a existência de BIS IN IDEM (acórdão CJF Nº 0081-11/04) e que o preço médio na formação da base de cálculo foi consignado à maior.

Quanto ao argumento de que houve majoração do preço médio unitário de 180% entre 2003 e 2004, relativo ao produto STENT, também não pode ser acatado tendo em vista que o art. 60, II do RICMS/BA estabelece os critérios para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, sendo que as alíneas “a-1” e “b-1” determinam:

- a) apurando-se omissão de saídas:
  - 1 - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último período fiscalizado;

**b)** apurando-se omissão de entradas e ficando caracterizada a existência de receita oculta empregada no pagamento de tais entradas:

1 - o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado; Pela análise dos elementos contidos no processo verifico que no exercício de 2003 foi apurado omissão de entrada do produto STENT e o autuante elaborou o demonstrativo de cálculo do preço médio de R\$1.350,00 (fl. 93) no qual tomou como base o preço de aquisição consignado na nota fiscal 635170 do dia 08/12/03. Já com relação ao exercício de 2004 no qual foi apurado omissão de saída, o autuante elaborou o demonstrativo do cálculo do preço médio (fl. 99) no qual relacionou as notas fiscais de saídas de números 2497 a 2726 emitidas no período de 06 a 31/12/04 consignado os valores unitários do mencionado produto o que resultou em preço médio de R\$3.778,03. Logo, a apuração da base de cálculo obedeceu aos critérios estabelecidos na legislação do ICMS e não cabe qualquer correção.

Com relação ao produto “cardiodesfibrilador” o autuado contestou inexistir omissão de saída de 10 unidades no exercício de 2004 criada a partir da contagem indevida de entradas de 15 unidades o que foi contestado pelo autuante afirmando tratar-se de 12 unidades. Verifico que a planilha analítica acostada pelo autuante à fl. 100 consolidado no demonstrativo sintético à fl. 96 relaciona entrada de 12 unidades e não 15.

Quanto à alegação de que foi relacionado na nota fiscal 280620, verifico que conforme cópia juntada com a defesa à fl. 699 realmente se refere à compra de outro produto (eletrodo). Porém na informação fiscal o autuante esclareceu que repetiu a digitação por equívoco da data (28/06/04) ao invés do número da nota fiscal 251445 cuja cópia foi juntada à fl. 133 a qual consigna uma unidade do produto. O autuado tomou conhecimento da informação fiscal e não contestou a explicação prestada pelo autuante, motivo pelo qual deve ser mantida a computação de uma unidade do produto.

No tocante a alegação de que os produtos consignados na nota fiscal 222.161 foram encaminhados pela empresa BIOTRONIK LTDA, em “consignação” e depois faturado pela notas fiscais 066325 e 65479 não pode ser acatado tendo em vista que conforme previsto no art. 409 do RICMS/BA na realização de operação de consignação mercantil, é previsto procedimentos de registro de entrada das mercadorias recebidas em consignação, bem como a saída subsequente das mercadorias por venda ou devolução. Portanto, está correto o procedimento adotado pela fiscalização ao computar as quantidades de mercadorias recebidas em consignação no roteiro de auditoria dos estoques. Caberia ao autuado indicar quais as notas fiscais e quantidades consignadas nas notas fiscais de saídas (venda/devolução) se porventura não tivessem sido relacionadas pela fiscalização.

Por fim, com relação ao argumento de que os produtos cardiodesfibrilador com numeração 79612154, 79612193 e 79612266, referem-se à TROCA em razão da garantia dos números 78012888, 78013078 e 78013041, não foram comercializados em 2004, por terem as notas fiscais correspondentes sido emitidas em 30/12/04, e só deram entrada no estabelecimento em 02/01/05.

Pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que:

- a) O levantamento das entradas do exercício de 2004 (fl. 100) feito pela fiscalização indica entrada de 12 unidades pelas notas fiscal 64602, 64858, 222161, 245422, 251445 e 250473 e saída de 2 unidades pelas notas fiscais 6032 e 1589 (fl. 104);
- b) Já as notas fiscais de entradas de números 51545, 52798 e 53580 que consigna os produtos de números 78012888, 78013078 e 78013041 (fls. 732/734) foram emitidas no exercício de 2002, período anterior ao fiscalizado, não afetando o levantamento fiscal. Por sua vez a nota fiscal 245522 de 31/05/04 (fl. 130) computa entrada de três unidades com números 79612154, 79612193 e 79612266. Como apreciado anteriormente, as entradas de mercadorias em consignação devem ser consideradas no levantamento quantitativo de estoques.
- c) Por sua vez as notas fiscais 75341, 75344 e 75345 emitidas pela

737/739) indicam operação de troca em garantia dos produtos 79612154, 79612193 e 79612266 relativo às notas fiscais 51595, 53580 e 52798. Logo, os produtos consignados na nota fiscal 245522 deram entrada no estabelecimento no mês de maio ou junho/04 (consignação) conforme computada no levantamento fiscal. Já as notas fiscais 75341, 75344 e 75345 que se referem a trocas por garantias, tendo sido emitidas pela BIOTRONIK em 30/12/04, só produziram efeitos no exercício seguinte (2005), conforme alegado pelo autuado e a cópia do livro Registro de Entrada relativo ao mês de dezembro/04 (fl. 494) comprova não ter sido escriturada no exercício de 2004. Portanto, se a operação de reposição do produto em garantia só ocorreu no exercício seguinte ao do levantamento fiscal, só então o estabelecimento autuado deveria promover os ajustes nos estoques adotando a emissão das notas fiscais pertinentes a esta operação e não interferem no levantamento fiscal do exercício de 2004, não merecendo nenhum reparo.

Por tudo que foi exposto, devem ser mantidas integralmente às infrações 4 e 5. Infrações procedentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269353.0005/08-4, lavrado contra **CARDIODINÂMICA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE MATERIAIS MÉDICOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$706.179,77, acrescido das multas de 60% sobre R\$414.113,49 e 70% sobre R\$292.066,28, previstas no art. 42, II, "a" e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias totalizando R\$40.480,37, previstas no art. 42, XII-A "g" e XX da citada Lei e dos acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de outubro de 2010.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – JULGADOR

PAULO DANILLO REIS LOPES - JULGADOR