

A. I. Nº - 206855.0003/14-2  
AUTUADO - CORAMED COMÉRCIO DE ARTIGOS MÉDICOS LTDA.  
AUTUANTE - JOÃO EMANOEL BRITO ANDRADE  
ORIGEM - INFAS ATACADO  
INTERNET - 29.05.2015

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0085-05/15**

**EMENTA:** ICMS. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O benefício fiscal, em questão (isenção), é relativo aos produtos constantes do anexo único do Convênio ICMS 01/99. Não cabe ampliar, estender ou desdobrar o benefício da isenção do imposto para alcançar os produtos que possua natureza, gênero ou finalidade similar àqueles constantes do anexo único do Conv. 01/99, sob pena de se conceder o benefício fiscal a itens não pretendidos pelos Estados conveniados. O impugnante reconhece parte da exigência fiscal. Indeferido o pedido de diligência ou perícia. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 26/09/2014, exige ICMS no valor histórico de R\$330.804,68 em razão da seguinte irregularidade: 02.01.03 - "*Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. A empresa comercializou, nos exercícios fiscalizados (2009 e 2010), sem ter recolhido o ICMS, os produtos relacionados nos demonstrativos de débito da infração, os quais não se encontravam listados no anexo único do Convênio ICMS 01/99, razão pela qual não gozam do benefício de isenção ali previsto. Os demonstrativos de débito e os documentos instrutórios da infração foram juntados, respectivamente, às fls. 06 a 26 e 27 a 381 e 382 a 399 e 400 a 536*". Multa de 60% - Art. 42, II, "a";

Na apresentação da defesa, às fls. 546/574, o representante do autuado, inicialmente, relata quanto à tempestividade e registra reconhecimento parcial da dívida, no qual diz que anexou guias de pagamento nos valores de R\$5.281,73, referente ao ano de 2009 e R\$9.920,35, referente ao de 2010.

Descreve os fatos ocorridos nesta autuação. Diz que a empresa autuada é atuante no ramo do comércio varejista e atacadista, distribuição, importação e exportação de produtos médicos e o serviço de representação por conta própria e de terceiros de produtos médicos, conforme assinala seu contrato social. Informa que no desenvolvimento de sua atividade realiza constantemente operações de venda de produtos, equipamentos e utensílios necessários na realização de procedimentos cirúrgicos de urgência. Que dentre os produtos comercializados estão os chamados “sistema de *stent* coronário” e “sistema de *stent* coronário endeavor”, ambos feitos de uma liga de “cromo” e “cobalto”, e produzidos pela empresa Medtronic.

Alinha que por meio de procedimento de fiscalização, culminou na lavratura do presente auto de infração ora impugnado, no qual entendeu que os produtos mencionados, por não serem feitos de aço inoxidável, não estariam abrangidos pela isenção do ICMS, conforme previsto na legislação tributária estadual que rege a operação, bem como pelo Convênio ICMS 01/99 que trata da isenção para produtos médicos hospitalares, sendo tributado com alíquota de 17% e mais multa de 60%, sobre as operações de venda dos sistemas de *stents* conforme pré-dito.

Frisa que o auto de infração foi constituído de apenas uma infração, no entanto, irresignou as razões da imposição da infração, não vê outro caminho que não seja a revisão e anulação do auto de infração em questão.

Diz que a autuação é um verdadeiro equívoco por parte da fiscalização, pois não quis entender os fundamentos e argumentos expostos pelos representantes legais da autuada e seus prepostos (contadores) e não tinha conhecimento técnico necessário para entender que é irrelevante a composição química do material chamado *stent*, mesmo porque o aço inoxidável possui cromo em sua composição e, ademais, a isenção prevista em convênio pretendeu abranger o gênero do produto e não um determinado tipo específico com determinada composição química.

Chama atenção que esta mesma discussão já foi travada nos autos do Processo Administrativo nº 281332.0018/10-9, tendo sido reconhecido pelo CONSEF o direito do contribuinte a isenção do ICMS sobre o gênero do produto *stent*, coronariano, independentemente da composição química de sua liga (decisão anexa). Observa a estranheza que mesmo sendo convededor de tal julgado e do entendimento já esposado pelo CONSEF, o Ilmo. Sr. Fiscal, tenha entendido de forma diversa e lavrado o presente auto de infração.

O fato é que os materiais considerados como tributáveis em sua venda, são tão isentos quanto os materiais previstos na legislação e no Convênio ICMS 01/99, simplesmente porque são o mesmo material, ou seja, todos são *stents* e tem a mesma função e finalidade.

Pede que se observe que o Convênio ICMS 01/99, celebrado em março de 1999 em Fortaleza/CE, definiu em sua cláusula primeira que: “*ficam isentas do ICMS as operações com os equipamentos e insumos indicados no anexo a este convênio classificados pela NBM/SH*”. Pontua que no item 191, do referido anexo, constam os chamados “*implantes expansíveis de aço inoxidável para dilatar artérias stents*”. Reitera que por meio do Convênio ICMS 30/2009, este item 191 foi alterado passado a constar em sua nomenclatura “*implantes expansíveis de aço inoxidável e de cromo cobalto, para dilatar artérias stents*”. Prossegue, sustentando que o caso em apreço é um exemplo da evolução legislativa que motivada pela evolução da ciência. Diz que em 1999 ainda não existiam os *stents* feitos da liga de cromo e cobalto, sendo certo que por essa única razão a legislação que previa a isenção não os contemplou.

Ressalta que a evolução da ciência, principalmente da indústria médico-hospitalar, nos traz a cada dia avanços, descobertas, novos processos, e muitas vezes reinvenções. Claro está que um *stent* é um *stent* e sua função como material cirúrgico necessário e essencial para manutenção e preservação da vida humana é única, seja ele feito de aço, cromo ou cobalto ou qualquer outro material.

Aduz que em breve a ciência/indústria poderá descobrir outros materiais de melhor aplicabilidade para produção dos *stents* e então teremos o mesmo produto, sendo confeccionado com outra matéria prima ou composição química.

Declara que quando o Convênio ICMS 01/99 previu a isenção, ele apenas classificou o produto que à época era comercializado no mercado de produtos hospitalares. A inovação do mesmo item com nova composição, como é o caso do *stent de cromo cobalto* não merece ser excluída da isenção prevista e tanto é que posteriormente a legislação de convênios foi alterada, fazendo constar essa nova composição no rol das isentas.

Afirma que não parece razoável que o contribuinte seja penalizado com a tributação das vendas de tal item em 2009 e 2010, porque a fiscalização entendeu que não havia determinação expressa de isenção para o *stent* de cromo e cobalto.

Disse que o entendimento esposado pela Fiscalização apresenta-se como verdadeiro retrocesso, diante do veloz avanço da ciência e tecnologias da medicina e sua indústria. Naturalmente, as mudanças que ocorreram através dos anos na descrição da NCM não afetaram a sua seqüência numérica, apenas a descrição, desse modo, não se trata de nova classificação mas apenas de atualização do mesmo produto (mudança de materiais). Na mesma esteira de raciocínio temos dois outros produtos contemplados pelo Convênio ICMS 01/99, em seu item 5 (hermostáticos) e em diversos itens os chamados cateteres com diversas finalidades e composições.

Explica que o Cateter triplo lúmem, excluído pela Fiscalização por entender que não tem isenção do ICMS, tem a mesma utilização do single ou duplo lúmem, inclusive ingressam todos em sala de cirurgia e o médico define o que vai usar. Da mesma forma a cola cirúrgica que possui a mesma função em qualquer situação, sejam ela sintética ou biológica, preservando as mesmas propriedades e sendo utilizadas para o mesmo fim, conforme:

NCM	Descrição
3006.10.90	Outros – “Hemostático (base celulose ou colágeno)”
9018.39.29	Outros – “Cateter para subclávia duplo lúmen para hemodiálise”

Pontua que a planilha apresentada em anexo, apresenta todos os itens e produtos sobre os quais o contribuinte entende fazer jus ao benefício da isenção e, portanto, devem ser considerados para tanto pela Fiscalização. Assevera que tal posicionamento fere de morte a Constituição Federal da República, em seu capítulo da isonomia em relação às normas tributárias, pois os *stents* fabricados em aço inoxidável não podem possuir tratamento tributário diferenciado dos demais *stents*, sejam eles quais foram suas composições.

Defende que o princípio da isonomia é um dos pilares do arcabouço constitucional brasileiro, sendo tratado em nosso ordenamento jurídico na Constituição Federal de 1988, no capítulo que trata dos direitos fundamentais, mais precisamente em seu artigo 5º. Reproduz este dispositivo. Transcreve opinião de Celso Antônio Bandeira de Mello: *“para que um discriminem legal seja convivente com a isonomia, merece destaque, pela pertinência com o presente estudo, a de que ‘in concreto’, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resalte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa - ao lume do texto constitucional - para o bem público”*.

Assinala que essa concessão, plenamente aceitável configura-se, exemplarmente, no caso em análise, pois reconhecendo-se a isenção dos *stents* puramente feitos de aço inoxidável e negando a mesma aos demais compostos químicos, estar-se-ia, operando o ferimento ao princípio da isonomia, pois o empresário produtor de um seria menos onerado que o produtor do outro, sendo que o grande dilema do legislador, porém, consiste em estabelecer o critério que funcionará como parâmetro para a concessão do tratamento diferenciado. Reproduz ensinamento de Marçal Justen Filho, trecho de Alexandre de Moraes quando diz que o que importa é a finalidade almejada pela discriminação.

Registra, citando que no âmbito estrito do Direito Tributário, a Constituição Federal dispõe o seguinte em seu art. 150, II. Transcreve entendimento de Misabel Derzi e conclusão de Sacha Calmon.

Declara que não poderia o legislador atribuir isenção a determinado produto composto “disso” e negar a isenção ao mesmo produto que tivesse composição diversa, sob pena de estar beneficiando um produtor em detrimento de outro. Mais uma vez frisa-se que a isenção foi para o gênero *stent*, *ou cola ou cateter*, seja ele de que material for. Por outro lado, em se tratando de material médico-hospitalar, a relevância do material que compõe o *stent* torna-se secundária em razão da sua importância para a coletividade. O produto “*stent*” é necessário para manutenção da vida humana e seu papel como instrumento apto a propiciar esse melhoria da qualidade da saúde é que deve ser considerado e não sua composição química.

Frisa que pelo aspecto que envolve a composição química dos aços, podemos concluir que o *stent* feito de aço inoxidável tem em sua composição uma boa parte de cromo. Explica que as propriedades características dos aços de alta-liga, tais como sua boa ductilidade, (deformação elástica e plástica), condutividades térmicas e elétricas elevadas, estabilidade química e propriedades magnéticas são as razões para o vasto campo de aplicações deste grupo de aços.

Demonstra que por meio da adição de um ou mais elementos de liga, as propriedades de um metal podem ser consideravelmente modificadas e ajustadas para uma aplicação específica. Esclarece que os aços de alta-liga são aqueles onde pelo menos um elemento de liga possui concentração maior que 5,0%, podendo ser caracterizados como aços inoxidáveis aquele que

possui mais do que 12% de cromo, sendo sua característica a apresentação de estrutura ferrítica, a qual pode ser estabilizada através da adição de molibdênio, níquel, silício, nióbio, vanádio, titânio ou alumínio.

Defende que o teor de cromo nesses aços varia de 6% a 28%. Através da adição dos elementos mencionados anteriormente, estes aços podem ser modificados e adequados para aplicações específicas, podendo ser usados em indústrias petroquímicas, fabricantes de turbinas e muito freqüentemente em instrumentos e materiais cirúrgicos.

Reproduz a definição de “aço”, extraída da *internet*, do site da *Wikipedia* (enciclopédia livre), temos que: *“O aço é a liga de ferro e carbono onde a porcentagem deste último varia de 0,008% a 2,11%. Nos aços utilizados pela indústria geralmente essa porcentagem fica entre 0,1 a 1,0%. Em certos aços especiais, o carbono pode chegar a 1,5%. São também constituintes normais do aço o silício (0,2%) e o manganês (1,5%). O enxofre e o fósforo são impurezas indesejáveis, e seus teores não devem ser maiores do que 0,05%. Quando se adicionam outras substâncias, para aperfeiçoamento das qualidades do aço, obtém-se ligas denominadas aços especiais. Os principais aços especiais contêm um ou mais dos seguintes metais: níquel, vanádio, tungstênio, molibdênio, titânio, cobalto ou manganês.”*

Chama atenção pela verificação da definição de “aço inoxidável”: *“O aço inoxidável é uma liga de ferro e crómio, podendo conter também níquel, molibdénio e outros elementos, que apresenta propriedades físico-químicas superiores aos aços comuns, sendo a alta resistência à oxidação atmosférica a sua principal característica. As principais famílias de aços inoxidáveis, classificados segundo a sua microestrutura, são: ferríticos, austeníticos, martensíticos, endurecíveis por precipitação e Duplex”*.

Pontua, também, que estes elementos de liga, em particular o crómio, conferem uma excelente resistência à corrosão quando comparados com os aços carbono. Eles são, na realidade, aços oxidáveis. Isto é, o crómio presente na liga oxida-se em contacto com o oxigénio do ar, formando uma película, muito fina e estável, de óxido de crómio - Cr<sub>2</sub>O<sub>3</sub> - que se forma na superfície exposta ao meio. Ela é denominada camada passiva e tem como função proteger a superfície do aço contra processos corrosivos. Para isto é necessária uma quantidade mínima de crómio de cerca de 11% em massa. Esta película é aderente e impermeável, isolando o metal abaixo dela do meio agressivo. Assim, deve-se ter cuidado para não reduzir localmente o teor de crómio dos aços inoxidáveis durante o processamento. Este processo é conhecido em metalurgia como passivação. Por ser muito fina - cerca de 100 angstrons - a película tem pouca interação com a luz e permite que o material continue a apresentar o seu brilho característico.

Alega que com tais definições e comparativos, o contribuinte quer demonstrar que a intenção do legislador não foi tão minimalista e preciosista a ponto de querer isentar um determinado produto, feito com um determinado composto químico em detrimento de outro produto de mesma função e classificação, sendo que a intenção foi isentar do tributo o produto “*stent*”, que na época só era produzido com liga de aço inoxidável, que como vimos possui “cromo” em sua composição e com a evolução tecnologica passou também a ser produzido em liga de “cromo cobalto”. A isenção veio para o gênero “*stent*” em razão da sua importância e utilidade para consecução dos serviços médicos.

Esclarece que não foi à toa que a alteração ao item 191 do Convênio ICMS 01/99, introduzida pelo Convênio ICMS 30/2005, veio a contemplar expressamente as novas ligas de composição dos *stents*. Assevera que o documento anexo, apresentado pelo fabricante do produto, apresenta todas as suas especificações e funcionalidades, demonstrando o avanço da indústria médico-hospitalar com a utilização deste novo *stent*, com resultados excepcionais.

Argui que a matéria anexa que consiste numa entrevista com o Dr. Fausto Feres, Diretor do Serviço de Cardiologia Invasiva do Instituto Dante Pazzanese de Cardiologia (IDPC), de São Paulo, demonstrar a importância da introdução no mercado médico-hospitalar, da nova tecnologia e composição dos *stents*. Assim, entende que é um contra senso e um grave equívoco

do Fisco baiano, promover a cobrança de ICMS sobre produtos que em seu gênero são isentos desse imposto, apenas em razão da nomenclatura de sua composição química, mesmo porque esta isenção veio a ser prevista posteriormente, e, que não houve ofensa ao Regulamento do ICMS/BA, tendo em vista que não houve lesão ao Estado tendo em vista que as operações realizadas são isentas.

Defende quanto à aplicação da multa, no qual alega ser abusiva, por meio da presente notificação da SEFAZ, ao exigir não só o imposto mas também multa de 60% sobre o valor principal em razão da infração cometida, nos termos do 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.

Aborda que o caráter da multa é disciplinador. Não há na conduta do contribuinte intenção ou premeditação em fraudar o fisco. Diz que a CF veda expressamente a utilização de tributos com efeito de confisco, incluindo aí neste rol também as multas. No entanto, ao tratar-se de matérias afeitas a inconstitucionalidades, tem sido cada vez mais corriqueira a posição do Fisco, no sentido de não apreciar a matéria de direito apresentada, por entender que foge a sua alçada de competência. Todavia, já há posição sedimentada em sentido contrário. Transcreve a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – 1ª Turma (Acórdão nº CSRF/01 – 03.620 - Processo nº 11020.001669/90-27). Portanto, no presente caso, tem o Impugnante o direito constitucional de ver apreciada pelo órgão julgador todas as matérias suscitadas na presente impugnação.

Disse que a multa fiscal origina-se de um ilícito tributário, ocasionado por uma inobservância no dever de recolher algum tributo ou não cumprir alguma obrigação acessória. Salienta que no caso em tela, o contribuinte não incorreu em qualquer irregularidade que ensejasse em atribuir um valor tão absurdo e pesado a título de multa, mesmo porque não há infração cometida. Reproduz teoria do tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho que em seu estudo a respeito das multas no seu livro Teoria e Prática das Multas Tributárias pronunciou-se no sentido que as multas têm o limite quantitativo a ser alcançado. Este limite é o patrimônio particular do contribuinte, não se permitindo a dilapidação genérica e irrestrita que cause problemas na própria sobrevivência social da empresa ou de pessoa física.

Também, reproduz a Lei Maior - Art. 5º, LIV, os fundamentos encontrados no artigo "As Multas Fiscais e o Poder Judiciário" dos advogados Heron Arzua e Dirceu Galdino, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 20 - maio de 1997 (TJ.MG, Acórdão da 4ª CC, em 1º.06.81, Ap.55.354, ADV, nº 429).

Denota que dessa apreensão jurídica supra transcrita, o contribuinte tem o seu respaldo de minimizar ou cancelar a vultosa multa que lhe foi imputada, nas decisões e fundamentos jurídicos que foram discorridos exaustivamente. Explica que o montante excessivo em relação à infração tributária não se coaduna com o nosso sistema jurídico, que já prevê a incidência de juros moratórios (com a finalidade de indenizar o erário pela indisponibilidade do montante do tributo durante certo lapso de tempo em que o contribuinte se beneficiou dessa mesma disponibilidade) e correção monetária (para manter o poder aquisitivo do valor).

Aduz que a multa teria efeito de apenas penalizar o contribuinte pelo fato de supostamente não obedecer à legislação vigente. Não resta dúvida de que a imposição de multas elevadas leva a verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte e que há, ainda, efeito confiscatório sempre que houver afronta aos princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho, de ofício ou profissão, bem assim quando o tributo acarretar a impossibilidade de atividades econômicas.

Evidencia o efeito de confisco na imposição da multa aplicada, pelo fato de que os valores percentuais são vultosos. Dessa maneira, penalizam-se as atividades da empresa, que não pode abrir mão de seu capital de giro para satisfazer a sanha fiscal do Estado. Em última análise, admitir como legítimo o dever do adimplemento de tal obrigação, seria o mesmo que condenar a propriedade privada a ser efetivamente consumida por via de um ato estatal.

Cita que a Carta Magna de 1988 é clara e cristalina ao reprimir o efeito confiscatório da carga tributária, assim entendido aquele decorrente de ato que vise apreender ou adjudicar, sem

indenização, bens pertencentes aos particulares, em favor do Fisco. Observa que as multas são aplicáveis pela administração tributária em razão de que são instituídas por lei. No entanto, seria louvável que sua graduação fosse efetuada conforme a natureza e a importância da infração, e não indistintamente imposta por autoridades fazendárias que se regulam exclusivamente num percentual sobre o montante do imposto, muitas vezes, como se deu no caso concreto, imputando valores extrapolantes ao bom senso inerente ao direito. Dessa forma, a eqüidade recomenda a exclusão do abuso do direito revelado pela aplicação de multas vultosas, porque estas representam, indubitavelmente, sanção confiscatória.

Cita i eminente tributarista cearense, Dr. HUGO DE BRITO MACHADO, respeitado professor e Juiz aposentado do TRF-5<sup>a</sup> Região, cita PEDRO NUNES, que define a eqüidade (Interpretação no Direito Tributário, São Paulo, RT, 1989, Vol. 1, p. 45), afirmações de RUI BARBOSA NOGUEIRA, valendo-se de VICENTE RÁO (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1989, p. 103). Alega que não poderia ser de outra forma. Acrescenta que a atual situação da economia nacional não mais autoriza a cobrança de elevadas taxas de juros e multas moratórias por parte de credores cada vez mais ávidos por recursos financeiros.

Cita jurisprudência que mantém a mesma postura de afastar a aplicação de penas desproporcionais, evidenciando assim o direito que está a amparar a pretensão da defendant (TJ/MG, Acórdão da 4<sup>a</sup> Câmara Cível na apelação nº 55.354, em 01.06.81, ADV nº 429; DJU de 22.06.84, p. 10.132), TRF/PE ao julga a AMS Nº 79825-PE, entendeu que a multa no percentual de 75% aplicada pelo fisco federal corriqueiramente não é cabível e determinou sua redução para 20% (APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 79825 - PE - ADIn Nº 551-1-RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 14.02.2003).

Cita, também jurisprudência, no que se refere à utilização da taxa SELIC como juros de mora, o STJ adotou posicionamento, no sentido de sua admissibilidade para atualização do débito tributário, ressalvada a sua inacumulabilidade com qualquer índice de correção monetária (RESP Nº 400.281-SC (2001/0197666-5, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 08.04.2002).

Diante disso, afirma que não existe razão lógica na pretensão estatal em querer cobrar a multa aqui vergastada, deixando ao contribuinte a via estreita desta defesa administrativa, para buscar o reconhecimento do seu direito quanto ao não pagamento desta exação vexatória.

Por fim, pede e pugna pela decretação da nulidade da presente autuação, bem como afastando a multa aplicada no percentual de 60%, mesmo porque sendo acessória segue a sorte do principal, considerando ainda que apresenta-se como sendo confiscatória e abusiva diante da infração em questão. Todavia, caso entendam não haver elementos suficientes para julgamento, roga realização de diligências e perícias, nos termos do art. 123, § 3º 7629/99 (RPAF/BAHIA), se coloca a inteira disposição para os esclarecimentos que se fizerem necessários, cumprimentos de diligências e todo e qualquer ato inerente ao andamento saudável deste procedimento administrativo e roga ainda, uma vez constituído procurador, para que as intimações sejam realizadas no endereço constante no timbre.

Na informação fiscal, fls. 668/684, logo após, verifica a peça defensiva, diz o autuante que a alegação de que os "produtos, objeto da infração, contestados (COLA CIRÚRGICA, ADESIVO CIRÚRGICO, CATETER PARA SUBCLÁVIA TRIPLO LÚMEN PARA HEMODIÁLISE E STENTS DE CROMO COBALTO), apesar de não estarem indicados no anexo único do Convênio ICMS, seriam isentos do imposto, já que teriam idêntica natureza e finalidade daqueles descritos no citado anexo". Pontua que embasado ao entendimento equivocado, afirma o digno defensor, que cola biológica é o mesmo que cola sintética; que cateter para subclávia triplo lúmen para hemodiálise é o mesmo que cateter para subclávia duplo lúmen para hemodiálise e que stent de cromo cobalto é o mesmo que stent de aço inoxidável.

Diz que tal pretensão afronta a regra prevista no artigo 111 do Código Tributário Nacional que determina a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Afirma que vale o que está descrito, ou seja, apenas os produtos descritos no anexo único do

Convênio ICMS 01/99 gozam do benefício da isenção do imposto, benefício esse não extensível aos produtos de natureza ou finalidade similar àqueles.

Na descrição das alegações de fls. 559 a 573, aborda o ilustre defensor tema de natureza constitucional, fora da competência do egrégio CONSEF, finalizando sua contestação, à fl. 574, com a formulação do pedido. No entanto, o presente Auto de Infração foi lavrado no intuito de cobrar o ICMS incidente sobre as saídas, nos exercícios de 2009 e 2010, dos produtos a seguir relacionados:

<b>1. CANULA VENOSA</b>
<b>2. CAT. V.CENT. SINGLE LUMEM P/ SUBCLÁVIA</b>
<b>3. CAT. VEN.CEN. TRI. LUMEN P/SUBCLÁVIA</b>
<b>4. CAT.P/SUB.T.L. VENOSO CENTRAL</b>
<b>5. COLA CIRÚRGICA GLUBRAN 5GR - G-NB-2</b>
<b>6. ADESIVO CIRÚRGICO GRF - AB10000</b>
<b>7. CAT.P/SUB.T.LUMEN P/HEM.</b>
<b>8. STENTS DE CROMO COBALTO</b>

Informa que destes produtos, foram reconhecidos pelo autuado, como tributados, os de números 01 a 04, tendo sido, à fl. 582, juntado o comprovante de pagamento de R\$15.202,10, a eles atinentes, restando, os itens 05 a 08, contestados pela defesa, sob o argumento de que, apesar de não estarem indicados no anexo único do Convênio ICMS 01/99, seriam isentos de imposto por terem a mesma natureza e finalidade daqueles inseridos no mencionado anexo, no qual, diz que o fiscalizado que tais produtos não integram a lista contida no mencionado anexo, razão pela qual não gozam do benefício da isenção de ICMS.

Quanto aos produtos "COLA CIRÚRGICA GLUBRAN 5GR - G-NB-2" e "ADESIVO CIRÚRGICO GRF - AB10000", no qual a defesa alega que "*os dois produtos estariam indicados no anexo único do Convênio ICMS 01/99, no item 5, NCM 3006.10.90, descritos como hemostáticos (base celulose ou colágeno)*". O autuante transcreve o Convênio ICMS 80/02 atualizado e observa que apenas os hemostáticos à base de celulose ou colágeno encontram-se indicados no item 5 do anexo único do Convênio ICMS 01/99, consequentemente, apenas aos hemostáticos compostos de celulose ou colágeno foi outorgado o benefício da isenção de ICMS. Afirma que a interpretação da norma é literal e vale o que está escrito.

Declara que esta é a regra prevista no artigo 111 do CTN, que determina a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Reproduz o artigo.

Salienta que por se tratar de uma exceção à regra geral de incidência do imposto, as normas de isenção não admitem interpretação extensiva nem integração por equidade. É vedado ao intérprete estender ou mesmo restringir o alcance da norma, devendo limitar-se à sua textualidade. Posto isso, analisou a composição dos dois produtos em pauta:

*"A COLA CIRÚRGICA GLUBRAN 5GR - G-NB-2 é uma cola cirúrgica sintética de base cianoacrílica, modificada pela adição de um manômero, sintetizado pelo próprio fabricante, com a seguinte composição: N-Butil-2 Cianoacrilato (NBCA manômero) Metacrilosulfonato (MS manômero), conforme pode ser visto à fl. 607.*

*O ADESIVO CIRÚRGICO GRF - AB10000 é um adesivo cirúrgico e hemostático, à base de gelatina, resorcina e solução polimerizante, esterilizado a raios gama, com a seguinte composição, conforme pode ser visto às fls. 611/612:*

*Adesivo*  
Gelatina ..... 37,5%  
Resorcina ..... 12,5%  
Água destilada q.s.p. ..... 100%

*Solução Polimerizante*  
Formaldeído ..... 8,3%  
Glutaraldeído ..... 2,5%  
Água destilada q.s.p. ..... 100%"

Assim, constatou que os dois produtos não são compostos de celulose ou colágeno e não estão listados no anexo único do Convênio ICMS 01/99, razão pela qual não gozam do benefício da isenção do ICMS.

Para o produto "CAT.P/SUB.T.LUMEN P/HEM", sendo que a defesa alega que "*o cateter em pauta estaria indicado no anexo único do Convênio ICMS 01/99, no item 19, NCM 9018.39.29, descrito como cateter para subclávia duplo lumen para hemodiálise*". Novamente transcreve o Convênio ICMS 80/02, destacando o item e a NCM. Com isso, observou que apenas o cateter para subclávia duplo lumen para hemodiálise encontra-se indicado no item 19 do anexo único do Convênio ICMS 01/99, sendo que os cateteres de lumen único (single lumen) e os de triplo lumen não estão relacionados no mencionado anexo, consequentemente, apenas aos cateteres duplo lumen, nunca aos de lumen único (single lumen), nem aos de triplo lumen, será outorgado o benefício da isenção de ICMS, também a interpretação da norma é literal, sendo vedado ao intérprete estender ou mesmo restringir o alcance da norma, devendo limitar-se à sua textualidade.

Constata-se, novamente, que o cateter em tela é o cateter para subclávia triplo lumen para hemodiálise, o qual não se encontra indicado no item 19 do anexo único do Convênio ICMS 01/99, razão pela qual não goza do benefício da isenção do ICMS.

No produto "STENTS DE CROMO COBALTO", transcrevem os Convênios ICMS 113/05 e 30/09 e destaca o histórico da entrada dos "stents" no anexo único do Convênio ICMS 01/99 até 23/10/2005, sendo que de 24/10/2005 a 26/04/2009 - apenas os stents de aço inoxidável passaram a integrar a relação de produtos isentos do citado anexo (Convênio ICMS 113/05), a partir de 27/04/2009 - os stents de cromo cobalto passaram a integrar a relação de produtos isentos do anexo único do Convênio ICMS 01/99 (Convênio ICMS 30/2009).

Salienta que até o dia 26/04/2009 o produto stent de cromo cobalto não estava indicado na relação de produtos isentos do anexo único do Convênio ICMS 01/99. Isso significa que no exercício de 2009 (de 01/01/2009 a 26/04/2009) o produto stent de cromo cobalto não era isento, em razão de não estar indicado no anexo único do Convênio ICMS 01/99. Diz que se constata o acerto do autuante ao ter cobrado o imposto concernente às saídas do produto stent de cromo cobalto, no período de 01/01/2009 a 26/04/2009, não o tendo feito a partir do dia 27/04/2009, data de entrada em vigor do Convênio ICMS 30/2009.

Afirma que é evidente que stent de aço inoxidável e stent de cromo cobalto são produtos totalmente distintos, sendo que o Convênio ICMS 113/05, com efeitos a partir de 24/10/2005, acrescentou ao anexo único do Convênio ICMS 01/99, o stent de aço inoxidável, enquanto que o stent de cromo cobalto só foi relacionado como isento a partir de 27/04/2009, conforme Convênio ICMS 30/09. Reproduz tal convênio.

Ressalta que após análise do Convênio, constata-se claramente a existência de dois tipos de stents: o de aço inoxidável e o de cromo cobalto. Pergunta-se: "*Quais são os implantes expansíveis para dilatar artérias "Stents" relacionados no item 191 do anexo único do Convênio ICMS 01/99?*"

Esclarece que os implantes expansíveis para dilatar artérias "Stents" relacionados no item 191 do anexo único do Convênio ICMS 01/99 são os de aço inoxidável e os de cromo cobalto.

Perguntou-se novamente: "*Quais são os implantes expansíveis para dilatar artérias "Stents" que gozam da isenção de ICMS por estarem relacionados no anexo único do Convênio ICMS 01/99?*"

Explica que os implantes expansíveis para dilatar artérias "Stents" que gozam da isenção de ICMS por estarem relacionados no anexo único do Convênio ICMS 01/99 são os de aço inoxidável e os de cromo cobalto.

Vem perguntando: "*Qual a intenção do legislador ao editar o Convênio ICMS 30/09?*"

Diz que a intenção do legislador ao editar o Convênio ICMS 30/09 foi isentar do ICMS o stent de cromo cobalto.

Completa: "*A partir de quando o legislador determinou que o referido produto gozaria do benefício da isenção?*" E, responde que o referido benefício de isenção foi concedido a partir da data de entrada em vigor do citado convênio, qual seja: a data da publicação da sua ratificação nacional: 27 de abril de 2009.

Assim, afirma que a intenção do legislador, ao editar o Convênio ICMS 30/09, foi isentar do ICMS o stent de cromo cobalto, a partir de 27 de abril de 2009, no qual o legislador poderia ter adotado outra postura com relação à vigência do benefício, redigindo a cláusula segunda do convênio de modos distintos, a saber:

1. *Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, PRODUZINDO EFEITOS A PARTIR DE 24/10/2005.*
2. *Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, PRODUZINDO EFEITOS A PARTIR DE 24/10/2005, FICANDO, CONTUDO, ESTABELECIDO QUE AS IMPORTÂNCIAS JÁ PAGAS, A TÍTULO DE DÉBITOS APURADOS EM AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS NO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE 24/10/2005 A 26/04/2009, NÃO SERÃO RESTITUIDAS NEM COMPENSADAS.*

Destaca que caso tivesse o legislador optado por uma das duas hipóteses acima, a isenção do stent de cromo cobalto estaria caracterizada, dentro dos exercícios fiscalizados, 2009 e 2010, e a infração não seria apurada. Contudo, o legislador manifestou, peremptoriamente, por intermédio da cláusula segunda do Convênio ICMS 30/09, a sua intenção de isentar o produto stent de cromo e cobalto somente a partir de 27 de abril de 2009, data da publicação da ratificação nacional da citada norma.

Afirma o acerto por ter cobrado o imposto concernente às saídas do produto stent de cromo cobalto, no período de 01/01/2009 a 26/04/2009, não o tendo feito a partir do dia 27/04/2009, data de entrada em vigor do Convênio ICMS 30/2009.

Recapitulou o tema em pauta. Disse que a empresa autuada comercializa equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, sendo que o Convênio ICMS 01/99, publicado no DOU de 08.03.99, ratificação Nacional DOU de 26.03.99, pelo Ato COTEPE-ICMS 03/99, e suas alterações e prorrogações, estabelece quais, dentre tais produtos, são isentos de ICMS, na forma da sua cláusula primeira, ou seja, nem todos os equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde comercializados pela autuada são isentos do ICMS, apenas os produtos relacionados no anexo único do citado convênio estão isentos do referido imposto.

Assinala que os produtos objeto da presente autuação, descritos nos demonstrativos de débito da infração, não estão indicados no anexo único do Convênio ICMS 01/99, razão pela qual não são isentos de ICMS, sendo que a única defesa de mérito possível seria afirmar e provar que cada um dos citados produtos, tidos como isentos, estaria relacionado em um dos 197 itens do referido anexo, no qual o defensor não o fez, por reconhecer a absoluta impossibilidade de fazê-lo, já que, efetivamente, os produtos em pauta não estão indicados no multicitado anexo.

Na alegação da autuada de que "*todos os produtos relacionados no demonstrativo de débito da infração, mesmo não estando listados no anexo do Convênio ICMS 01/99, deveriam ser considerados isentos, por desempenharem funções idênticas aos que estão listados, por serem ambos utilizados na prestação de serviços de saúde*", ou seja, pretende a autuada estender o benefício outorgado a todos os equipamentos e insumos utilizados na prestação de serviços de saúde.

Afirma que tal pretensão afronta a regra prevista no artigo 111 do CTN, conforme já esposado nesta informação fiscal, por se tratar de uma exceção à regra geral de incidência do imposto, as normas de isenção não admitem interpretação extensiva nem integração por equidade. Também, é vedado ao intérprete estender ou mesmo restringir o alcance da norma, devendo limitar-se à sua textualidade.

Salienta que se os estados signatários do Convênio ICMS 01/99 pretendessem isentar todos os equipamentos e insumos utilizados na prestação de serviços de saúde já teriam descartado o seu anexo e modificado o texto da sua cláusula primeira, na forma que segue: “*Ficam isentas do ICMS as operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde*”. Não o tendo feito, ao longo de 15 anos, afirma que fica bem claro que a intenção das autoridades estaduais, criadoras do Convênio ICMS 01/99, é manter o controle do benefício, reafirmando que da totalidade dos equipamentos e insumos utilizados na prestação de serviços de saúde apenas aqueles indicados no anexo do citado convênio ficam isentos do ICMS.

Declara que em caso algum fabricante deseje gozar do referido benefício que encaminhe exposição de motivos à Secretaria de Fazenda do seu estado, expondo as razões pela qual pleiteia a inclusão do seu equipamento ou insumo na lista do anexo, conforme tem sido feito.

Manteve todos os termos do Auto de Infração, ao tempo em que requer sejam indeferidas, por protelatórias ou desnecessárias, a prova pericial e a diligência requeridas, já que os elementos probatórios juntados aos autos, aliado ao fato de que o tema da autuação, interpretação do art. 111 do CTN, já se encontra pacificado nesse Egrégio Colegiado, são suficientes para possibilitar o julgamento imediato e preciso do Auto de Infração.

Nas fls. 687/688, consta extratos de pagamento parcial do Auto de Infração no valor de R\$15.202,10.

## VOTO

O presente lançamento de ofício atribui ao sujeito passivo a infração por deixar de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. A empresa comercializou, nos exercícios fiscalizados (2009 e 2010), sem ter recolhido o ICMS, dos produtos: 1. Canula Venosa; 2. Cat. V. Cent. Single Lumem p/ Subclávia; 3. Cat. Ven.Cen. Tri. Lumen P/Subclávia; 4. Cat.P/Sub.T.L. Venoso Central; 5. Cola Cirúrgica Glubran 5gr - G-Nb-2.; 6Adesivo Cirúrgico Grf - Ab10000; 7. Cat.P/Sub.T.Lumen P/Hem.; 8. Stents De Cromo Cobalto, os quais, segundo o autuante, não se encontravam listados no anexo único do Convênio ICMS 01/99, razão pela qual não gozam do benefício de isenção ali previsto.

A questão, portanto, se restringe a examinar a arguida inexistência da isenção sustentada pelo autuante, ora contestada pelo impugnante.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, 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. No presente caso, são suficientes os dados constantes dos autos com a informação prestada pelo autuante, para a formação de minha convicção e consequente voto.

Ao examinar o mérito verifico, reconhecer o impugnante que, destes produtos, os de números 01 a 04, são efetivamente tributados, constando extratos de pagamento parcial do Auto de Infração no valor de R\$15.202,10.

O impugnante, portanto, contesta os itens 05 a 08, arguindo que, apesar de não estarem indicados no anexo único do Convênio ICMS 01/99, seriam isentos de imposto por terem a mesma natureza e finalidade daqueles inseridos no mencionado anexo.

Cabe destacar, preliminarmente, que o sujeito passivo, não é o fabricante, é quem atribui nas notas fiscais de saídas de suas mercadorias os códigos da NCMs que entende estarem contemplados no anexo único do Conv. 01/99, portanto, alcançados pela isenção do ICMS.

Verifico caber razão ao autuante quando assegura que os produtos "COLA CIRÚRGICA GLUBRAN 5GR - G-NB-2" e "ADESIVO CIRÚRGICO GRF - AB10000", não estão contemplados no aludido Convênio 01/99, no qual a defesa alega que "*os dois produtos estariam indicados no anexo único*

*do Convênio ICMS 01/99, no item 5, NCM 3006.10.90, descritos como hemostáticos (base celulose ou colágeno)".*

Cabe observar, em consonância com o autuante, que, no aludido Conv. 01/99, atualizado pelo Convênio ICMS 80/02, apenas os hemostáticos à base de celulose ou colágeno encontram-se indicados no item 5 do anexo único. Assim, apenas aos hemostáticos compostos de celulose ou colágeno foi concedido o benefício da isenção de ICMS. Em nenhum momento o sujeito passivo demonstra que os itens, sob exame, constam entre os indicados no item 5, acima referido, ou seja, são *Hemostáticos a base de celulose ou colágeno*, conforme se verifica da descrição dos produtos constantes nas notas fiscais do autuado:

*"A COLA CIRÚRGICA GLUBRAN 5GR - G-NB-2 é uma cola cirúrgica sintética de base cianoacrílica, modificada pela adição de um manômero, sintetizado pelo próprio fabricante, com a seguinte composição: N-Butil-2 Cianoacrilato (NBCA manômero) Metacrilosulfonato (MS manômero), conforme pode ser visto à fl. 607.*

*O ADESIVO CIRÚRGICO GRF - AB10000 é um adesivo cirúrgico e hemostático, à base de gelatina, resorcina e solução polimerizante, esterilizado a raios gama, com a seguinte composição, conforme pode ser visto às fls. 611/612:*

<i>Adesivo</i>	
<i>Gelatina .....</i>	<i>37,5%</i>
<i>Resorcina .....</i>	<i>12,5%</i>
<i>Água destilada q.s.p. ....</i>	<i>100%</i>
<i>Solução Polimerizante</i>	
<i>Formaldeído .....</i>	<i>8,3%</i>
<i>Glutaraldeído .....</i>	<i>2,5%</i>
<i>Água destilada q.s.p. ....</i>	<i>100%</i>

Resta a mesma análise para o produto "CAT.P/SUB.T.LUMEN P/HEM" (CATETER PARA SUBCLAVEA TRIPLO LUMEN PARA HEMODIALISE), cabendo mais uma vez acompanhar os argumentos alinhados pelo autuante para não considerá-lo isento, sendo que o impugnante alega que *"o cateter em pauta estaria indicado no anexo único do Convênio ICMS 01/99, no item 19, NCM 9018.39.29, descrito como cateter para subclávia duplo lumen para hemodiálise"*.

Conforme se verifica do anexo único do Conv. 1/99, atualizado pelo Conv. 80/02, reproduzido na informação fiscal, no item 19 consta descrito como *"Cateter para subclávia duplo lumen para hemodiálise"*. Assim, o Cateter, alvo da presente exigência, é o *"Cateter para subclávia triplo lumen para hemodiálise"*, o qual não se encontra indicado no item 19 do anexo único do Convênio ICMS 01/99, razão pela qual não goza do benefício da isenção do ICMS.

O anexo único do Convênio 1/99, indica os produtos, alvo da isenção, constando a descrição específica dos produtos e a NCM respectiva. No presente caso a NCM indicada é a mesma, ou seja, 9018.39.29, contudo a isenção se restringiu ao Cateter para subclávia duplo, caso os Estados conveniados quisessem conceder a isenção para todos os cateteres, uno, triplo, quádruplo etc., manteria no anexo único do Conv. 01/99, a descrição genérica da NCM, ou seja, qualquer outro tipo de Cateter, não especificaria que era do duplo lumen, entendendo que esse era que devia ser beneficiado, por razões específicas, que podem se amparar, por exemplo, no custo benefício por ser duplo e não triplo ou uno. Segue como consta na Tabela da NCM:

*"9018.39.2 Sondas, cateteres e cânulas  
9018.39.21 De borracha  
9018.39.22 Cateteres de poli(cloreto de vinila), para embolectomia arterial  
9018.39.23 Cateteres de poli(cloreto de vinila), para termodiluição  
9018.39.24 Cateteres intravenosos periféricos, de poliuretano ou de copolímero de etileno-tetrafluoretíleno (ETFE)  
9018.39.29 Outros"*

Quanto ao produto "STENTS DE CROMO COBALTO", o autuante transcreve os Convênios ICMS 113/05 e 30/09 e destaca o histórico da entrada dos "stents" no anexo único do Convênio ICMS 01/99 até 23/10/2005, sendo que de 24/10/2005 a 26/04/2009 - apenas os stents de aço inoxidável

passaram a integrar a relação de produtos isentos do citado anexo (Convênio ICMS 113/05), a partir de 27/04/2009 - os stents de cromo cobalto passaram a integrar a relação de produtos isentos do anexo único do Convênio ICMS 01/99 (Convênio ICMS 30/2009).

Destaca, acertadamente o autuante, que até o dia 26/04/2009 o produto stent de cromo cobalto não estava indicado na relação de produtos isentos do anexo único do Convênio ICMS 01/99. Isso significa que no período autuado de 01/01/2009 a 26/04/2009 o produto stent de cromo cobalto não era isento, em razão de não estar indicado no anexo único do Convênio ICMS 01/99.

O autuante exigiu a tributação do produto *Stent de cromo cobalto*, no período de 01/01/2009 a 26/04/2009, não o tendo feito a partir do dia 27/04/2009, data de entrada em vigor do Convênio ICMS 30/2009. O Convênio ICMS 113/05, com efeitos a partir de 24/10/2005, acrescentou ao anexo único do Convênio ICMS 01/99, o stent de aço inoxidável, enquanto que o stent de cromo cobalto só foi relacionado como isento a partir de 27/04/2009, conforme Convênio ICMS 30/09.

Os Estados conveniados determinaram, conforme a cláusula segunda do Convênio ICMS 30/09, a isenção do produto *Stent de cromo e cobalto* apenas a partir de 27 de abril de 2009, data da publicação da ratificação nacional do aludido acordo interestadual, cabendo a exigência fiscal no período autuado, ou seja, 01/01/2009 a 26/04/2009.

Em todos os casos analisados, cabe ressaltar que em matéria de benefício fiscal o legislador, através de Lei Complementar, determina que a forma de interpretação seja literal, conforme texto alinhado no art. 111 do Código Tributário Nacional.

O benefício fiscal, em questão (isenção), é relativo aos produtos constantes do anexo único do Convênio ICMS 01/99. Não cabe ampliar, estender ou desdobrar o benefício da isenção do imposto para alcançar os produtos que possuam natureza, gênero ou finalidade similar àqueles constantes do anexo único do Conv. 01/99, sob pena de se conceder o benefício fiscal a itens não pretendidos pelos Estados conveniados.

As mesmas considerações alinhadas para o item anterior cabem no presente item, ou seja, o anexo único do Convênio 01/99, indica os produtos, alvo da isenção, constando a descrição específica dos produtos e a NCM respectiva. No presente caso, a NCM indicada é a mesma, ou seja, 9021.90.81, para o Stent de cromo e de aço inoxidável, contudo a isenção se restringiu, inicialmente ao Stent de Aço inoxidável e posteriormente ao de Cromo. Caso os Estados conveniados quisessem conceder a isenção para todos os Stents, contemplando todo o tipo de material, cromo, aço, ouro e outros, manteria no anexo 01 do Conv. 01/99, a descrição genérica da NCM, ou seja, “*9021.90.81 Implantes expansíveis (“Stents”), mesmo montados sobre cateter do tipo balão*”. Assim, não haveria dúvidas de que os Estados ao firmarem o Convênio 01/91, sob o rito da Lei Complementar 24/75, que exige unanimidade dos Estados em tais decisões, teriam optado por beneficiar todos os tipos de implantes expansíveis, mesmo do tipo balão. O que se constata no presente caso é que o objetivo foi escolher os implantes de aço inoxidável, inicialmente, restringindo o alcance genérico da classificação contida na NCM sob o número 9021.9081.

Os Estados conveniados tiveram duas oportunidades para conceder a isenção aos Stents em sua generalidade, conforme consta em sua integralidade no código da NCM, mas não fizeram, determinaram primeiramente que seriam isentos os de aço inoxidável e na segunda vez que seriam os dois, aço inoxidável e cromo. Diante da necessidade de incluir o Stent de Cromo, caberia, se essa fosse a intenção dos Estados conveniados, reproduzir, como já disse, a integralidade do texto constante no código da NCM, tornando a isenção, portanto, abrangente para todos os tipos de Stent.

O fato de não existir o Stent de Cromo na época em que foi concedida a isenção através do convênio, em nada modifica esse entendimento, na medida em que a descrição da NCM é genérica, contudo os Estados não optaram em utilizar essa amplitude, resolvendo restringir, até porque para concessão do benefício fiscal é necessária uma análise mais detalhada das suas características.

Só a título de exemplo, poderiam os Estados intencionarem conceder o benefício fiscal para um item fabricado com matéria prima extraída no território nacional e não com outra matéria prima originária do exterior, ou, melhor ainda, caso o benefício fosse para uma matéria prima abundante encontrada no nordeste em detrimento de outra escassa encontrada no Sul. A aplicação incorreta do entendimento do sujeito passivo levaria a aplicação do benefício fiscal para o produto independente do material fabricado, distorcendo a finalidade e o alcance do benefício.

Caso não houvesse a previsão do art. 111 do CTN, se instalaria uma ampla insegurança jurídica para se determinar quais produtos estariam contemplados por benefícios fiscais. A interpretação restritiva da norma, portanto, protege o próprio contribuinte e permite para os estados conveniados, no presente caso, uma precisa escolha do produto que deseja beneficiar.

Quanto ao Auto de Infração, apontado pelo sujeito passivo, diferente do decidido pela Câmara, me alinho ao decidido em primeira instância, que resultou na procedência do julgamento do Auto de número 281332.0018/10-9.

Cabe destacar, por fim, que se a finalidade fosse a única forma de interpretação para se inserir o item na isenção, ou seja, não haveria razão para os Estados Conveniados terem especificado, dentro de uma NCM genérica, um item com características individuais fabricado com determinado material e características.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissos que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

É importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, inclusive no caso relativo à aplicação das aludidas multas, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA, bem como as decisões dos Tribunais apontados pelo autuando, não vinculam os atos administrativos dessa unidade federativa.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor efetivamente recolhido.

#### VOTO DISCORDANTE

Peço vênia para discordar em parte da solução dada neste processo pelo sr. Relator em relação aos produtos “Cola Cirúrgica Glubar 5GR – G-NB-2”, “Adesivo Cirúrgico GRF – AB1000”; e, “Stents de Cromo Cobalto”.

Observo que as citadas mercadorias foram classificadas, pelo estabelecimento emitente da Nota Fiscal, ora autuado, nos seguintes códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul – Sistema Harmonizado: NCM/SH 3006.10.90, descrito como “hemostáticos (base celulose ou colágeno)”, para os dois primeiros produtos; e, NCM/SH 9021.90.81, para o produto “Stent de Cromo Cobalto”.

Sustenta o autuante a tese, confirmada pela decisão majoritária dos membros integrantes do colegiado desta 5ª JJF, que a norma de isenção contida no Convênio ICMS 01/99 não alcança os produtos “Cola Cirúrgica Glubar 5GR – G-NB-2” e “Adesivo Cirúrgico GRF – AB1000”, por estes não terem em sua composição celulose ou colágeno. Já em relação ao produto “Stent de Cromo Cobalto”, o benefício só teria ingressado no mundo jurídico a partir da alteração promovida pelo Conv. ICMS 30/09, item 191, com efeitos a partir de 27 de abril de 2009, visto que a norma

originária só contemplava no benefício, o “stent de aço inoxidável”, passando a norma posterior a abranger as “duas espécies” de “stents” ou implantes expansíveis, destinados ao tratamento coronariano humano, seja, o produzido a partir da liga de aço inoxidável ou o fabricado a partir da liga de cromo/cobalto. A decisão da maioria do colegiado apegou-se à literalidade dos textos normativos, invocando a aplicação ao caso do art. 111, do Código Tributário Nacional que privilegia a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre “suspensão e exclusão de crédito tributário”, “outorga de isenção” e “dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

Não me parece ser esta a melhor solução para o caso em exame, posto que essa análise meramente gramatical, apesar de ter uma lógica bem convincente, numa abordagem “prima facie”, todavia, peca em deixar de considerar que toda norma de direito é elaborada tendo por objetivo a realização de uma finalidade, não podendo o intérprete e aplicador do ato normativo, seja ele uma lei, decreto, convênio ou qualquer outro ato, descurar das circunstâncias fáticas que envolvem o caso a ser decidido.

Conforme lições magistrais do Prof. Luís Eduardi Schouri, no seu excelente livro, Direito Tributário, Ed. Saraiva, 2<sup>a</sup> edição, fl. 797, ao abordar o tema da interpretação literal das isenções declarou que “não é possível a construção da norma a partir de um texto, sem considerar seu contexto”. Dessa forma que o prestígio do método gramatical, contido no dispositivo do CTN acima citado, não afasta totalmente a possibilidade do intérprete e aplicador de se valer de outros recursos da hermenêutica, para, a partir da junção deles, encontrar a melhor solução para caso concreto ou aquela que melhor se ajusta à finalidade da norma. Claro que o método gramatical tem um maior peso nas questões que envolvem a aplicação de normas isentivas, mas este método não afasta a incidência dos demais. O art. 111 do CTN não é uma norma de exclusão absoluta de outros métodos interpretativos, mas dá maior peso à interpretação literal ou textual, sendo uma diretiva de restrição para o aplicador, mas jamais exclui a possibilidade de se considerar o contexto fático onde o ato normativo incidirá.

Partindo das premissas alinhavadas nos parágrafos acima é que entendo que a melhor solução para o caso em lide foi a proferida pela 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF-BA, no processo A.I nº 281332.0018/10-9, no Acórdão 0230/12/2012, com o aval do Parecer Jurídico da Procuradoria do Estado da Bahia.

Em sede de Recurso Voluntário, manejado pelo mesmo contribuinte que é parte neste processo, a instância recursal, em decisão unânime do seu colegiado, proferiu o voto a seguir transcrito:

*Compulsando os autos, constato que a infração em combate trata da falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 353.380,88, no exercício de 2007, por ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, ao dar saída isenta a dois tipos de stent fornecidos pela Medtronic, o Sistema de Stent Coronário Driver e Sistema de Stent Coronário Endeavor, ambos feitos de uma liga de cobalto e não de aço inoxidável, como prevê a legislação.*

*Com a devida vénia da i. JJF, a questão perpassa a discussão química das ligas usadas para confecção dos stents e deve se focar o objetivo destas composições para o desempenho do produto, por ser este o fulcro do benefício fiscal, ou seja, promover o melhor stent para uso médico no tratamento coronariano, visando garantir com a evolução tecnológica médica maiores vantagens aos pacientes que tenham que fazer uso destes produtos, inclusive por questões de sobrevivência.*

*Os stents, que integram a infração 2, são de liga inoxidável, abarcando o uso do aço cuja composição química, ressalve-se, é sempre sujeita a ajustes, visando assim a melhor qualidade possível sob o aspecto físico-químico, já que servem a meritória função de prevenir ou salvar vidas humanas, onde o cromo constitui-se elemento essencial e são acrescidos elementos como o cobalto, molibdênio, silício, titânio e o alumínio, além de*

*outros passíveis de adição, ressalvando-se que para produtos médicos de implantes, a exemplo dos stents a presença do cobalto é imperiosa.*

*Na ótica da e. 4ª JJF, para o exercício de 2007, os “stents” de cromo cobalto não estavam albergados com a isenção do ICMS, só passando a usufruir do referido benefício fiscal a partir da nova redação dada ao item 191 pelo Convênio ICMS 30/09, com efeitos a partir de 27.04.09.*

*Por um viés técnico interpretativo, o legislador ou formulador do Convênio ICMS 113/05, em vigor no período da ocorrência dos fatos geradores, se ateve a questão do aço inox na fabricação dos implantes expandíveis e inoxidáveis para fins de dilatar artérias, nos termos que transcrevo a seguir:*

<i>Acrescido o item 191 pelo Conv. ICMS 113/05, efeitos de 24.10.05 a 26.04.09.</i>		
191	90.21.90.81	<i>Implantes expandíveis, de aço inoxidável, para dilatar artérias “Stents”</i>

*Na atualização da redação do item 191, apenas se detalhou a composição do aço inoxidável, acrescendo as expressões cromo e cobalto. Na redação vigente em 2007, a expressão aço inoxidável, não significava, necessariamente, que a liga de ferro-carbono (aço em geral), não possuísse o cromo e cobalto, haja vista que o cromo é condição essencial para garantir o caráter de resistência mecânica e a oxidação do aço, condição fulcral para o fim a que se propõe, pois, de outra forma, este equipamento médico oxidaria ou deterioraria-se no interior das artérias humanas, tendo efeito reverso ao seu nobre objetivo. Repito, não existe tecnicamente a expressão aço inoxidável sem ter em sua composição elementos como o cromo.*

*Por este viés, à época da redação do supracitado item houve apenas uma mera supressão dos demais componentes da liga de aço, pois sem cromo não se pode falar em inoxibilidade do aço e o cobalto agrupa valor à liga para os fins a que se destina, ou seja, fabricação dos stents para implantes coronários.*

*Para melhor elucidar a matéria, me permito trazer à baila transcrições extraídas do renomado cientista Falcão Bauer, em uma das suas obras, acerca das ligas de aço (ligas Fe-C):*

*“Além do carbono, o ferro pode ser associado a muitas outras substâncias, com alterações pronunciadas nas propriedades” “o cromo, na proporção de 2% a 3% dá grande dureza, resistência a ruptura e à oxidação” e acrescenta que o aço inoxidável tem na sua composição básica o cromo, aduzindo que o aço inoxidável significa “usar liga aço e cromo (18%). Se desejar maior dureza, deve-se acrescentar o níquel (8%). Um aço inoxidável de superior qualidade é o que tem 9% de níquel, 18% de cromo e menos de 0,15% de carbono. Embora ligeiramente inferiores, as ligas não austeníticas podem tornar-se inoxidáveis com apenas 13% de cromo” É mister lembrar ainda que associado ao cromo, tem-se outros elementos químicos, a exemplo do cobalto, sobretudo em aplicações médicas de implantes, a exemplo da liga inoxidável CrCoMo.(cromo, cobalto e molibdênio). (grifos meus)*

*Portanto, neste raciocínio os stents, relacionados nas Notas Fiscais que foram objeto da autuação, estariam albergados pela isenção prevista no item 191 do Convênio ICMS 113/05, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.*

*Todavia, trilhando outro raciocínio acerca da nova redação do item 191, consignada no Convênio ICMS 30/09, na esteira da tese esposada pela nobre PGE/PROFIS, através do brilhante opinativo da lavra do i. Procurador, Dr. José Augusto Martins Júnior, fica também caracterizado que não cabe contestar a fruição do benefício fiscal para os stents integrantes das notas fiscais que acobertavam a circulação destes produtos.*

*Mesmo admitindo-se que na formulação da redação do item 191 supracitado, tenha se pretendido inserir stents compostos de liga metálica inoxidável apenas de cromo-cobalto, sem a participação do ferro e do carbono, a mera distinção química desta para a de aço inoxidável resultou de uma busca incessante pela evolução da medicina em prol da vida humana. Ressalte-se que, ainda assim, outros componentes podem também estar*

*adicionados ao cromo e ao cobalto, a exemplo do molibdênio, garantindo ligas superiores às de aço inoxidável, principalmente para fins de implantes no organismo humano. (grifos meus)*

*É imperioso se ter em mente que a fruição do benefício fiscal sempre foi para o stent, ou seja, para a finalidade médica deste produto como implante coronariano, perpassando a questão menor da composição química, desde que se garantisse resultados clínicos satisfatórios, sobretudo no que tange à expandibilidade, inoxibilidade e resistência mecânica. No entendimento emanado do Parecer do INCOR de São Paulo, “A confecção de stents coronários em ligas de cromo-cobalto permitiu a obtenção de hastes mais finas com melhor naveabilidade, porém com manutenção da resistência mecânica(...)"*

*Ora, é de meridiana clareza, que o que se pretendeu estimular por meio do benefício fiscal concedido em ambos os Convênios acima citados foi a busca por stents que melhor garantam a manutenção e a melhor qualidade da vida humana.*

*Nestes casos, alinhando-me com a tese esposada pela nobre PGE/PROFIS, a interpretação literal do Anexo 191 não pode sobrepujar o axioma do Direito de se fazer justiça e não existe maior justiça do que preservar a vida humana através da imanente evolução médica.*

*Portanto, atentando para o princípio da razoabilidade e da isonomia, deve se afastar a imputação fiscal em foco. Assim sendo, entendo que os produtos de liga de cromo-cobalto não são passíveis de tributação, nos termos exaustivamente susoexplanados.*

*Enfim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar insubsistente a infração em tela.*

Adiro à fundamentação tracejada no voto proferido na 2ª Câmara do CONSEF, entendendo que o argumento de maior força não é uma questão meramente de justiça fiscal ou de isonomia tributária, mas exatamente a circunstância fática e técnica de que mesmo na fabricação de “stents de aço inoxidável”, havia, na composição do produto, a presença, na liga metálica de aço-carbono de outros componentes químicos, a exemplo do cromo, cobalto e molibdênio (CrCoMo). A evolução da tecnologia proporcionou a fabricação de ligas metálicas mais adequadas ao tratamento médico do coração e do aparelho circulatório humano, resultando na produção de ligas metálicas superiores, mais flexíveis e melhor adequadas à terapêutica médica, com a presença, em maior proporção química, dos elementos cromo e cobalto, entre outros metais.

Essas circunstâncias técnicas foram detalhadamente observadas na peça defensiva e na decisão paradigmática acima reproduzida, que foi inclusive um dos argumentos de que valeu a defesa para convencer a JJF da improcedência do lançamento fiscal em relação aos “stents”. Porém, no voto vencedor, elas não foram consideradas como relevantes para a formatação do “decisum”, restringindo-se o relator a considerar tão somente a textualidade da norma do benefício sem, todavia, analisar as circunstâncias fáticas do caso concreto.

Assim, à época da redação do Convênio ICMS 01/99, houve apenas uma supressão dos demais componentes da liga de aço-carbono que integravam a fabricação dos “stents de aço inoxidável”, pois sem cromo não se pode falar em inoxibilidade do aço e o cobalto agrega valor à liga para os fins a que se destina, ou seja, fabricação dos “stents” para implantes coronários. Por sua vez, reitero, a evolução tecnologia propiciou a fabricação de ligas metálicas mais adequadas ao tratamento médico, para a prevenção das doenças coronarianas, de forma que o benefício da isenção, introduzido no ordenamento, pelo Conv. ICMS 01/99 e suas posteriores alterações, inclusive o Conv. ICMS 30/2009, se aplicam aos produtos objetos da autuação, ou seja, aos “stents” ou implantes expansíveis, tanto de aço inoxidável e os de aço inoxidável com maior percentual de participação dos elementos cromo cobalto (ligas metálicas), quando destinados à terapêutica de tratamento das doenças coronarianas, ou seja, com o objetivo de dilatar artérias do coração humano.

Pelas razões acima expostas, entendemos que os itens “stents” devem ser excluídos da exigência fiscal.

Por razões assemelhadas, mas com base em fundamentos distintos, excludo da autuação os produtos “Cola Cirúrgica Glubar 5GR – G-NB-2”, “Adesivo Cirúrgico GRF – AB1000”.

No voto vencedor, que declarou a procedência do lançamento fiscal, a principal justificativa para a tributação daqueles produtos foi a circunstância dos mesmos não terem nas suas composições as substâncias celulose ou colágeno, destoando o enquadramento feito pelo contribuinte com a literalidade da norma isentiva do Conv. ICMS 01/99. O item 5 do Anexo Único do mencionado Convênio enquadra na norma de isenção o produto com NCM/SH 3006.10.90, com a descrição: hemostático (base celulose ou colágeno).

Observo que os referidos produtos funcionam, respectivamente, como “cola cirúrgica” e “adesivo biológico”, sendo ambos de composição sintética, e utilizados nos procedimentos cirúrgicos e aplicações cutâneas (pele), produzindo ação adesiva e hemostática nos tecidos, conforme descritivos técnicos contidos nos autos, às fls. 607 a 617. A ação hemostática visa prevenir ou sanar hemorragias nos procedimentos cirúrgicos e demais tratamentos médico-terapêuticos listados nos anexos à peça de defesa.

Logo, função hemostática descrita na peça de defesa, é alcançada tanto pelos produtos a base de celulose ou colágeno, como também é obtida pelos produtos comercializados pela autuada, gerados a partir de matérias-primas sintéticas, e resultantes da evolução dos processos de produção da indústria farmacêutica. Observo ainda que os produtos em questão apresentam o mesmo enquadramento na NCM/SH, de forma que a finalidade do benefício, contida no Conv. ICMS 01/99 converge para a aplicação da norma isentiva nas operações com as mercadorias objeto da autuação fiscal, ou seja: a “Cola Cirúrgica Glubar 5GR – G-NB-2” e o “Adesivo Cirúrgico GRF – AB1000”.

Pelas razões acima expostas também excludo do Auto de Infração os itens acima referenciados.

Quanto aos demais itens da autuação acompanho o excelente voto do sr. Relator.

Concluo, portanto, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL, do Auto de Infração, com a exclusão da exigência fiscal dos produtos: “Cola Cirúrgica Glubar 5GR – G-NB-2”; “Adesivo Cirúrgico GRF – AB1000”; e, “Stents de Cromo Cobalto”.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206855.0003/14-2, lavrado contra **CORAMED COMÉRCIO DE ARTIGOS MÉDICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$330.804,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2015.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE