

**PROCESSO** - A. I. Nº 108970.0014/12-5  
**RECORRENTE** - CAMILA DOURADO SANTOS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0021-02/14  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 11/11/2014

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO CJF Nº 0335-11/14

**EMENTA:** ICMS. 1. OPERAÇÕES COM PRODUTOS NÃO CONTEMPLADOS COM OS BENEFÍCIOS DO CONVÊNIO ICMS 01/99. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Exigência do ICMS sobre operações de saídas de produtos médicos não beneficiadas, à época, com a isenção do Convênio ICMS 01/99. Interpretação restritiva da isenção, para alcançar tão-somente os itens listados na norma do benefício. Infração caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita. Infrações caracterizadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 2ª JJF, constante no Acórdão nº 0021-02/14, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração epígrafado, lavrado em 18/12/2012, em razão do suposto cometimento de quatro infrações, sendo objeto do Recurso Voluntário as infrações 01 e 02:

INFRAÇÃO 1 – 02.01.03 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$393.231,17, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

INFRAÇÃO 2 – 04.05.01 - Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$12.696,99, relativo às operações de saídas tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 2ª JJF proferiu a Decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 759/766):

*Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que a autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS e aplicar multas por descumprimento de obrigações acessórias decorrente de 04 (quatro) infrações.*

*O sujeito passivo não impugnou as infrações 03 e 04, interpreto este silêncio como reconhecimento tácito das infrações. Portanto, não existindo lide, entendo que as mesmas restaram caracterizadas.*

*Assim, no caso em tela a lide persiste em relação aos itens 01 e 02 do Auto de Infração, os quais passo a analisar.*

*Inicialmente, em relação as arguições de inconstitucionalidade à cobrança, relativas ao crédito fiscal, multas e juros, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito. Ademais, no tocante ao crédito fiscal, como bem destacados na informação fiscal, a que eventualmente o autuado tenha direito, só poderão ser utilizados, se o erro cometido pelos fornecedores for sanado, através do envio de notas fiscais complementares com o destaque do valor do ICMS nas alíquotas previstas da legislação, sendo solicitado e ou comunicado através de procedimentos previstos no RICMS/97. Além do que as multa aplicadas, como também os acréscimos*

*moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente no Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no Art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB), com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.*

*Quanto ao pedido de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF/99.*

*Em sua defesa, para ambas as infrações, 01 e 02, o sujeito passivo alegou que as operações realizadas com os produtos descritos no Demonstrativo de Cálculo das Omissões serem isentas de tributação, conforme disposto no Convênio ICMS 01/99. Por sua vez a autuante não acolheu tal argumentação.*

*Considerando que o Convênio ICMS 01/99 e alterações posteriores em sua Cláusula primeira concede isenção do ICMS às operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, classificados pelas NBM's indicadas no seu Anexo Único.*

*Considerando que na Cláusula terceira, diz que a fruição desse benefício fica condicionada ao estabelecimento de isenção ou alíquota zero do IPI ou do II, para os equipamentos e acessórios indicados no anexo.*

*Considerando que o autuado sustenta que os produtos objetos da autuação são isentos de ICMS por força do Convênio ICMS 01/99.*

*Considerando que o autuado apresenta tabela, fls. 697 e 698, reproduzindo os itens constantes no Demonstrativo de Cálculo do imposto devido, ao qual acrescentou ao lado do nome de cada produto o seu respectivo NCM, visando possibilitando uma melhor visualização das razões de defesas.*

*Considerando que a autuante mantém seu entendimento de que tais produtos não constam do Anexo do citado convênio.*

*Objetivando a busca da verdade material, o PAF foi convertido em diligência a ASTEC, para fossem adotadas as seguintes providências, em relação às infrações 01 e 02:*

*com base nos livros, nas notas fiscais e planilha elaborada pela defesa às folhas 697 e 698, verificasse se os itens constantes do levantamento fiscal, tomando por base as NCM's correspondentes, se estão relacionadas no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99;*

*se confirmada tal assertiva, fossem excluídas do levantamento fiscal as notas fiscais referentes às mercadorias isentas ou alíquota zero do IPI ou do II, observando os documentos fiscais de entradas;*

*ao final, se das exclusões resultarem valores a recolher, elaborar o demonstrativo de débito, indicando o real valor do débito a ser mantido no Auto de Infração.*

*Cumprida a diligência, o auditor fiscal designado, através do PARECER TÉCNICO Nº 00118/2013 às fls. 744 a 746 dos autos, após descrever o que foi pedido pelo Relator, o procedimento do autuado e do autuante e de como foi realizado o trabalho diligencial, assim concluiu:*

*Efetuada verificação nos documentos fiscais referentes aos itens constantes do levantamento fiscal, tomando por base as NCM's correspondentes, não ficou constatado relação das mesmas com as relacionadas no Anexo Único do Convênio 01/99.*

*Não foi elaborado novo demonstrativo de débito, tendo em vista que não houve repercussão nos valores referentes às infrações 01 e 02, mantendo-se os demonstrativos elaborados pela autuante.*

*Quanto ao Acórdão citado pela defesa, o mesmo não se aplica ao caso em lide, pois trata de produtos diferentes.*

*Cabe registrar que o entendimento do Conselho de Fazenda (CONSEF), é de que para os produtos sejam considerados isentos e enquadrados no Convênio ICMS 01/99, é necessário que exista uma perfeita correlação entre a NCM e a descrição do produto constante no seu Anexo Único, o que não ocorreu no presente caso, inclusive, devendo ser aplicada a Interpretação restritiva da isenção, para alcançar tão-somente os itens listados na norma do benefício, a título de exemplo, cito o ACÓRDÃO CJP Nº 0111-13/13.*

*Logo, entendo que a exigência do ICMS sobre operações de saídas de produtos médicos não beneficiadas, à época, com a isenção do Convênio ICMS 01/99, foi corretamente observada pela fiscalização, uma vez que as mercadorias objeto da autuação não são aquelas relacionadas Anexo Único do citado Convênio.*

*Assim, as infrações 01 e 02 restaram caracterizadas.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância interpõe o Autuado Recurso Voluntário, às fls. 777/792, com o propósito de modificar o acórdão guerreado.

Suscita nulidade da Decisão de primeiro grau em razão da necessidade de realização de prova pericial.

No mérito, aduz que o art. 107 da Lei nº 5.172/66 traz à baila o princípio da exclusividade dos critérios de interpretação, ao representar balizamentos no trabalho hermenêutico, dispostos privativamente no CTN.

Destaca que o conhecimento das normas jurídicas deve ser alvo de um sistema interpretativo integrado, capaz de permitir ao exegeta atingir o verdadeiro alcance da norma, em seus sentidos literal, histórico, teleológico e sistemático.

Aduz que o STJ já acolhe a linha de inteligência acima exposta, quando aplica o elemento teleológico na interpretação de dispositivos legais que conferem isenção de Imposto de Renda a portadores de cardiopatia grave, mesmo em hipóteses não arroladas expressamente na norma isentiva.

Transcreve parte da ementa do REsp 192.531 no sentido de que “O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.”

Observa que este Conselho já teve a oportunidade de examinar matéria semelhante a dos presentes autos, em julgamento cujo voto vencedor, à unanimidade, ressaltou a necessidade de se conferir interpretação teleológica ao Convênio ICMS 01/99, acolhendo em todos os seus termos os argumentos expendidos.

Neste contexto, transcreve parte do Acórdão CJF nº 0230-12/12.

Assevera ter havido violação à segurança jurídica, no momento em que recebeu todas as mercadorias sem destaque do imposto, existindo na documentação fiscal o registro de isenção tributária, à medida que o Estado de origem reconhece de forma expressa e inequívoca a isenção.

Argui que não pode ser penalizado em seu domicílio fiscal com a cobrança de mercadorias que são tratadas como isentas na origem e passaram a ser consideradas como tributadas, porque evidente, um ambiente de total insegurança jurídica decorrente de divergências de interpretação do direito.

Requer a redução da penalidade imposta, por representar clara violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Por fim, alega que a aplicação de juros sobre a multa viola o princípio da legalidade.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, fls. 797/798, opina pelo improvimento do Recurso Voluntário, em razão dos produtos objeto do lançamento não se emoldurarem na isenção preconizada no Convênio ICMS 01/99, porquanto inexistente uma clara correlação entre as NCMs discriminadas para os mesmos e as descrições expostas no anexo único do convênio interestadual, não se podendo, por força do art. 111 do CTN, fazer uma interpretação extensiva das normas isentivas.

## **VOTO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0021-02/14, prolatado pela 2ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração epígrafado, em razão do suposto cometimento de quatro infrações, sendo objeto de Recurso Voluntário as infrações 1 e 2.

Afasto a preliminar de nulidade do Auto de Infração, pois os fatos geradores das infrações que compõem o lançamento estão bem determinados, a descrição é clara e os elementos constitutivos do débito tributário estão descritos nos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, dos quais o recorrente recebeu cópia, facilitando, assim, o pleno exercício do direito de defesa.

A nulidade da Decisão por ausência de perícia somente ocorreria se o Relator recusasse a perícia sem apresentar nenhum fundamento. No caso em tela ele é coerente ao considerar desnecessária a realização da mesma, com fulcro no art. 147, II do RPAF, haja vista que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos e também é desnecessária em vista de outras provas produzidas.

O cerne da irresignação do recorrente é se as mercadorias autuadas estão abarcadas pelo Convênio ICMS 01/99, bem como qual a interpretação a ser dada ao referido convênio.

No meu sentir a indicação da NCM não é suficiente para comprovar a isenção, sendo necessária a descrição do produto, haja vista que mercadorias diferentes podem possuir a mesma NCM.

À título de exemplificação a NCM 3006.10.19, na tabela de NCM consta a descrição outras – Subitem do item 3006.10.1: Materiais para suturas cirúrgicas, sintéticos e da sobposição 3006.10: Catagutes esterilizados, materiais esterilizados semelhantes para suturas cirúrgicas e adesivos esterilizados para tecidos orgânicos, utilizados em cirurgia para fechar ferimentos; laminárias esterilizadas; hemostáticos esterilizados absorvíveis para cirurgia ou odontologia.

Ocorre que o Convênio ICMS 01/99 foi taxativo ao delimitar que nem todas as mercadorias com a NCM 3006.10.19 gozarão do referido benefício, mas tão somente o Fio de nylon 8.0, Fio de nylon 9.0 e Fio de nylon 10.0.

Ademais, a cláusula primeira do referido convênio estabelece que ficam isentas do ICMS as operações com os equipamentos e insumos indicados no anexo ao convênio, classificados pela NBM/SH.

A tabela anexa indica não só a NCM, como também a descrição dos equipamentos e insumos, por onde se conclui que há correlação lógica entre o código da NCM e a descrição do produto.

Não vislumbro como fornecer guarida a tese do recorrente de que apenas a indicação da NCM seria suficiente para a subsunção do fato à norma, pois o Convênio ICMS 01/99 faz menção expressa às mercadorias que possuem o benefício fiscal, de modo que mesmo se a NCM indicar que há a possibilidade de se obter uma isenção, isto deve estar diretamente ligado à descrição da mercadoria.

Neste contexto, na busca da verdade material, a 1ª Instância converteu o feito em diligência à ASTEC/CONSEF, para que com base nos livros, notas fiscais e planilha elaborada pela defesa, verificasse se os itens constante do levantamento fiscal, tomando por base as NCM's correspondentes, estão relacionadas no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99.

Em cumprimento à diligência, o auditor fiscal concluiu que “efetuada verificação nos documentos fiscais referentes aos itens constantes do levantamento fiscal, tomando por base as NCM's correspondentes, não ficou constatado relação das mesmas com as relacionadas no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99.

Superada essa questão, cabe verificar se a interpretação da norma isentiva deverá ser literal ou permite a análise considerando a interpretação histórica, teleológica e sistemática.

No entendimento do recorrente, ainda que as mercadorias não estejam listadas no anexo único do referido convênio, descabe a aplicação do art. 111 do CTN, face a necessidade de se conferir interpretação teleológica ao mesmo.

Destaco que a fundamentação do REsp 192.531 foi específica para aquele caso em concreto, não superando o entendimento assente tanto do STF, quanto do STJ de que, à vista do art. 111 do CTN, a norma tributária concessiva de isenção deve ser interpretada literalmente.

O art. 111 do CTN ao determinar que as isenções em matéria tributária devam ser interpretadas literalmente, veda a possibilidade de concessão dessa causa de exclusão do crédito tributário por analogia ou interpretação extensiva.

Isto porque o art. 107 do CTN prevê que a legislação tributária será interpretada conforme o disposto naquele Capítulo.

Nessa medida, se o art. 111 menciona que as causas de exclusão do crédito tributário devem ser “literalmente” interpretadas, tal comando normativo traz à baila o princípio da exclusividade dos critérios de interpretação, ao representar balizamentos no trabalho hermenêutico, sendo defeso ao hermeneuta a aplicação da interpretação extensiva àquele comando.

Considero que interpretar o art. 111 do CTN letra morta da Lei, traria uma enorme insegurança jurídica, na medida em que, deixaria a cargo do particular a opção de enquadrar ou não determinada mercadoria na norma isentiva.

Em coerência à entendimentos esposados anteriormente me filio a tese de que devemos buscar uma interpretação razoável às normas instituidoras de benefícios fiscais, todavia nunca de modo extensivo ou ampliativo.

Sobre o tema, convém transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

*“O direito excepcional deve ser interpretado literalmente, e este princípio de hermenêutica justifica a regra do art. 111 do CTN, impondo a interpretação literal. Ocorre que o elemento literal, como por nós já várias vezes afirmado, é absolutamente insuficiente. Assim, a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.” (Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário, 15.ª Ed. Malheiros, São Paulo, 1999, pp. 88 e 89.)*

É relevante fazer tal ponderação porque o presente caso não se trata de fazer uma interpretação razoável da norma, mas sim ampliar a isenção para mercadorias que não foram contempladas com tal benefício.

Quanto ao Acórdão nº 0230-12/12, a questão ali enfrentada não guarda nenhuma similaridade com os fatos tratados nos presentes autos, pois o referido julgado cuida de mercadorias distintas ao presente caso.

Por fim, no que tange às arguições de inconstitucionalidade das multas e juros, falece competência aos órgãos julgadores a declaração da mesma, conforme disposto no art. 167, I, do RPAF/99, motivo pelo qual me abstenho de apreciar o pleito.

Ademais, as multa aplicadas e os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, são legalmente prevista para a infração apurada, com disposição expressa no art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB).

Em assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

## 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** o Auto de Infração nº **108970.0014/12-5**, lavrado contra **CAMILA DOURADO SANTOS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$405.928,16**, acrescido das multas de 60% sobre R\$393.231,17 e 100% sobre R\$12.696,99, previstas no art. 42, incisos II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.001,26**, prevista nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS