

PROCESSO	- A. I. Nº 101647.0014/11-5
RECORRENTE	- VIPMEDIC SALVADOR PRODUTOS MÉDICOS HOSPITALARES LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0116-02/12
ORIGEM	- INFAS ATACADO
INTERNET	- 11/09/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0272-12/15

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. 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. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR SUPERIOR. O crédito fiscal só será admitido se calculado pelas alíquotas correspondentes, corretas e previstas na legislação do Estado de origem. 3. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DA ANTECIPAÇÃO PARCIAL NÃO RECOLHIDA. Comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, é devida a penalidade. Não acolhido o pedido para redução da multa. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de apreciação do Recurso Voluntário, em relação a decisão proferida pela 2ª junta de julgamento fiscal que julgou procedente o auto de infração em referência, sendo objeto recursal as infrações 1,3, e 5 abaixo postas:

1. *Deixou de recolher ICMS no valor de R\$227.158,10, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, por erro na determinação da alíquota, no período de julho de 2007 a dezembro de 2008, conforme demonstrativos às fls. 15 a 43.*
- 3 *Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$4.217,38, nos meses de janeiro, março, maio, julho, outubro e novembro de 2008, em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, conforme demonstrativos e cópias de notas fiscais às fls. 47 a 50.*
- 5 *Multa percentual, no valor de R\$3.809,83, sobre o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro, maio a julho, outubro a dezembro de 2008, conforme demonstrativo às fls. 141 a 143.*

Em seu relato, o i. Julgador assim se manifesta pela procedência do auto:

*“Inicialmente, quanto a argüição de nulidade do procedimento fiscal, constato não está comprovada nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, cujas questões que envolvam eventuais erros na apuração do débito ou falta de comprovação do cometimento da infração, serão objeto de apreciação por ocasião do exame do mérito, ressaltando-se que o argumento defensivo se confunde com o mérito das infrações. Desta forma, fica rejeitada a preliminar de nulidade requerida nas razões de defesa, por não encontrar amparo em nenhum nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.*

*Com relação ao pedido do autuado para que fosse enviado o PAF à PROFIS, Procuradoria Fiscal, para emissão Parecer conclusivo quanto às alegações da Infração 01, não acolho tal pedido, uma vez que os documentos constantes nos autos são suficientes para uma conclusão sobre a lide, a teor do que dispõe o*

art.147, inciso I, do RPAF/99.

No mérito, verifico que das cinco infrações contempladas no Auto de Infração, o autuado reconheceu o débito no valor de R\$ 98,50, referente ao item 02 (diferença de alíquotas), e R\$1.039,50, correspondente ao item 04 (crédito fiscal indevido). Diante de tal reconhecimento, considero subsistentes os citados itens.

Isto posto, passo agora a analisar de per si os itens impugnados.

#### Infração 01

O fulcro da autuação é de que o autuado deixou de tributar as notas fiscais de saídas relacionadas nos demonstrativos às fls. 14 a 43, sendo lançadas nos livros fiscais como operações não tributadas, relativamente a produtos incluídos no Convênio ICMS nº 01/99 (insumos e equipamentos destinados a prestação de serviços de saúde).

Dos produtos listados no levantamento fiscal, foi reconhecido na defesa que os únicos produtos que foram vendidos sem destaque de ICMS, foram as “Seringas Insufladora 30 ATM Analógica”, perfazendo conforme demonstrado e relacionado nas planilhas às fls.210 a 213, no ICMS a recolher no valor de R\$ 3.864,24.

Quanto aos demais produtos listados no levantamento fiscal, foi argüido na defesa que, para fins de tributação, deve ser levado em conta a NCM, e no caso, sustenta que os produtos e insumos médicos, são adquiridos junto a grandes empresas importadoras dos mesmos, e são isentos em consonância ao art. 32, inciso XX do RICMS/97.

..... XX - até 30/04/14, nas entradas decorrentes de importação e saídas de equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, indicados no anexo 93, classificados pela NBM/SH, desde que a operação não seja tributada ou tenha tributação com alíquota reduzida a zero, relativamente ao imposto sobre produtos industrializados ou ao imposto de importação (Conv. ICMS 01/99).

O exame do presente lançamento passa pela análise do aspecto material da incidência do ICMS, verificação sobre a questão da classificação das operações praticadas pelo contribuinte autuado frente ao disposto na legislação tributária, bem como das implicações decorrentes do descumprimento das obrigações principal e acessória.

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 NBMs indicadas no seu Anexo Único. Já 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.

Portanto, para o deslinde da questão discutida nos autos, resta identificar, com base nos respectivos NBMs e descrições, se os produtos objeto da autuação estão indicados no Anexo Único do Conv.ICMS 01/99, e se são isentos ou alíquota zero do IPI ou do II.

No levantamento fiscal às fls.15 a 43, a descrição dos produtos não corresponde com a descrição constante no Anexo Único do citado Convênio.

Do exame nas cópias das notas fiscais acostadas à peça defensiva, fls.170 a 213, verifico que a maioria dos produtos está classificada na NBM 90183929, porém, não há como se fazer uma correlação com a descrição dos produtos relacionados no aludido anexo.

Quanto a considerar se são isentos, o autuado não trouxe qualquer documento para comprovar que os produtos são isentos ou alíquota zero do IPI ou do II.

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 NBM e a descrição do produto constante no seu Anexo Único, o que não ocorreu no presente caso.

No tocante ao argumento defensivo de que a multa mínima por lançamento de ofício é de 75% (Art. 44 da Lei nº 9.430/96), não há como prosperar, visto que a multa aplicada neste item está prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e portanto é legal. Também não pode ser acatado o pedido de sua exclusão ou redução, visto que a penalidade imposta está vinculada à infração cometida, e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.

#### Infração 03

Neste item a acusação fiscal diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$4.217,38, calculado a 17% sobre as aquisições de mercadorias oriundas de outros Estados da Federação, com destaque de 12% e 7%, através das notas fiscais especificada no Demonstrativo da Auditoria de Crédito Fiscal - Crédito com alíquota a maior às fls. 47 a 50.

Não foi negada a ocorrência pelo autuado, ou seja, que tenha aplicado a alíquota de 17% sobre as notas fiscais

objeto da autuação oriundas de outros Estados da Federação. Portanto, o argumento defensivo de que os valores apropriados como crédito fiscal são os constantes nas notas fiscais dos Fornecedores, não deve ser acolhido, pois de acordo com o artigo 93 e seu § 6º, do RICMS/97, o crédito fiscal só será admitido se calculado pelas alíquotas do Estado de origem.

Mantido o lançamento.

#### Infração 05

O débito lançado neste item se refere a multa percentual, no valor de R\$33.809,83, calculada sobre o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, nos meses de janeiro, maio a julho, outubro a dezembro de 2008, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, relativamente às notas fiscais listadas no demonstrativo às fls. 141 a 143.

A obrigatoriedade no recolhimento do ICMS, a título de antecipação parcial, sobre as aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, entrou em vigor a partir de 01/03/2004, através do artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 8.967/03.

A redação original, com efeitos até 27/11/2007, do § 1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, era: "§ 1º No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea "d" do inciso II."

O autuado não nega o cometimento da infração, porém alega que as antecipações parciais referentes aos meses relacionados de acordo com o período de apuração foram devidamente recolhidas, sendo cobradas apenas as diferenças, e não falta de recolhimento, e diz que somente se creditou dos valores efetivamente recolhidos.

Quanto ao apelo do contribuinte no sentido de reduzir a multa para 1%, uma vez que a multa foi aplicada sobre as diferenças da antecipação parcial não recolhidas, e por não constar em sua escrita fiscal recolhimento em atraso do ICMS normal e da antecipação parcial, observo que as obrigações acessórias ou deveres instrumentais são instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e tem por objetivo tornar possível a realização da obrigação principal, propiciando ao ente tributante a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária, a teor do que dispõe o art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional.

O § 7º do art. 42 da Lei 7014/96, permite discricionariamente, que, mesmo não havendo dolo, fraude ou simulação ou falta de imposto recolhido, relativo à infração por descumprimento de obrigação acessória, os órgãos julgadores, fracionários deste CONSEF, não conceda a redução ou o cancelamento das multas aplicadas".

Em sede de Recurso Voluntário tempestivamente apresentado (fls.242/251), abordando a Infração 1, o recorrente contradita a Decisão, considerando inquestionável que o voto colhido na 2ª JJJ não apreciou minimamente as alegações da parte, ao demonstrar não ter incorrido em nenhum erro na determinação da alíquota nos exercícios de 2007 e 2008, bem como inobservou a presença de NFs acostadas, as quais demonstram que mercadorias sujeitas a desembaraço aduaneiro também são submetidas à fiscalização da Receita Federal, a qual identifica a classificação dos produtos mediante a aplicação da NCM, donde advém o reconhecimento da isenção e da alíquota zero do IPI. Diz que foram considerados tão somente informes do agente autuante, o qual invocou enganadamente o art. 111 do CTN para justificar não comportar a interpretação extensiva de mercadorias não abrigadas no Anexo Único do Convenio ICMS 01/99, onde conforme autuação, estariam a NCM e a descrição dos produtos, razão pela qual incluiu no Demonstrativo da Cobrança do ICMS em função de Erro na determinação da alíquota.

Destaca que essa questão já fora anteriormente abordada.

Reprisa que desde janeiro de 1995, Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai adotam a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), cuja solução de consultas sobre classificação fiscal de mercadorias cabe a Receita Federal do Brasil (RFB), por intermédio da Coordenação Geral do Sistema Aduaneiro e da Superintendência Regional da Receita Federal a quem compete consultar a respeito da correta classificação.

Assevera que é o código que determina a classificação fiscal de cada espécie de mercadoria, e a consequente isenção, com base no Convenio ICMS 01/99 é a que decorre através da NCM,

apontando os insumos e equipamentos destinados à prestação dos serviços de saúde. Destaca, a título de exemplificar, que pela descrição do catéter, caberia ou não a sua isenção, e jamais conseguiria a Fazenda atualizar a lista especificada desses produtos que poderiam ser enquadrados em tal situação. E aponta 13 exemplos de produtos dessa linha, dizendo ao final que a RFB reconheceu as isenções, conforme se depreende das NFs anexas ao PAF.

Passando à Infração 3, conclui que se o fornecedor destacou alíquota a maior, gerou um débito a maior em sua escrita, implicando arcar com o custo correspondente até porque compete à Sefaz-BA autuar e cobrar esse montante do emitente e não atribuir o ônus ao autuado, que agiu de boa-fé ao justificar o que o levou a aplicar a alíquota indevida, devendo o Acordão ser objeto de reforma.

Quanto à Infração 5, comenta o recorrente a discricionariedade por parte o i. Julgador, pautando-se em fundamentação que confunde obrigação principal com obrigação acessória tributária, além de desprovida de proporcionalidade. Tendo sido efetuado seu recolhimento, reitera seu pedido para aplicação da multa de 1%, reformando-se o Acordão, ao invés da ir razoável alíquota de 60%.

Seu petitório consiste de Provimento do Recurso apresentado, com reconhecimento da Improcedência do Auto de Infração em espeque. Pede ainda envio deste PAF à PGE/PROFIS, visando dirimir dúvidas em especial com relação à Infração 01, e a juntada das Notas Fiscais (Fls.264 A 303) nas planilhas apresentadas no Auto de Infração, individualmente, por fornecedor.

Em assentada de julgamento, a 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, em atendimento ao art. 136, III, b, 3 do RPAF-BA, deliberou remeter este PAF à PGE/PROFIS com o fito de análise e emissão de Parecer.

A i. Procuradora do Estado, Dra. Maria Helena de Mendonça Cruz, estribada nos termos do Convênio ICMS 01/99, aduz que a isenção concedida condiciona que os equipamentos e insumos estejam classificados pela NBM/SH e indicados no anexo, e que no presente feito relativo à Infração 1 não há correlação perfeita entre os autuados e aqueles contidos no referido anexo. Realça que o artigo 111 do CTN prevê expressamente que a legislação tributária que disponha sobre isenção, exclusão ou suspensão, deva ser interpretada no sentido literal.

Quanto à Infração 3, utilização indevida do crédito fiscal do ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal, na qual o recorrente reconhece o equívoco, entretanto alega que por ter agido de boa-fé o mesmo não pode lhe ser exigido; assevera a i. Procuradora que às operações devem ser adotadas as alíquotas correspondentes, corretas e previstas na legislação, agindo contrariamente como ocorreu, o imposto deve ser exigido do recorrente.

E com respeito à Infração 5, onde se pleiteia redução de multa ao amparo do art.42 § 7º da Lei nº 7014/96, esclarece que não é a simples existência de qualquer débito tributário que logra desautorizar a redução ou cancelamento de multa, mas apenas na ocorrência daqueles débitos diretamente relacionados à infração, num escopo de causa e efeito à infração cuja multa se objetiva reduzir ou cancelar. De competência discricionária assim atribuída por Lei, poderá ser exercida ou não pelo CONSEF, segundo juízo de conveniência e oportunidade tendo em vista o fato concreto.

Emite Parecer pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário apresentado.

Consoante deliberação em Sessão de Julgamento da 3<sup>a</sup> CJF, houve o encaminhamento do PAF em Diligência à ASTEC/CONSEF, solicitando as seguintes providências em relação à Infração 1;

*“-Elaboração pelo recorrente, de demonstrativo correlacionando as NCMs utilizadas nas notas fiscais de entradas e de saídas, respectivas, de cada mercadoria objeto da imputação 01;*

*-O contribuinte deveria disponibilizar ao diligente designado, todas vias originais destes documentos fiscais, com fins à comprovação dos dados;*

*-A ASTEC compete verificar se procede a alegação defensiva de que as descrições das mercadorias e as NBM/NCMs utilizadas estariam incluídas no Anexo Único do Convenio ICMS 01/99.*

Como o contribuinte alega a existência de mercadorias isentas dentre os itens que lastreiam a autuação 01, e requer a realização da presente diligencia, na busca da verdade material o recorrente deverá ser intimado a apresentar, nesta ocasião, todas as provas dessa sua assertiva, em relação a cada produto que afirma ser isento”.

O Parecer ASTEC de nº 83/2014 (fls.320/3), com base na apreciação e auditagem nos elementos de prova trazidos aos autos, observa que o valor correto desta Infração 1 é de R\$221.616,37, seja, 97,5% do valor autuado que foi de R\$227.158,10; firma que os produtos/mercadorias descritas nas NFs autuadas (que compõe o demonstrativo b.6 e que destacam o ICMS nas NFs de entradas indicadas), não constam descritas no Convênio 01/99.

A manifestação do recorrente (fls.819/833) acerca do Parecer ASTEC nº 83/2014 (fls.320/323) veicula as mesmas argumentações já vistas nas irresignações anteriores, e desenvolve a apresentação de novo Recurso objetivando o provimento do mesmo com reconhecimento da improcedência do Auto de Infração em comento.

Realça que as prestações de serviços de saúde, têm agregados produtos indicados no Anexo Único, cujas operações, pelo Convênio ICMS 01/99, são isentas do ICMS, e para este fim há norma condicionando o estabelecimento de isenção ou alíquota zero do IPI, ou do Imp. Importação sobre esses equipamentos.

Entende a conversão do feito em diligência à ASTEC, para dentre outros, (1) a apresentação, pelo contribuinte, de demonstrativos discriminando todas as notas fiscais de saída que tenham sido objeto da acusação; (2) verificação, pela ASTEC, da procedência da alegação defensiva de que as descrições das mercadorias e as NBM/NCMs utilizadas estariam incluídas no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99.

Cita que de acordo com o Convênio ICMS 01/99, ficariam isentas do ICMS as operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, indicados no Anexo Único ao referido convênio, classificados pela NBM/SH, atualmente NCM/SH. Acrescenta que a fruição do benefício previsto no referido convênio está condicionada ao estabelecimento de isenção ou alíquota zero do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) ou do Imposto de Importação (“II”) para os equipamentos indicados no mesmo Anexo Único.

Sobre a classificação das operações, aponta que o Brasil, como parte contratante da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, adota, desde 1989, a Nomenclatura do Sistema Harmonizado (SH) para a elaboração da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (“NBM”). Em 1995, foi criada a Nomenclatura Comum do Mercosul (“NCM”).

Dois anos após, a NBM foi adaptada à NCM para unificar os sistemas de classificação de mercadorias, e a partir de então, a NCM tem sido utilizada em relação aos diversos tributos internos, como é o caso do ICMS, que passou a adotar no Convênio ICMS 01/99, a partir de 23/07/2002, a NCM no lugar da NBM.

Segue em seu comento que o Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99, com nova redação dada pelo Convênio ICMS 80/02, que passou a produzir efeitos a partir de 23/07/2002, é composto basicamente pelo código NCM e pela respectiva descrição do equipamento e/ou insumo destinado à prestação de serviços de saúde nele constante. Afiança ser inquestionável que todas as operações com equipamentos e/ou insumos descritos no citado Anexo Único são isentas do referido imposto, bastando para a fruição do benefício, o estabelecimento de isenção ou alíquota zero do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) ou do Imposto de Importação (“II”) para os mesmos equipamentos e/ou insumos.

Aduz que operações não tributáveis regularmente realizadas pelo autuado foram equivocadamente consideradas, como tributáveis pela Autuante, pelo fato de que as Notas Fiscais dos equipamentos e insumos, destinados à prestação de serviços de saúde, não se subsumem, *ipsis litteris*, à descrição contida no Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99, muito

embora os códigos de NCM sejam exatamente os mesmos que constam do referido Anexo Único, circunstância que não foi desmentida pelo Parecer ASTEC nº 83/2014, que apenas se limitou a dizer que “os produtos/mercadorias descritas nas NFs autuadas que compõem o demonstrativo b.6 (e que não possuem destaque de ICMS nas NFs de entrada indicas) não constam descritas no Convênio ICMS 01/99”.

Julga importante esclarecer que a descrição dos equipamentos e insumos médicos contidas nas Notas Fiscais é feita justamente para atender a uma exigência de mercado, que impõe a detalhada descrição de cada importante característica e finalidade de cada equipamento e/ou insumo comercializado, e não apenas a descrição genérica, não específica e nem detalhada do mesmo, como ocorre no Anexo Único.

Em decorrência dessas diferentes formas de descrição dos produtos de saúde envolvidos nas operações próprias de compra e venda, com as constantes no Anexo Único ao Convênio, é que não pode, nem exige a norma isentiva, que se guarde exata literalidade ou, melhor, gramaticalidade de redação, sendo exatamente esta a ressalva feita pelo Parecer e que, como se observa, é incapaz de afastar a incidência da norma. Aduz que “*interessa para a norma é que o produto, a exemplo, um “cateter”, objeto da operação, qualquer que sejam as suas detalhadas características, tenha destinação e finalidade específica de uso no tratamento de saúde, conforme indicado no Anexo Único. Fosse a norma descrever, detalhada e pormenorizadamente, a característica de cada tipo de “cateter”, por certo o seu volume seria infindável, não fosse a só constante e permanente evolução e aperfeiçoamento dos produtos destinados ao tratamento de saúde. Exigir o contrário seria, por óbvio, um verdadeiro absurdo!! Entende, portanto que a finalidade da norma é justamente isentar de tributos tais produtos, de modo a reduzir o custo com tratamentos, e não fazer sentido o Estado abrir mão de receita, como no caso, não fosse esse o seu objetivo maior, afinal.*”

Contesta a pretensão da autuante em entender que os equipamentos e insumos arrolados na acusação não constam do Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99, ocasião em que indiscutivelmente seriam tributáveis. Apenas a descrição que consta da Nota Fiscal é que difere, por ser mais específica e com maiores detalhes da que consta genericamente do Anexo Único, mas com os mesmos códigos NCM.

Diz o recorrente pretender demonstrar, de forma cabal e livre de quaisquer dúvidas, que os equipamentos e insumos médicos comercializados pelo autuado têm idêntica natureza, gênero e se destinam a idêntica utilização daqueles previstos no Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99.

Firma que descrição do equipamento ou insumo médico na Nota Fiscal de forma diferente da constante do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99 não é suficiente para descharacterizar e modificar a natureza dos equipamentos e insumos de fato comercializados pelo autuado, muito menos para afastar a incidência da norma isentiva.

Descreve ser de bom alvitre lembrar que no processo administrativo fiscal vigora, dentre outros, o princípio da verdade real, pelo qual a administração não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes, conforme expressamente previsto no art. 2º do RPAF.

Ressalta que a aquisição pelo autuado desses mesmos produtos dos seus fornecedores em outros Estados da Federação vem protegida e acobertada por reconhecida isenção de tributos (ICMS, IPI e II) por essas mesmas unidades Federativas de origem, conforme notas fiscais juntadas aos autos.

Enfatiza que o Convênio ICMS 01/99, aplicável e de observância obrigatória por todos os entes federativos dele signatários, havendo o não reconhecimento da isenção em operações de compra e vendas desses produtos, cria desvio de interpretação e aplicação da mesma norma a tais operações, gerando prejuízo para o autuado, “*até porque também por manifesta testilha da conduta do autuado com o princípio da isonomia tributária e o da não-cumulatividade do ICMS*

(não se creditou presumidamente do ICMS incidente sobre operação anterior isenta), assegurados em sede da Lei Maior.”

Demais considerações, destacando que, no sentido do quanto defendido pelo autuado, no item 6 do Parecer, se reconheceu que nas NFs de entrada constam NBM/NCM de produtos indicados no anexo ao Convenio ICMS 01/99, inexistindo apenas a correspondência literal entre as descrições, que, como visto, decorre da exigência do mercado de consumo de produtos médicos.

Passa o recorrente a expor sua Fundamentação Jurídica, citando a regra do art. 114 do CTN, e o fato gerador do ICMS.

Comenta que para a fruição do benefício fiscal, conforme já dito anteriormente, é necessário que haja isenção ou alíquota zero do IPI ou do II para os referidos equipamentos indicados no mesmo Anexo Único, e que os dois requisitos foram preenchidos. As operações realizadas eram todas com equipamentos e insumos constantes do Anexo Único ao convênio, bem como havia isenção ou alíquota zero do IPI ou do II para os referidos equipamentos.

E que desta forma ocorreu a exclusão do crédito tributário por meio da isenção (art. 176/179 do CTN), ou seja, mesmo tendo ocorrido o fato gerador e a obrigação tributária, não deveria haver lançamento e, consequentemente, o surgimento do crédito tributário.

Em sequencia aborda o Princípio da busca pela verdade real, ou material, mediante o qual, “*a administração não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes*”, de conformidade ao art. 2º do RPAF/99, e textualiza que o princípio da verdade material foi fulminado de morte pela autoridade fiscal durante o processo de fiscalização que culminou na lavratura do Auto de Infração impugnado, porque a Autuante, ao não reconhecer como isentas do ICMS as operações efetuadas com equipamentos e insumos previstos no Anexo Único do Convênio 01/99, pelo simples fato de a descrição das Notas Fiscais não corresponder, *ipsis litteris*, ao descriptivo legal, demonstra que o Auto de Infração ora impugnado foi lavrado com base em meras presunções.

Tece considerações quanto à hipótese normativa, citando o mestre Orlando Gomes, e a característica de *compulsoriedade* e a de *pluralismo*.

Diz da interpretação do art. 111 do CTN, restar cristalino que a interpretação literal das normas que outorgam isenções não afasta, por si só, até mesmo porque é insuficiente para a correta aplicação da norma, o dever de o intérprete se utilizar, na sua tarefa interpretativa que precede a aplicação do direito, de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico que integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.

Postula que quando se diz, no entanto, que a interpretação do art. 111 do CTN deve permitir a consideração de outros elementos, além do literal, não se está, negando vigência à referida norma. Ao contrário. Como o CTN (Lei nº 5.172) foi publicado em 1966, antes, portanto, da promulgação da Constituição Federal de 1988, considera-se que o mesmo foi recepcionado por esta com status de Lei Complementar. A partir de então, suas normas devem ser sempre interpretadas à luz da vigente Constituição, sem o que teríamos de considerá-las não recepcionadas.

A interpretação dada ao dispositivo no sentido de que devem ser considerados na interpretação das normas isentivas também os elementos lógico, sistêmico, finalístico ou teleológico, é indiscutivelmente uma interpretação segundo a Constituição.

Aplicando-se o correto entendimento do art. 111 do CTN ao caso em tela, mostra-se completamente absurdo e destoado de razoabilidade o não reconhecimento da isenção do ICMS a que o autuado faz jus pelo simples fato do descriptivo dos equipamentos e insumos médicos nas Notas Fiscais não corresponder, literalmente, ao descriptivo do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99.

Esse posicionamento da Administração além de ferir o princípio da busca pela verdade real, conforme já antes esposado, ignora por completo a finalidade da norma isentiva vergastada, qual seja, o barateamento e o acesso dos serviços médicos de saúde.

Considera o recorrente que o direito à saúde é fundamental e assegurado pela Constituição Federal, motivo pelo qual não pode ser relegado pela Administração por questões meramente formais – divergência nos descritivos das Notas Fiscais e da norma isentiva -, sendo imperiosa para a correta aplicação do direito ao presente caso e, portanto, da legalidade, que a Administração, na sua tarefa interpretativa, se utilize de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático e, principalmente, finalístico ou teleológico.

Apresenta seu pedido para que seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, reformando-se o acórdão JJF nº 0116-02/12, reconhecendo a improcedência do Auto de Infração em testilha.

#### **VOTO (Vencido quanto à infração 1)**

A lide estabelecida neste PAF dá-se no entorno das seguintes Infrações: Infração nº 1, cuja acusação é a de “Deixou de recolher ICMS no valor de R\$227.158,10, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, por erro na determinação da alíquota, no período de julho de 2007 a dezembro de 2008, conforme demonstrativos às fls. 15 a 43; Infração nº 3, acusando da utilização indevida do crédito fiscal do ICMS no valor de R\$4.217,38 superior ao destacado no documento fiscal, na qual o recorrente reconhece o equívoco, alega que por ter agido de boa-fé o mesmo não pode lhe ser exigido; Infração nº 5 no valor de R\$3.809,83, por ter faltado o recolhimento da antecipação parcial, na qual o autuado pleiteia redução de multa ao amparo do art.42 § 7º da Lei nº 7014/96.

Para estas Infrações 3 e 5, enfatizo que às operações devem ser adotadas as alíquotas correspondentes, corretas e previstas na legislação. Agindo diversamente como ocorreu, o imposto deve ser exigido do autuado. Com referência ao pleito manejado pelo recorrente, firmo que não é a simples existência de qualquer débito tributário que logra desautorizar a redução ou cancelamento de multa. Situação na qual, apenas na ocorrência daqueles débitos diretamente relacionados à infração, num escopo de causa e efeito à infração cuja multa se objetiva reduzir ou cancelar, a competência discricionária assim atribuída por Lei, poderá ser exercida ou não pelo CONSEF, segundo juízo de conveniência e oportunidade tendo em vista o fato concreto.

O meu voto é pela manutenção das infrações 3 e 5, acima citadas.

Abordando a Infração 1, verifico que a lavratura do Auto de Infração em questão exige o ICMS não recolhido, em razão da acusação de ter o autuado praticado operações tributadas como se isentas fossem da cobrança do ICMS, referentes às saídas de mercadorias pertinentes às Notas Fiscais elencadas no Demonstrativo da Auditoria das Operações Mercantis - Erro na determinação da alíquota, fls.15 a 43, anos de 2007 e de 2008.

Consoante se observa nos autos, os demonstrativos anexados ao Auto de Infração em questão, referentes a esta infração, contém todas as informações necessárias ao entendimento do que foi cobrado na autuação, e foi dado conhecimento e participação ao recorrente do seu conteúdo, não sendo possíveis os argumentos de desconhecimento dos fatos referentes a autuação em questão.

O Demonstrativo Erro na Determinação da alíquota, do sistema SIFRA, traz informação quanto ao período de apuração, data da ocorrência do fato gerador, nº da nota fiscal, item, CFOP, valor da NF, base de cálculo, alíquota, campo com os valores devidos (fórmulas), código dos produtos e a descrição dos mesmos.

A sujeição passiva originou-se da utilização indevida do benefício da isenção previsto na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 01/99 às movimentações de mercadorias não abrigadas no Anexo deste texto legal.

O recorrente requereu Parecer da PGE/PROFIS, a qual conheceu do pedido e manifestou-se após razões especificadas, pelo Improvimento do Recurso.

Especial destaque merece a diligência da ASTEC/CONSEF (nº 83/2014, fls. 320/323), a qual relata a apuração de que 97,5% do valor autuado cuidam ou se referem a mercadorias constantes no Convenio ICMS 01/99.

Ora, desse relato do trabalho realizado pela ASTEC/CONSEF é possível se depreender que o fiscal diligente conseguiu classificar por cada espécie de produto a respectiva NCM, o que lhe permitiu afirmar que 97,5% dos produtos das notas fiscais de entrada possuem NCM do convênio e foram os mesmos que deram saída pelo contribuinte, objetos desta sujeição passiva.

De fato, não há exata consonância do texto do convênio, que é genérico, com a descrição dos produtos constantes na ANVISA. O contribuinte não tinha obrigação na época de fazer constar das suas notas de saída o NCM, e na linha de adoção da interpretação que o Fisco quer dar ao caso, nem mesmo isso resolveria a questão, pois permaneceria a divergência entre a descrição do produto da NCM apostando no convênio e a descrição na Nota Fiscal de saídas, que segue determinação de órgãos reguladores federais.

A existência da NCM serve exatamente para facilitar o trabalho de classificação do Fisco, e evitar a conferência exata das centenas, senão milhares de espécies e subespécies constantes de um gênero.

Um microcatéter é uma espécie de catéter, fato incontestável, com NCM constante do convênio.

O princípio da verdade material é balizador da administração pública e do processo administrativo, e infelizmente está sendo desrespeitado pelo Fisco baiano. O próprio agente diligente confirma a classificação dos produtos vendidos pelo Recorrente com base em NCMs constantes no citado convênio, não restando dúvidas que se tratam do referido material, entretanto o Fisco condiciona a fruição do benefício a uma obrigação acessória impossível de ser cumprida, uma vez que o recorrente não pode vender os produtos com descrições diversas das permitidas pela ANVISA.

Faz-se necessário questionar se a Secretaria de Saúde do Estado da Bahia faria uma licitação para compra de materiais hospitalares descrevendo o produto simplesmente como “Catéter para Angioplastia”, lógico que não. A descrição e especificação é uma necessidade e obrigatoriedade, ainda mais em se tratando de materiais hospitalares da importância dos comercializados pelo Recorrente.

O fato é que o Estado da Bahia condiciona a fruição do benefício a uma obrigação intransponível, talvez fosse mais justo deixar de ser signatária do referido convênio, pelo menos não deixaria os contribuintes na posição de extrema insegurança tal qual se encontra.

Com efeito, observo que os 197 itens de Equipamentos e Insumos (mercadorias/produtos) especificados no citado Anexo Único (fls.360/368) são os que detêm a qualidade da isenção do ICMS, e haja vista que os indicados às fls. 15 a 43 (Erro na Determinação da Alíquota – 2007 e 2008) têm descrições outras diversas, específicas, mas todas de aplicação no campo da saúde, como insumo ou produto acabado, embora não se amoldem à rígida literalidade das descrições, assim, num primeiro momento, estranhas ao citado Convenio e ao correspondente Anexo Único. Releva em meu entendimento, que a quase totalidade (97,5%) das Notas Fiscais de Entradas, base de cotejamento com as de saídas, são grafadas com os NBM/NCM de produtos indicados no Anexo do citado Convenio.

Dada a indubitável essencialidade dos produtos autuados à área medica (saúde), com suas descrições mais atuais em virtude da natural evolução científica/industrial, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, e pela improcedência da infração 1.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1)**

Discordo, com a devida *vénia*, do entendimento do ilustre Relator, quanto a sua Decisão de PROVER EM PARTE o Recurso Voluntário para julgar improcedente a infração 1, na qual se exige o ICMS no valor de R\$227.158,10, em razão de o contribuinte ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no período de julho de 2007 a dezembro de 2008, conforme demonstrativos às fls. 15 a 43 dos autos, cuja exigência refere-se a produtos incluídos no Convênio ICMS 01/99 (insumos e equipamentos destinados a prestação de serviços de saúde), tendo sido reconhecido como devido pelo sujeito passivo o ICMS no valor de R\$ 3.864,24, relativo às vendas sem destaque de ICMS de “Seringas Insufladora 30 ATM Analógica”, o que, por si só, já tornaria inconcebível a improcedência da infração, conforme concluiu o Relator.

Inicialmente, saliente-se que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte.

Da análise de mérito, comungo do entendimento da i. Procuradora do Estado, Dra. Maria Helena de Mendonça Cruz, estribado nos termos do Convênio ICMS 01/99, no qual aduz que a isenção concedida condiciona que os equipamentos e insumos estejam classificados pela NBM/SH e indicados no anexo, e que no presente feito, relativo à infração 1, não há correlação perfeita entre os autuados e aqueles contidos no referido anexo, do que realça que o artigo 111 do CTN prevê expressamente que a legislação tributária que disponha sobre isenção, exclusão ou suspensão, deva ser interpretada no sentido literal.

Nesse sentido a jurisprudência do CONSEF reiteradamente vem decidindo questões análogas, a exemplo dos Acórdãos nº: A-0106-13.13; A-0111-13.13; A-0028-11.14; A-0325-11.14; A-0085-05.15 e A-0335-11.14, do qual louvo-me para reproduzir o voto da nobre Conselheira RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES, representante da classe empresarial, a seguir:

[...]

*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 sobaposição 3006.10: Categutes 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 constantes 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, descreve 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 equidíade. 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.

[...]

No caso presente, conforme dito, para que os produtos sejam alcançados pelo benefício isencial do que trata o Convênio ICMS 01/99 é mister que estejam listados no referido acordo interestadual.

O convênio traz em seu bojo a NCM do produto e a sua descrição de 197 itens, sendo que isso deve ser observado, conforme estabelece o art. 111 do CTN, que determina a interpretação literal da legislação que disponha, dentre outros, sobre outorga de isenção.

Isto posto, tomando como exemplo a NCM 90183929, muito citada nas notas fiscais, entendemos que apesar da TIPI descrever genericamente este código como “OUTROS tipos de sondas, cateteres e cânulas”, o acordo interestadual concedeu isenção apenas àqueles que estão descritos nos itens 18 ao 42 do Convênio. Assim sendo, mesmo que o produto possa ser classificado na NCM em comento, como ocorre por exemplo com balão de látex, balão trilob, micro cateter rebar, micro mola, fio guia, dentre outros, estes não são alcançados pelo benefício, pois não estão descritos no Acordo.

Outra NCM também muito citada é a 90213980 que a TIPI também descreve como “OUTROS artigos e aparelhos de prótese”, entretanto só serão alcançados pelo benefício aqueles descritos nos itens 163 ao 167, assim sendo, entende-se que produtos como “micro mola”, “micro atlas” que não

estão descritos no convênio, não são alcançados pelo benefício.

Há de se ressaltar que, em busca da verdade material, foi o PAF convertido em diligência à ASTEC objetivando vincular, através das descrições das mercadorias, as NCM consignadas às mercadorias adquiridas e às vendidas pelo recorrente, objeto desta exação fiscal, de forma a suprir a ausência desta nomenclatura nas notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo. Contudo, conforme firmado no Parecer ASTEC nº 83/2014, à fl. 323 dos autos, as descrições nas notas fiscais, tanto de saídas (autuadas: sem destaque de ICMS) como de entradas, de fato, não coincidem literalmente com as descrições nos respectivos códigos de NCM constantes no Convênio ICMS 01/99.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 101647.0014/11-5, lavrado contra **VIPMEDIC SALVADOR PRODUTOS MÉDICOS HOSPITALARES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$232.513,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.809,83**, prevista no inciso II, “d”, do citado dispositivo legal, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9837/05.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, Paulo Danilo Reis Lopes e Alexandrina Natalia B. Santos.

VOTO VENCIDO: Conselheiros: Oswaldo Ignácio Amador, José Antônio Marques Ribeiro e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de agosto de 2015.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infração 1)

ELDER DOS SANTOS VERCOSA - REPR. DA PGE/PROFIS