

PROCESSO - A. I. N° 206855.0003/10-0
RECORRENTE - CARDIODINÂMICA - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE MATERIAIS MÉDICOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2^a JJF n° 0249-02/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 27/11/2012

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0360-11/12

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. PRODUTOS MÉDICOS. Os produtos descritos nos demonstrativos de débito da infração, não estão indicados no anexo único do Convênio ICMS 01/99, texto vigente à época dos exercícios fiscalizados. Não comprovada à isenção. Excluída nota fiscal em duplicidade. Reduzido o valor da exigência. Infração parcialmente mantida. 2. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Excluídas notas fiscais não destinadas ao autuado. Infração parcialmente caracterizada. b) MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Excluídas as notas fiscais que não cabia a multa aplicada e notas não destinadas ao autuado. Infração parcialmente caracterizada. Não acolhidas às argüições de nulidade e a prejudicial de mérito (decadência). Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2^a Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0249-02/11), que julgou Procedente em Parte a presente autuação, que acusa o sujeito passivo do cometimento dos seguintes ilícitos tributários:

INFRAÇÃO 1 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Os documentos instrutórios da infração foram juntados às fls. 10 a 1260. ICMS no valor de R\$1.067.439,72, multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 – deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Os documentos instrutórios da infração foram juntados às fls. 1261 a 1655. Multa no valor de R\$69.096,02;

INFRAÇÃO 3 – deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Os documentos instrutórios da infração foram juntados às fls. 1261 a 1670. Multa no valor de R\$47.572,66.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa de acordo com os seguintes fundamentos, *in verbis*:

"O lançamento de ofício, ora impugnado, traz a exigência de obrigação principal e acessória, relativas ao ICMS, devidamente relatadas.

Quanto à preliminar de nulidade argüida pelo autuado, verifico que não há insegurança quanto à infração imputada ou mesmo na apuração dos valores, na medida em que o autuante descreve os fatos e sua capitulação legal condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, bem como apresentou os demonstrativos relacionando os valores e notas fiscais correspondentes, de tal forma que a defesa trouxe aos autos os detalhados argumentos que entendeu necessários para atingir o núcleo da questão em lide, tanto em relação à infração 01, ao argüir a existência das isenções, como das infrações 02 e 03, quanto ao registro das notas fiscais e as multas aplicadas de 1% e 10%. Concernente ao item da autuação, relativa à infração 01, que o autuado considerou inseguro o lançamento, foi trazido a debate, com as devidas considerações, inclusive com a indicação da NCM, que foi o caso do “stent de cromo cobalto” ou de “stents de aço inoxidável” constante nos acordos interestaduais que será melhor analisado na questão de mérito. Não considero, conforme alinhado na análise do pedido de diligência, que houve nulidade processual, na medida em que ficou evidente o completo atendimento da diligencia, ao afirmar que o “stent” de cromo cobalto só foi inserido no Convênio ICMS nº 01/99, adquirindo a condição de isento, no ano de 2009 e os 16 demais produtos, descritos nos demonstrativos de débito da infração, nunca foram relacionados no convênio em pauta e que o autuado não demonstra o solicitado.

A alegação de que o autuante analisou apenas as notas fiscais de saídas, a informação fiscal comprova o contrário, na medida em que o autuante demonstra que verificou as notas fiscais de entradas e identificou que os fornecedores incidiram no mesmo erro do autuado, ou seja, considerar isentos de ICMS os produtos não listados no anexo único do Convênio ICMS 01/99 e suas alterações e prorrogações, posto que é através de tal convênio que foi concedida a isenção sob análise.

Verifico também que, em relação às infrações 02 e 03, o autuado recebeu todos os necessários demonstrativos relacionados todas as notas fiscais e anexos, garantido o seu direito de ampla defesa, conforme consta dos recibos às fls. 1675, 1678 e 1679, observando que em relação às notas fiscais, conforme afirma o autuante, foram fornecidas pelo autuado, colhidas através da intimação, à fl. 1671 dos autos, bem como verifico que, apesar de o autuado alinhar que as mercadorias constantes das notas fiscais da infração 01 podem ser as mesmas da infração 2 e 03, além de não indicar quais as notas, as infrações exigem obrigações distintas, conforme será melhor analisada adiante.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência além das já efetuadas ao autuante ou mesmo à ASTEC/CONSEF, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas, tendo em vista, inclusive as manifestações do autuante, sanando dúvidas relativas às mercadorias indicadas e a imputação respectiva, as quantidades e valores de cada produto, conforme demonstrativos apresentados. Considero diferente do arugido pelo autuado, que foram atendidas integralmente as solicitações contidas no pedido de diligência, na medida em que não ficou demonstrado pelo autuado que os produtos alvo da presente exigência no período das ocorrências apontadas estavam previstos no Anexo Único do Convênio ICMS nº 01/99.

O impugnante, albergado no que dita o §4º do art. 150 da CTN, argumenta que a ciência obtida, acerca da autuação, deu-se em 22 de julho de 2010, assim, os fatos geradores, relativas às exigências tributárias concernentes ao exercício de 2005, estariam atingidos pela decadência, haja vista que teria sido regularmente intimado do Auto de Infração há mais de cinco anos da ocorrência de todos os fatos geradores envolvidos nestes períodos. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritária a Decisão sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.

O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no §4º do art. 150.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2005 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2011 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração ocorreram ainda no exercício de 2010, não havendo, portanto, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2005.

As alegadas divergências nas nomenclaturas e modificações nas classificações dos 17 produtos listados no demonstrativo de débito da infração, o autuado cita, como exemplos de tais irregularidades, apenas dois itens, o stent lekton e closur pad, os quais, nem foram objeto da autuação, sem considerar o fato, conforme consta da pesquisa do autuante, que os dois citados produtos (lekton e closur pad) caso fossem objeto da autuação, a

prova pretendida pelo defensor não teria sido efetivada, pois o lekton 2.5x13, segundo consta, não mudou de nome para pro-kinetic, nem o closur pad passou a ser denominado neptune, como afirma a defesa. São eles produtos totalmente diversos. O closur pad e o neptune pad são dispositivos de oclusão de vasos e artérias, com a função de estancar sangramentos, produzidos por indústrias distintas: Medtronic e Biotronik, respectivamente.

Verifico, quanto à nota fiscal nº 391124, cuja cópia trazida pelo autuado foi juntada às fls. 1.697, que o produto vendido é o “stent coronário” implante expandível de cromo cobalto. O fornecedor do autuado considerou tal produto como isento, citando, no corpo da nota, a legislação que concederia tal isenção, o Convênio ICMS 01/99 e suas alterações e prorrogações. O item 191, do aludido Convênio, relaciona o produto sob análise, contudo, no texto legal, existe uma ressalva de que se trata de uma nova redação dada ao item 191 pelo Convênio ICMS 30/09, com efeitos a partir de 27/04/09 (publicação do ato da ratificação nacional). Assim, em consonância com o autuante, o “stent de cromo cobalto” só passou a ser isento a partir do dia 27/04/2009, significando que, nos exercícios fiscalizados (2006 e 2007), tal produto não era isento, contudo foi considerado como tal pelos fornecedores e pelo autuado.

Realmente, como afirma o autuante, o texto original do item 191, acrescido ao anexo único pelo Convênio ICMS 113/05, com efeitos de 24/10/2005 a 26/04/2009, relaciona como isentos apenas os “stents de aço inoxidável”, conforme Cláusula primeira do Conv. 113/05.

“Cláusula primeira O Anexo Único do [Convênio ICMS 01/99](#), de 2 de março de 1999, fica acrescido do seguinte item:

“191	90.21.90.81	Implantes expandíveis, de aço inoxidável, para dilatar artérias “Stents””.
------	-------------	--

Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.”

Assim, conforme o texto acima, foi concedido o benefício de isenção de ICMS apenas aos implantes expandíveis para dilatar artérias “Stents” de aço inoxidável. No texto sob análise inexiste referência ao implante expandível para dilatar artérias “Stent” de cromo cobalto, o qual, saliente-se, existe desde 2003.

A isenção do “stent de cromo cobalto” foi efetivado por intermédio do Convênio ICMS 30/09, a partir de 27/04/09, data da publicação da ratificação nacional desta norma. Só a partir de 27/04/2009 os “stents de aço inoxidável” e os de “cromo cobalto” são isentos de ICMS.

Conforme cópia à fl. 1698 dos autos, à nota fiscal nº 384644, não foi destacado o ICMS do produto ali citado corretamente, implante expandível de aço inoxidável stent, e não stent de cromo cobalto, posto que, nos exercícios fiscalizados (2006 e 2007) tal produto, o stent de aço, já se encontrava ao abrigo da isenção (de 24/10/2005 a 26/04/2009).

Quanto aos créditos pleiteados, verifico que o imposto não foi destacado nas notas de aquisição, caso haja créditos destacados em documento fiscal, cujo aproveitamento não foi realizado em tempo hábil, nos exercícios de 2006 e 2007, seria também incabível qualquer dedução, devendo o autuado requerê-los na forma prevista no regulamento do ICMS e do RPAF/BA.

Em consonância com o autuante, a partir da edição do Convênio 01/99, em anexo, os Estados e o Distrito Federal isentaram do ICMS uma gama de produtos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, nunca todos os produtos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, apenas aqueles descritos no anexo do Convênio ICMS 01/99.

A defesa afirma a existência de divergências nas nomenclaturas e modificações nas classificações dos 17 (dezessete) produtos listados no demonstrativo de débito da infração e como exemplos de tais irregularidades cita apenas dois: stent lekton e closur pad, os quais, não foram objeto da autuação. O autuado não prova a existência das alegadas irregularidades com relação aos 17 produtos relacionados nos demonstrativos de débito da infração.

O Convênio 06/07, citado pela defesa, tem objeto totalmente estranho ao assunto em pauta, qual seja: revogação da cláusula segunda do Convênio ICMS 52/92, e não a prorrogação dos efeitos de qualquer convênio, conforme afirma o autuado.

Assim, verifico que os produtos (cardiodesfibrilador lexos, cardiodesfibrilador lumos, cardioversor/desfibrilador kronos, extensão de bomba, extensão de pressão, extensão do gage de pressão indeflator, insuflador, laço amplatz, laço snare para captura, manifold, rotor, seringa angiográfica, seringa para bomba injetora, stent de cromo cobalto, stent de níquel titânio (nitinol) e tubo de alta pressão para bomba injetora) descritos nos demonstrativos de débito da infração 01, não estão indicados no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, texto vigente à época dos exercícios fiscalizados: 2005 a 2007, razão pela qual não são isentos de ICMS.

Cabe, ainda, alinhar que não é sem razão que o art. 111 do Código Tributário Nacional, determina que seja feita a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, para evitar o

alargamento do campo do benefício concedido, consoante a outros sistemas interpretativos, conforme se pretendeu no presente caso.

Compete registrar sobre a matéria, decisões já proferidas pelas 4^a e 5^a Juntas de Julgamento Fiscal e pela 1^a Câmara do CONSEF, conforme segue: Acórdão CJF N° 0213-11/10 da 1^a. Câmara de Julgamento Fiscal, infração 05; Acórdão N° 0050-05/11 da 5^a. Junta de Julgamento Fiscal, Infração 01; Acórdão JJF N° 0304-04/10, prolatado no PAF referente ao A.I. N° 269353.0005/08-4, que considerou procedente, as exigências concernentes aos stands em questão, procedentes relativo aos exercícios de 2003 e 2004 para o mesmo sujeito passivo.

Verifico, contudo, que em relação à infração 01, consta do demonstrativo às fls. 36 dos autos, o lançamento em duplidade da nota fiscal número 10.494, de 28/07/2006, concernente ao produto “stente cromo cobalto”, com valor exigido de R\$7.085,60. Cabe a exclusão da exigência do valor da aludida nota fiscal, retificando a incorreção do cálculo duplo.

Assim, a infração que anteriormente exigia o valor de R\$71.427,25, ocorrência de 31 de julho de 2006, com a redução de R\$7.085,60, possa a exigir o valor de R\$64.341,60.

A infração 01 que totalizava originalmente R\$1.067.439,72, passa a ter o novo valor a ser exigido de R\$1.060.354,12, portanto, é mantida parcialmente.

Quanto ao mérito, das infrações 02 e 03, tais infrações cuidam de apurar a falta de registro de documento fiscal de entradas no estabelecimento, de mercadorias tributáveis e não tributáveis, cabendo a constatação que as notas fiscais relacionadas nos demonstrativos de fls. 1261 a 1272, cujas cópias foram juntadas, às fls. 1273 a 1617, não foram registradas no livro de entradas de mercadorias cujas cópias foram juntadas às fls. 1655 a 1670.

Para os itens que constavam como isentos e argüição de direito ao crédito, os exercícios fiscalizados são os de 2005 a 2007 e ao tempo da lavratura do presente Auto de Infração, junho de 2010, os créditos regularmente apurados já deveriam ter sido compensados com os débitos do período. Por outro lado, caso exista alguma nota de aquisição dos produtos em pauta, com o ICMS destacado, que não tenha sido registrada nos livros fiscais pertinentes, caracterizar-se-á a hipótese de utilização extemporânea de crédito fiscal, devendo o autuado pleitear tais créditos na forma prevista no artigo 101, e seus parágrafos, do RICMS/BA.

O pedido quanto a eventuais créditos extemporâneos deve ser formulado em procedimento administrativo fiscal distinto, ao qual serão juntadas as mencionadas notas fiscais e não no bojo dos presentes autos.

Em relação ao Acórdão CJFN° 0030-11/08, em consonância com a informação fiscal prestada pelo autuante, não há similaridade quanto às questões em lide no presente PAF. Cuida o referido julgado, de Auto de Infração lavrado contra empresa do setor de informática, beneficiária do Decreto 4.316/95, que prevê o diferimento do ICMS do momento da importação de componentes para o momento de saída dos produtos por ela fabricados. Tal decreto estabelece, no seu artigo 2º, que deve ser lançado a crédito o valor do imposto destacado nas notas fiscais de saídas.

Assim, tais fatos não têm nenhuma relação com o presente, pois ali existem créditos vinculados às notas fiscais de saídas, conforme prevê o artigo 2º do Decreto 4.316/95 (o imposto deve ser destacado nas notas fiscais de saídas e o seu valor deve ser lançado a crédito) e que por isso mesmo foi permitido o abatimento e que existem créditos extemporâneos, sem nenhuma vinculação com o débito apurado no Auto de Infração, a serem captados mediante processo autônomo, na forma do artigo 101 do RICMS/BA.

Quanto ao pedido de redução da multa para 1%, não é cabível, visto a própria conclusão do mérito de que são tributáveis os “stents” alvo do questionamento do autuado. Cabe consignar que, caso o autuado demonstre que na infração 01, ora mantida, foram identificadas as mesmas mercadorias constantes das infrações 02 e 03, ainda assim, não caberia a absorção pretendida da multa por descumprimento da obrigação acessória, pois a primeira infração trata de descumprimento da obrigação principal por ter deixado de tributar saídas de mercadorias tributáveis e as infrações 02 e 03 por ter descumpriido a obrigação acessória de registrar os documentos fiscais concernentes as respectivas entradas das mercadorias, o que torna as infrações independentes e simultaneamente exigíveis, não havendo a possibilidade legal de a presente multa por descumprimento da obrigação principal absorver as multas por descumprimento de obrigação acessória, pois, como ficou demonstrado, a primeira não é consequência direta das 02 e 03, conforme exige o art. 42, § 5º da Lei 7014/96.

Cabe consignar, em relação às notas fiscais às fls. 1273 a 1277 e 1282 a 1293, que apesar de serem 4^a vias foram apresentadas pelo autuado e a ele foram endereçadas, não cabendo a desqualificação pretendida. Em relação às notas fiscais de fls. 1278 a 1617, não cabe a afirma que não são notas fiscais, não indicando o autuado quais as notas que entende não servirem para os fins pretendidos e as específicas razões para cada uma.

Observo que em relação à infração 02 foi incluída a nota fiscal, abaixo indicada, contudo sua destinação foi outra empresa do grupo, que é a CARDIOMÉDICA, conforme indica endereço, CNPJ e inscrição estadual distintos do sujeito passivo. Assim, deve ser excluída da exigência o valor reclamado abaixo indicado.

Infração	Data	N.Fiscal	Fls. autos	Valor. Nota	% Multa	Multa devida
2	15/04/2005	216103	1369	10.312,50	10	1.031,25

A infração 02 é parcialmente mantida, ficando modificada com a exclusão da aludida nota, em sua ocorrência de 30/04/2005, de R\$6.533,25, para R\$5.502,00. O total da infração 02 passa de R\$69.096,02 para R\$68.065,17.

Verifico que as notas fiscais números 96796 e 1602, também não foram destinadas ao sujeito passivo, sendo a primeira ao Monte Tabor e segunda a CARDIOMÉDICA.

Observo, também, que as mercadorias que o autuado alega terem sido imputadas multas de 10% quando deveria ser 1%, são relativas às mercadorias equivocadamente adquiridas com isenção, conforme já alinhado, não constantes do anexo 01 do já mencionado acordo ou não constantes tempestivamente. No caso da nota fiscal NF 11801, de fls. 1297, contudo, o autuante efetivamente considerou a multa de 1% quando deveria ser 10%, pois o produto sendo tributável teve o imposto destacado pelo fornecedor, cabendo a sua exclusão da infração 03, ou seja, deve ser excluído da infração relativa à ocorrência de 28/02/2005, o valor de R\$446,00.

Segue demonstrativo das notas fiscais excluídas da exigência fiscal, conforme acima alinhado.

Infração	Data	N.Fiscal	Fls. autos	Valor. Nota	Multa %	Multa devida
3	02/02/2005	11801	1297	44.600,00	1	446,00
3	12/04/2005	96796	1357	7.426,43	1	74,26
3	15/12/2005	113091	1602	39.758,05	1	397,58
Total a ser deduzido						R\$ 917,84

A infração 03 é parcialmente mantida, ficando modificada com a exclusão das aludidas notas, em suas ocorrências constantes do demonstrativo de débito do Auto de Infração, conforme segue:

Infração	Ocorrência	Vlr. Original	Vlr. Excluído	Novo Vlr. Exigido para as Ocorrências
3	28/02/2005	1.515,34	446,00	R\$ 1.069,34
3	30/04/2005	1.937,96	74,26	R\$ 1.863,70
3	31/12/2005	3.800,06	397,58	R\$ 3.402,48
Total a ser deduzido da Infração 03				R\$ 6.335,52

Diante do exposto a infração 03 que originalmente totalizava a exigência no valor de R\$47.572,66, passa, com a dedução de R\$917,84, a exigir a multa no valor total de R\$46.654,82.

Assim, ultrapassadas as preliminares de nulidades e de mérito, acolhidas parcialmente as argüições, a infração 01 foi considerada parcialmente mantida passando o novo valor a ser exigido de R\$1.060.354,12, foi mantida parcial da infração 02 passando a exigir o total de R\$68.064,77 e parcialmente subsistente a infração 03, que passa a reclamar o valor de R\$41.237,24.

Diante do exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração".

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.818/1.828, suscitando preliminar de nulidade da autuação ou, ao menos, da Decisão recorrida, por contrariar, na forma determinada pela Junta de Julgamento Fiscal, a instrução do Processo Administrativo Fiscal, e por consequente cerceamento ao direito de defesa.

Diz, nesse tópico, que a Junta determinou duas diligências (fls. 1740 e 1754), solicitando que fosse feita a exclusão, do demonstrativo de débito desta autuação, das notas fiscais cujos NCMs estivessem de acordo com o Anexo Único do Convênio ICMS 01/99. Entretanto - prossegue o contribuinte -, o autuante, "fazendo ilegalmente o papel de julgador", não atendeu à solicitação da Junta, preferindo emitir "juízo de valor" sobre a matéria, definindo ele, sem competência para tanto, que o demonstrativo não deveria ser realizado, pois o produto citado não estaria amparado pela isenção.

Defende, nesses termos, que houve grave interferência na instrução do processo, com prejuízos à defesa, na medida em que o "posicionamento" do autuante interferiu na Decisão, que acabou, ao contrário das determinações anteriores, concluindo pela procedência do lançamento, sendo acatados, justamente, os argumentos do autuante.

Assevera, ainda, que a Junta pediu expressamente que a demonstração da exclusão se desse pelo NCM e que tal medida, se tivesse sido levada a efeito, a Decisão poderia ter sido outra, gerando prejuízos para o sujeito passivo, seja porque o julgador foi indevidamente influenciado pelo autuante, seja porque a diligência foi determinada a pedido do próprio contribuinte, que indicou o NCM dos produtos que entende contar com isenção, em consonância com o Convênio ICMS 01/99, o que gerou cerceamento ao seu direito de defesa.

Transcreve sua manifestação constante da petição protocolada no dia 11/03/11 (SIPRO 038909/2011-1), reiterando, em seguida, que não pode o autuante emitir juízo de valor sobre o enquadramento dos tais produtos, até porque, ao lavrar o Auto de Infração, já o fez; a Decisão sobre a aceitação ou não da isenção sobre os mesmos produtos é exclusivamente da Autoridade Julgadora.

Prossegue defendendo a competência exclusiva do Órgão Julgador de instruir o PAF e a invasão perpetrada pelo autuante, em suas intervenções no feito, ao se manifestar sobre o próprio mérito da exigência.

Pede a decretação da nulidade ou a realização de nova diligência, para excluir todos os produtos gravados com o NCM 9021.90.81, possibilitando assim ao Julgador nova e isenta Decisão.

Argui, também, a decadência dos fatos ocorridos até o dia 22/07/2005, que serviram de base para as cobranças das multas dos itens 02 e 03, considerando que o autuado somente foi intimada em 22/07/2010, quando já transcorridos 5 anos da ocorrência dos supostos fatos geradores.

No mérito, com relação ao item 01, diz que a Decisão impugnada esbarra na sua própria fundamentação, baseada no art. 111, do Código Tributário Nacional, pois o Convênio nº 01/99, na sua Cláusula Primeira, determina literalmente que a classificação a ser observada, para fins de isenção, leva em consideração a classificação NCM, e não a denominação do produto, isso porque certamente o legislador já vislumbrou, quando da edição do Convênio, que produtos similares poderiam ter denominações diferentes.

Salienta que não se pode fazer distinção dos “stents” pelo material com o qual é fabricado, pois o produto é o mesmo, possuindo a mesma utilidade e finalidade, sendo importante ingrediente na saúde pública. Tanto o “*stent de aço*” quanto o de “*stent de cromo cobalto*” são implantes expansíveis para dilatar artérias e estão os dois classificados no mesmo NBM/SH, qual seja ITEM 191, Código 9021.90.81, do Anexo Único ao Convênio 01/99.

Afirma que a Decisão recorrida, no mérito, com relação ao item 01, carece de reforma, ao menos para que sejam excluídos os valores relativos às vendas de “stents” classificados no código 9021.90.81, como, aliás, sinalizou que poderia fazer a Junta, ao pedir, duas vezes, diligência para o levantamento dos valores pertinentes, antes de ser influenciada ilegalmente pelo autuante.

Defende que, se a interpretação, agora, deixar de ser literal, deve prevalecer o princípio constitucional da não-cumulatividade, com a apuração e dedução dos créditos, importâncias que, em verdade, considerando que o ICMS é um imposto por dentro, sendo o destaque mera indicação para fins de controle, estariam embutidos nos preços.

Assevera que negar a isenção e a dedução de crédito é um atentado ao direito e à segurança jurídica das relações.

No que concerne aos itens 2 e 3, acrescenta aos argumentos da defesa o fato de ter a JJF reconhecido que a multa de 10% incidiu sobre mercadorias que, na verdade, seriam tributadas (os mesmos “stents”).

Aduz que, além da isenção comprovada pela classificação NCM/SH, é fato que o autuado recebeu as mercadorias com isenção, pois assim entende o Estado de São Paulo (entre outros). Prossegue, dizendo que, na entrada, o produto é isento, sendo aplicável à multa de 1%.

Defende que, mesmo se as saídas forem consideradas tributadas, essa condição não existia no momento da compra, não podendo o contribuinte ser penalizado, devendo, ademais, ser aplicada

a absorção prevista no art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96, posto que a obrigação acessória tem relação com a cobrança do imposto, já acrescido da onerosa multa de 60%.

Diz que a manutenção sobre notas apresentadas em quartas-vias, que não comprovam a efetividade das operações, mesmo que fornecidas ao Fisco pelo autuado, igualmente não é legal, pois o fato de ter o autuado conseguido cópia das notas, para fins diversos, não as erige à condição documentos hábeis, não sendo modificada a ilegalidade da cobrança.

Pugna, ao final, pelo provimento do apelo.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 1.834/1.838, opinou pela rejeição da preliminar de nulidade e da arguição de decadência constantes do Recurso Voluntário e, no mérito, pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, sob os seguintes argumentos: a) Infração 1 - os *stents* de cromo cobalto apenas foram inserido no Convênio ICMS 01/99 a partir de 2009, quando adquiriu a condição de isento. Defende a aplicação do art. 111, do CTN e invoca precedentes deste Conselho sobre a matéria; b) Infrações 2 e 3 – as multas aplicadas estão corretas, porque previstas no art. 42, IX e XI, da Lei nº 7.014/96.

VOTO

A preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo não pode ser acolhida, pois, consoante se observa dos autos, não houve subversão da ordem processual ou descumprimento à determinação emanada da Junta de Julgamento Fiscal, de modo a restar comprometida a constituição do crédito tributário.

À fl. 1.740, a Junta de Julgamento Fiscal deliberou pela realização de diligência à INFRAZ de Origem e ao autuante, determinando a este último que apresentasse nova manifestação fiscal sobre as considerações trazidas pelo autuado e excluisse do levantamento fiscal as notas fiscais cujos NCMs restassem comprovados pelo autuado e estivessem de acordo com o Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, “*observando, conforme o caso, o período de vigência de cada item, especialmente o ‘stent de cromo cobalto’, indicando, por fim, o real valor do débito a ser exigido, se for o caso*”.

Como se vê, a correção do demonstrativo do débito lançado estava condicionada à efetiva comprovação de que o NCM das mercadorias comercializadas estava, realmente, inserido no rol taxativo do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, cabendo, ainda, ao preposto fiscal, por determinação expressa do Órgão de primeira instância, a análise quanto ao período de vigência da regra de isenção.

Em resposta à referida diligência, o autuante reiterou as razões expendidas na sua informação fiscal anterior, no sentido de que as mercadorias autuadas não estavam inseridas no Anexo Único do mencionado Convênio e que o stent de cromo cobalto só passou a ser isento a partir de 2009 (fls. 1.757/1.759). Logo, se o lançamento inicial foi confirmado pelo autuante, nenhum ajuste deveria ser feito, estando correta, no particular, a atuação do preposto fiscal.

O autuante, ao contrário do que assevera o recorrente, não se arvorou à condição de julgador quando respondeu à diligência a si dirigida. A diligência possibilitava ao autuante manifestar-se acerca das razões apresentadas pelo contribuinte em impugnação e, mais, condicionava a elaboração de novos demonstrativos à procedência daquelas alegações defensivas. Não houve determinação direta e incondicionada de exclusão de débitos, como diz o recorrente, daí porque não se vislumbra qualquer irregularidade na resposta à diligência determinada pela Junta de Julgamento Fiscal.

Também não é defeso ao preposto fiscal influenciar no entendimento do Órgão de Julgamento, já que é a própria legislação baiana, por questão de paridade, que impõe a apresentação de informação após a defesa administrativa e, ainda, não veda, em momento algum, manifestações posteriores dos auditores fiscais. Essa influência, derivada, como dito, da isonomia processual e

do primado do contraditório, nada tem de ilegal, até mesmo porque o julgador é livre para dela se afastar, caso conduza a uma Decisão equivocada.

Rejeita-se, pois, dita prefacial.

Outrossim, indefiro o pedido de diligência, pois tem por objeto a exclusão dos débitos relativos a implantes coronarianos extensíveis (stents - NCM 9021.90.81), sendo que a discussão quanto a este item não é mais controvertida nos autos: o recorrente defende que tais produtos, independentemente do material de que são fabricados, encontram agasalho na regra isentiva, enquanto a Decisão recorrida, interpretando literalmente o Convênio ICMS 01/99, manteve a exigência, ao fundamento de que os stents de cromo cobalto somente passaram a gozar de isenção a partir de 2009.

Assim, **não há dúvida a ser dirimida mediante diligência**, até mesmo porque eventual exclusão poderá ser feita no momento do julgamento do presente Recurso.

Com relação à decadência dos fatos ocorridos até o dia 22/07/2005, também suscitada pelo recorrente, entendo que a tese recursal não deve ser acolhida, uma vez que apenas as infrações 2 e 3 têm ocorrências nesse período e, como se tratam de imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, o prazo de cinco anos para a aplicação da multa deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

Isso porque tais infrações tratam da imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória. O direito do Fisco de impor penalidade ao contribuinte decorre, portanto, de um liame sancionatório, ou seja, da prévia prática de um ato ilícito por parte do infrator consistente na inobservância de um dever imposto por lei. É o que se extrai do §2º, do art. 113, do CTN: “*A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*”.

Logo, não se pode confundir, jamais, o regime jurídico dos tributos com o regime jurídico das penalidades, valendo esclarecer que, nos termos do art. 3º, do CTN, o tributo deve decorrer, necessariamente, de uma atividade lícita, o que, como visto, não se coaduna com a regra de imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Diante destas considerações preliminares, pode-se perceber, sem esforço, que nenhuma das duas regras invocadas nestes autos (art. 150, parágrafo 4º, ou art. 173, I, do CTN) pode ser aplicável às multas por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que ambas visam a estipular prazos decadenciais para lançamento de tributo, fazendo expressa menção à ocorrência de fato gerador, à homologação do pagamento realizado pelo contribuinte quanto ao tributo devido e à constituição e extinção do crédito tributário, institutos diretamente ligados à obrigação tributária principal, consoante se observa da transcrição a seguir:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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”.

“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;

II - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Quando se trata de obrigação acessória ou dever instrumental, não se pode falar propriamente em fato gerador ou lançamento, muito menos em constituição e extinção de crédito tributário. Tanto é assim que muitos Estados, afetos a um maior rigorismo técnico, denominam as autuações de “Autos de Infração e Imposição de Multa”, para deixar bem clara a distinção existente entre a apuração de infrações tributárias, da qual decorrerá a cobrança do tributo devido e não pago, e a imposição de multa por falta no cumprimento do dever instrumental.

Deve-se registrar que a norma constante do §3º, do art. 113, do CTN, ao dispor que “*a obrigação acessória, pelo fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*”, quis apenas submeter o crédito pecuniário oriundo da aplicação da multa ao mesmo regime de cobrança das execuções fiscais, por ser mais benéfico à Fazenda Pública, como, aliás, já sedimentaram a doutrina e a jurisprudência pátrias. Tal norma não igualou os conceitos de multa e de tributo, até mesmo porque são totalmente divergentes, tratando-se, repita-se, de institutos submetidos a regimes jurídicos distintos. Exemplo disso é a possibilidade de redução da penalidade por critérios de justiça ou mesmo a anistia de débitos fiscais decorrentes de multa, o que não se pode admitir com relação aos tributos.

Enfim, fica claro que a multa não se submete aos prazos decadenciais fixados para os tributos. Mas tal conclusão não é suficiente. É necessário saber se há um prazo para o Fisco impor penalidades por descumprimento de obrigação acessória e que prazo será este. A resposta para tais questionamentos deve partir de uma premissa bastante simples: só há descumprimento a uma norma jurídica enquanto se pode exigir do seu destinatário que a cumpra; ou seja, se o Estado não puder mais exigir do contribuinte a prática de determinada conduta não poderá, por conseguinte, impor a multa em virtude do descumprimento.

No caso em análise, o autuante aplicou ao recorrente multas pela falta de registro de notas fiscais de entrada. O art. 686, do RICMS/97, impunha a guarda de tais informações “*pelo prazo decadencial*” do tributo, que no caso é o ICMS.

Assim, diante da divisão feita pela doutrina e pela jurisprudência pátrias, acerca da aplicação do prazo do art. 150, §4º, quando há tributo recolhido, ainda que em parte, e do art. 173, I, quando nenhum tributo foi pago, é forçoso concluir que o Fisco ainda poderia exigir do contribuinte o cumprimento do dever instrumental constante do art. 686, do RICMS, até mesmo porque não se sabe, quanto a eventuais operações omitidas – consideração feita em tese –, se houve ou não recolhimento do imposto, ainda que parcialmente.

Em outras palavras, é possível, num juízo abstrato dissociado do caso concreto, que houvesse imposto devido e não pago pelo contribuinte, o que daria ao Fisco o direito de lançar de ofício o ICMS, submetendo-se à regra do art. 173, I, do CTN, que firma o termo *a quo* do prazo decadencial para lançamento como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado o tributo.

Diante de tais considerações, entendo que não houve a decadência vislumbrada pelo contribuinte.

Fica igualmente rejeitada a decadência.

Quanto ao mérito, a irresignação do sujeito passivo no que concerne à infração 1 diz respeito, exclusivamente, ao produto stent. O sujeito passivo sustenta que dita mercadoria, ainda que fabricada com cromo cobalto, possui NCM 9021.90.81 e, por isso, deve ser agraciado com a isenção prevista no Convênio ICMS nº 01/99, *in verbis*:

“*Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS as operações com os equipamentos e insumos indicados no anexo a este convênio, classificados pela NBM/SH*”.

Na época em que ocorreram os fatos geradores deste item 1, o Anexo Único do Convênio ICMS 01/99 vigia com a alteração promovida pelo Convênio ICMS 113/05, com efeitos de 24/10/2005 a 26/04/2009, através do qual apenas os “stents de aço inoxidável” estavam albergados pela isenção:

“Cláusula primeira O Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, de 2 de março de 1999, fica acrescido do seguinte item:

191) 90.21.90.81 - *Implantes expandíveis, de aço inoxidável, para dilatar artérias "Stents".*

Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.”

Logo, em que pese os esforços empreendidos pelo recorrente, não há dúvidas de que, pela inexorável incidência da regra do art. 111, do CTN, apenas os *stents* de aço inoxidável estavam inseridos no rol de mercadorias isentas, e não os *stents* de cromo cobaldo, sobre os quais se insurge o sujeito passivo. A legislação especificou, não apenas o NCM, mas também a matéria-prima de que deve ser fabricado o *stent* para gozar da isenção, logo os requisitos são cumulativos.

Quanto aos créditos a que o recorrente eventualmente faça jus, deverão ser perseguidos por intermédio do procedimento próprio, hoje previsto no art. 315, do RICMS/2012.

No que tange às infrações 2 e 3, importa salientar, inicialmente, que o fato de a mercadoria ser tributável ou não tributável revela o grau de lesividade da falta de registro, daí porque, em se tratando de mercadoria tributável, a multa é de 10% e, não o sendo, 1%. Assim, não é relevante o fato de o sujeito passivo saber se a mercadoria é ou não tributável ou mesmo o tratamento que lhe foi dispensado pelo remetente (se destacou ou não ICMS na nota fiscal de venda), até mesmo porque, por dicção expressa do art. 136, do CTN, a responsabilidade tributária é objetiva.

Nesse contexto, deve-se perquirir apenas se a operação é ou não tributável, o que foi devidamente observado pelo autuante.

Há de ser repelido, outrossim, o pedido de absorção, formulado com base no art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96, uma vez que as operações tratadas nas infrações 2 e 3 referem-se ao exercício de 2005, quanto a infração 1, que exige imposto por descumprimento de obrigação principal, tem por objeto operações ocorridas nos exercícios de 2006 e 2007. Não sendo as mesmas operações, não há que falar em absorção da multa pela exigência do imposto.

Por derradeiro, quanto às notas apresentadas em quartas-vias, entendo que se tratam de provas suficientes da acusação fiscal, uma vez que foram fornecidas pelo próprio contribuinte, comprovando a efetiva circulação das mercadorias e a falta de registro de tais documentos.

Ante o exposto, rejeitada a prefacial, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 2068550003/10-0, lavrado contra CARDIODINÂMICA - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE MATERIAIS MÉDICOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$1.060.354,10, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$114.719,59, prevista no art. 42, incisos IX e XI, da já citada lei, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA - RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS