

PROCESSO - A. I. Nº 206855.0002/14-6
RECORRENTE - OPERA MATERIAIS CIRÚRGICOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0173-04/15
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INERNET: 13/03/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0377-12/19

EMENTA: ICMS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. PRODUTOS MÉDICOS. Os produtos descritos nos demonstrativos de débito da infração não estão indicados no anexo único do Convênio ICMS 01/99, texto vigente à época dos exercícios fiscalizados. Não comprovada a isenção. Reconhece-se, de ofício, fatos geradores decaídos, anteriores há cinco anos à ciência do contribuinte e, conforme os termos do incidente de uniformização da PGE/PROFIS, opera-se a decadência nos termos do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN. Excluem-se os valores referentes aos períodos de janeiro a maio de 2009. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente Em Parte**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão de julgamento administrativo de primeira instância que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 18/06/14, quando foi lançado ICMS no valor de R\$903.157,04, acrescido de multa de 60%, em razão de ter o autuado praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, conforme demonstrativos e cópias de notas fiscais às fls. 06 a 366.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal, após exame da impugnação inicial e da informação fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência do Auto de Infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito:

VOTO

Inicialmente, apreciando o pedido de realização de perícia técnica, a ser efetuada por profissional da área médica, ressalto que a prova pericial se destina à formação do convencimento dos julgadores, esclarecendo fato complexo que requer conhecimento específico não afeto a estes. O indeferimento de solicitação de perícia ou também de diligência não acarreta cerceamento de defesa, desde que os elementos existentes nos autos sejam suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. Dessa forma, com fulcro no art. 147, II, “a” e “b”, do RPAF/99, indefiro o pedido de perícia, pois considero que a prova do fato que embasa a autuação não depende de conhecimento especial de técnicos e, além disso, entendo que os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão.

Adentrando ao mérito, conforme já relatado, a infração imputada ao autuado trata de falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$ 903.157,04, incidente sobre operações de vendas de mercadorias que foram consideradas pelo contribuinte como não tributadas, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, tudo conforme demonstrativos às fls. 6/9 e 142/147 e notas fiscais às fls. 10/141 e 148/366.

Inicialmente, observo que o autuado não questiona aspectos numéricos da apuração do imposto lançado. Em toda a sua defesa, não é indicado qualquer erro de cálculo, duplicidade de lançamento ou outro eventual equívoco na quantificação do imposto. Propugna, porém, pela improcedência da autuação, sob o argumento de que as operações relacionadas na autuação não são tributáveis, pois gozam da isenção prevista no Conv. ICMS 01/99.

A cláusula primeira do Convênio ICMS 01/99 prevê que ficam isentas da incidência do ICMS as operações com os equipamentos e insumos indicados no seu Anexo Único. Por sua vez, o art. 111, II, do CTN determina que

será interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção.

Em sua defesa, em apertada síntese, o autuado afirma que todas as operações em comento se referem a equipamentos e insumos previstos no Anexo Único do Conv. ICMS 01/99. Diz que as NCMs desses equipamentos e insumos estão relacionadas no citado Anexo Único, porém o mesmo não ocorre com a descrição deles. Sustenta que a isenção em comento deve ser interpretada considerando a finalidade da norma, que é reduzir o custo com os tratamentos que envolvam esses produtos. Ressalta que os equipamentos e insumos em tela são de idêntica natureza, gênero e têm a mesma destinação daqueles previstos no multicitado Anexo Único.

No caso da isenção prevista no Convênio ICMS 01/99, que trata das operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, o posicionamento assente neste Conselho de Fazenda é que a aplicação desse benefício exige a perfeita adequação desses equipamentos e insumos à NCM e à descrição constante da norma que outorga a isenção. Portanto, a interpretação da norma será literal, de forma que haja coincidência de NCM e de descrição do produto.

Efetivamente, a interpretação literal da legislação que outorga isenção, em algumas situações específicas, poderá utilizar outros elementos interpretativos que venham a possibilitar a aplicação mais equilibrada da norma. Contudo, no caso concreto em análise, os produtos beneficiados pela isenção prevista no Convênio ICMS 01/99 são apenas aqueles discriminados no Anexo Único do citado Convênio, sendo que para a fruição dessa isenção é necessário que a NCM e a descrição desses produtos coincidam com os relacionados no Anexo Único.

A Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no Parecer nº 28751/2013, de 13 de novembro de 2013, ao responder consulta formulada por outro contribuinte, assim se pronunciou sobre a matéria:

[...]

O Convênio ICMS 01/99, que dispõe sobre a isenção do ICMS às operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, especifica, em seu anexo único, os equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde que se encontram amparados pelo benefício da isenção do imposto, apresentando a NCM e a descrição correspondentes. Esse entendimento também é aplicado à isenção de que trata o RICMS-BA/12, art. 264, Inciso XXIV. Registre-se que a aplicação do benefício ora sob exame a determinada mercadoria pressupõe, necessariamente, a sua adequação à NCM e à descrição constantes da norma respectiva. Na ausência desta adequação, prevalece a tributação normal incidente sobre a operação. Realizado o cotejo das mercadorias relacionadas na petição, acima referidas, classificadas nas posições da NCM 9018.39.29 e 9018.90.99, com o rol dos produtos albergados pelo benefício em tela, constante no anexo único do Convênio ICMS 01/99, constata-se que, conquanto estejam classificadas nas mesmas posições da NCM, as descrições apresentadas pela Consulente não correspondem àquelas contidas no referido anexo único, o que afasta a aplicabilidade da isenção em tela. Dessa forma, conclui-se que as operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, acima descritos, não estão alcançados isenção disciplina no Convênio ICMS 01/99, devendo sofrer tributação normal.

[...]

Dessa forma, não basta que haja coincidência de NCM, pois também é necessário que exista coincidência na descrição dos produtos.

Tomando por base o agrupamento feito pelo próprio autuado em sua defesa, os produtos relacionados na autuação podem ser resumidos da seguinte forma:

RESUMO DO AUTO DE INFRAÇÃO POR GRUPO DE PRODUTOS		
SEQ.	NCM	DESCRIÇÃO
1	9021.31.90	CAGE CERV.FIDJI
2	9021.31.90	SIST.IMPLANTE INTERVERTEBRAL-WALLIS
3	9021.31.90	PROSPACE TITÂNIO IMPLANTE
SEQ.	NCM	DESCRIÇÃO
4	9021.10.20	PROT LIG DISCO CERV DISC
5	9021.10.20	T-SPACE PEEK IMPLANTE
6	9021.10.20	IMPLANTE VERTEBRAL P/ FUSAO LOMBAR
SEQ.	NCM	DESCRIÇÃO
7	9021.39.80	CESPACE IMPLANTE CERVIC

Os códigos NCMs dos produtos relacionados na autuação e sintetizados na tabela acima (9021.31.90, 9021.10.20 e 9021.39.80) estão elencados no Anexo Único do Conv. ICMS 01/99, porém as descrições constantes nas notas fiscais divergem das listadas no multicitado Anexo Único. Essas divergências na descrição

e até mesmo na função dos equipamentos e insumos estão sobejamente demonstradas pelo autuante na informação fiscal, no seu “estudo comparativo”. Nesse ponto, saliento que o defendente admite que os produtos relacionados na autuação apresentam descrições divergentes das constantes no Anexo Único do Conv. ICMS 01/99.

Argumenta o impugnante que esse estudo comparativo efetuado pelo autuante, com base em documentos coletados na Internet, não se presta para embasar a autuação. Respeitosamente, considero que essa tese defensiva não merece acolhimento, uma vez que a autuação não está baseada nesses documentos coletados na Internet, mas, sim, em demonstrativos e em documentos fiscais que se encontram acostados ao processo. Os documentos obtidos na Internet apenas visam a auxiliar a formação do convencimento dos julgadores.

Não há como se dizer que o procedimento do autuante tenha sido pautado em presunção ou que tenha afrontado os princípios da busca da verdade material e da legalidade, haja vista que a ação fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração em comento está respaldada na legislação tributária aplicável ao caso concreto, interpretada conforme determina o art. 111, II, do CTN.

A jurisprudência citada na defesa trata de situações que não se ajustam com perfeição ao caso concreto em análise. Ademais, as decisões a que fez alusão o defendente não vinculam o presente julgamento.

Por fim, ressalto que a matéria em análise já foi objeto de reiteradas decisões deste Conselho de Fazenda e, como exemplo, cito o Acórdão CJF nº 0134-13/13, que por unanimidade manteve inalterada a decisão de primeira instância que julgou procedente Auto de Infração lavrado para exigir ICMS em razão de idêntica infração. Peço licença para transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre relator Fernando Antônio Brito de Araújo nesse citado Acórdão:

No mérito, o recorrente sustenta que os produtos fiscalizados são isentos, nos termos previstos no Convênio ICMS 01/99, o qual estabelece uma lista de NCM e Equipamentos e Insumos sujeitos ao benefício fiscal, fazendo referência expressa aos produtos com NCM nº 9018.39.29, tendo o legislador discriminado os gêneros dos produtos dos quais decorrem inúmeras espécies, motivo pelo qual sua interpretação há de ser feita de forma ampliativa.

Contudo, engana-se o nobre defendente em sua tese, pois, o art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN) determina que “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I – suspensão ou exclusão do crédito tributário; II – outorga de isenção e III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

O Convênio ICMS 01/99 e alterações posteriores, em sua cláusula primeira, concede isenção do ICMS às operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, classificados pelas NBM 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 NBM e descrições, se os produtos objeto da autuação estão indicados no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, e se são isentos ou vem com alíquota zero do IPI ou do II.

Do exame das descrições dos produtos, relacionados às fls. 10 a 327 dos autos, cuja lista foi reproduzida pelo defendente às fls. 656 a 659, verifico que todos os produtos estão classificados na NBM 90183929. Porém, não há como se fazer uma vinculação com a descrição dos produtos relacionados no citado anexo, sob o código da NCM 9018.39.29, visto que os produtos relacionados no levantamento fiscal não coincidem com as especificações contidas no Anexo Único, relativas ao mesmo NCM, conforme se pode comprovar do cotejo entre a listagem anexada à defesa, às fls. 656 a 659, com o citado anexo, às fls. 662 e 663 dos autos, relativo ao mesmo NCM. O entendimento do Conselho de Fazenda é de que para que 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.

Em face ao acima exposto, restou demonstrado que os equipamentos e insumos destinados à prestação de serviço de saúde, apesar de possuírem NCMs idênticas às constantes no Anexo Único do Conv. ICMS 01/99, apresentavam descrições que divergiam das constantes na norma que concedia a isenção. Dessa forma, os produtos relacionados na autuação são tributáveis normalmente e, portanto, a infração imputada ao autuado subsiste em sua totalidade.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O contribuinte, inconformado com a decisão de piso, ingressou tempestivamente com Recurso Voluntário, às fls. 517/28. Aduz inicialmente que, como se infere do bojo do Auto de Infração resistido, a autuação teria sido efetivada, no entender do digno auditor fiscal que o lavrou, sob o argumento de que a Recorrente, no período fiscalizado de 01/01/2009 a 31/12/2010, “deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis,

regularmente escrituradas”.

Da análise do Auto de Infração e dos documentos a ele acostados pela fiscalização, verifica-se que o Autuante considerou equivocadamente como tributáveis operações com produtos destinados à prestação de serviços de saúde, muito embora as mesmas sejam claramente consideradas isentas pelo Convênio ICMS 01/99, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Conforme amplamente demonstrado pela Recorrente em sua defesa e documentos acostados, assim como em sua manifestação sobre a Informação Fiscal do Autuante, todas as operações isentas de ICMS realizadas pela Recorrente referem-se a equipamentos e insumos previstos no Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99, bem como para esses referidos equipamentos e insumos há norma que estabelece a isenção ou a alíquota zero do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) ou do Imposto de Importação (“II”), estando, portanto, preenchidos todos os requisitos do citado Convênio para a fruição do benefício.

Em defesa do seu direito, em razão da manifesta complexidade da matéria posta a julgamento, em especial para comprovar que nenhuma irregularidade cometeu nas operações de venda e compra dos produtos que foram objeto da autuação, e de modo a confirmar que se trata dos mesmos produtos previstos no Anexo Único do Convênio 01/99, com isenção reconhecida, é que a Recorrente, em sua Impugnação, requereu fosse deferida a realização de competente prova pericial (cf. artigo 8º, IV e 145 do RPAF), tendo de pronto formulado os quesitos a serem respondidos pelo “Expert”.

A despeito do quanto acima exposto, em total afronta ao princípio da verdade material e em flagrante cerceamento do direito constitucional de defesa, a 4ª JJF indeferiu o pedido de realização de perícia, por entender que a prova do fato que embasa a atuação supostamente não depende de conhecimento especial de técnicos, bem como por entender que os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão.

Conforme consta do v. Acórdão recorrido, *“no caso de isenção prevista no Convênio ICMS 01/99, que trata das operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, o posicionamento assente neste Conselho de Fazenda Estadual é que a aplicação desse benefício exige a perfeita adequação desses equipamentos e insumos à NCM e à descrição constante da norma que outorga a isenção”* (grifamos).

Nessa equivocada linha de raciocínio, o Acórdão vergastado acaba por concluir que “a interpretação da norma será literal, de forma que haja coincidência de NCM e de descrição do produto” (grifamos).

De fato, a interpretação da norma isentiva deve ser literal. Mas essa conclusão de que a interpretação literal (art. 111 do CTN) exige identidade gramatical entre a descrição dos equipamentos e insumos do Convênio ICMS 01/99 com a descrição das notas fiscais de venda da Recorrente, na qual se baseou a 4ª JJF, conforme salta aos olhos, é totalmente equivocada, culminando na injusta e ilegal negativa do reconhecimento da isenção a que faz jus a Recorrente, conforme restará uma vez mais demonstrado, o que não se pode admitir, motivo pelo qual espera e confia seja reformado o v. Acórdão em testilha.

Por outro lado, como também restou demonstrado, o próprio dispositivo 111 do CTN não pode, até mesmo porque é insuficiente para a correta aplicação da norma, ser interpretado literalmente, pois *“o que esse dispositivo quer dizer é que nos assuntos nele referidos deve sempre haver norma expressa”*.

É fácil constatar que o legislador, ao prever a interpretação literal das normas que outorgam isenções, manteve plenamente aplicável, diante da absoluta insuficiência da interpretação segundo o significado gramatical, a necessária interpretação lógico-sistemática, finalística ou teleológica.

É exatamente nesse sentido que se posiciona o Superior Tribunal de Justiça, jogando uma pá de

cal no equivocado entendimento de que literalidade é igual a gramaticalidade, esposado nos diversos julgamentos das esferas administrativas, inclusive no v. Acórdão recorrido, conforme colacionado à sua impugnação e que ora pede vênia para fazer referência e evitar repetições desnecessárias.

Diferentemente, portanto, do que consta do v. Acórdão recorrido, a jurisprudência colacionada à defesa da Recorrente tratava, sim, de situações que se ajustam com perfeição ao caso em tela, pois o que se pretende demonstrar com as mesmas é que interpretação literal não é a mesma coisa e nem exige identidade gramatical.

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

Resta claro, portanto, que a isenção do ICMS, no caso em tela, tem nítido caráter finalístico, que é assegurar o acesso aos tratamentos de saúde com a mesma eficácia e o menor custo. E mais, essa norma isentiva é teleologicamente justificada, uma vez que preserva e promove valores eleitos pelo legislador constituinte em nossa Magna Carta, especialmente os direitos fundamentais de segunda geração - direitos sociais, e dentre estes, o direito à saúde. É, pois, norma que busca realizar o interesse público e a justiça social, em detrimento inclusive do mero interesse de arrecadar das pessoas políticas tributantes, como no caso o Estado da Bahia.

Lembre-se, uma vez mais, que “o dever de investigação do Fisco só cessa na medida e a partir do limite em que o seu exercício se tornou impossível, o que, por óbvio, não ocorreu no processo de fiscalização e/ou no julgamento realizado pela 4ª JF, vez que a Recorrente solicitou perícia técnica e apresentou quesitos, negada pela 4ª JF, assim como se colocou à disposição para demonstrar, de todas as formas, que os equipamentos e insumos médicos por ela comercializados eram os mesmos constantes do Anexo Único ao Convênio nº 01/99.

Para corroborar tal assertiva, a Recorrente junta, com o presente Recurso, as anexas declarações firmadas por médico (Doc. 03), uma para cada código NCM objeto da autuação, na qual afirma o profissional, categoricamente, que os materiais médicos comercializados pela Recorrente e objeto do Auto de Infração são os mesmos descritos no Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99, tendo idêntica função, natureza e características, se enquadrando, portanto, no perfil do grupo de materiais do código NCM que indica, o que força a concluir serem as operações praticadas pela Recorrente de referência aos mesmos produtos isentas de ICMS.

Por fim, registre-se, que se a Recorrente lançou em suas Notas Fiscais os NCM dos equipamentos e insumos médicos previstos na norma isentiva e cabia a Autuante demonstrar, de forma fundamentada e não com base em meras presunções, que os equipamentos e insumos comercializados pela Recorrente não eram os mesmos previstos no referido convênio, o que não ocorreu, e nem poderia, pois se tratam dos mesmos equipamentos, sendo completamente desarrazoada e inadmissível a manutenção da autuação pela 4ª JF, a carecer a devida reforma por essa Colenda Câmara

A referida tabela do Anexo Único, por sua vez, prevê de forma *genérica, abstrata e permanente* os equipamentos e insumos médicos, divididos de acordo com as funções a que se destinam. Não diz, por outro lado, o tamanho, a marca, a cor, o material de que é feito, etc. de cada um dos itens do Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99, por um motivo mais do que óbvio: permitir que a norma seja permanente e gere efeitos até que outro ato da mesma natureza venha a substituí-lo. Não fosse assim, como já se disse, a cada inovação tecnológica, e são muitas na área das ciências médicas, a norma perderia sua eficácia, sua finalidade e não atingiria os fins a que se destina.

Sendo assim, registre-se, é possível enquadrar diversos, e não apenas um, equipamento que preencha os requisitos de determinada descrição do Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99 e, portanto, se enquadre na mencionada norma isentiva. Mantendo essa linha de raciocínio e seguindo adiante, ao se descrever pormenorizadamente esses diversos itens do Anexo Único ao

Convênio ICMS 01/99 é possível incluir detalhes importantes das características de cada um deles, sem que qualquer deles, por esse motivo, deixe de ser um produto ou equipamento tal qual descrito na norma isentiva.

Diga-se, de passagem, que, devido a completa insuficiência da descrição constante do Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99, o próprio Estado da Bahia, quando pretende a aquisição de material médico hospitalar constante do referido Anexo Único, também não utiliza a descrição ali constante, pois necessita prover informações mais específicas e detalhadas dos produtos que pretende adquirir, fato esse que se repete em todas as licitações de produtos para serviços médicos e hospitalares, como os comercializados pela Recorrente.

Registre-se, uma vez mais, que a simples descrição do equipamento ou insumo médico na Nota Fiscal de forma diferente da constante do Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99 não é suficiente para descaracterizar e modificar a natureza dos equipamentos e insumos de fato comercializados pela Recorrente, muito menos para afastar a incidência da norma isentiva, motivo pelo qual é imperativa a reforma do v. Acórdão recorrido.

Registre-se, por oportuno, que é o enquadramento e correta classificação na NCM que define a isenção do produto, devidamente validada pela RFB, e não a sua descrição. De ressaltar, ainda, por oportuno, que a aquisição pela Recorrente 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.

Com efeito, para corroborar tudo o que já se expôs, a Recorrente colaciona, conforme segue anexo (**Doc. 04**), o v. Acórdão nº 0272-12/2015, proferido em 19/08/2015 pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, referente ao Auto de Infração nº 101647.0014/11-5, que tem, em sua Infração 01, a mesma situação ora combatida.

Pois bem, apesar de o resultado do julgamento ter sido pelo Improvimento do Recurso Voluntário, esse “placar” só foi alcançado pelo voto de qualidade do Presidente, visto que 03 (três) julgadores votaram pelo acolhimento das razões do mencionado recurso.

Diante de todo o exposto, aguarda e confia seja reformado o v. Acórdão aqui recorrido, para o fim de reformar a decisão proferida pela 4ª JJF, adotando-se o entendimento esposado no voto vencido acima transcrito, para o fim de afastar a absurda autuação, por ser medida de justiça.

Em defesa do seu direito, a Recorrente reitera a produção de todos os tipos de prova em direito admitidas, em especial a documental, já acostada com a sua defesa e com o presente recurso, e posteriormente, inclusive como contraprova.

Ad argumentandum, caso V.Sas. entendam não ser suficientes as provas já produzidas, o que se admite apenas para o debate, em razão da manifesta complexidade da matéria posta a julgamento, e de modo a confirmar que os produtos objeto da autuação são os mesmos produtos previstos no Anexo Único do Convênio 01/99, com isenção reconhecida, requer, uma vez mais, nos termos do artigo 8º, IV e 145 do RPAF, seja deferida a realização de competente prova pericial, ou diligência, com vistas a confirmar a identidade de natureza, gênero, finalidade e destinação de uso daqueles previstos no referido Anexo Único do mencionado Convênio nº 01/99, conforme quesitos a serem respondidos pelo “Expert”, já devidamente formulados.

Requer, ainda, sejam os presentes autos encaminhados à PGE/PROFIS, para a emissão do competente parecer. Face a todo o exposto, requer digne-se V.Sas. julgar totalmente PROCEDENTE o presente Recurso Voluntário, afastando-se, por consequência, o Auto de Infração impugnado, eximindo a Recorrente das exigências nele contidas.

Às fls. 604/605, o processo foi convertido em diligência ao Gabinete do Secretário – Assessoria/COTEPE. Pediu-se que se avaliasse se a NCM 9021.3190, embora não se refira expressamente a nenhum dos itens do lançamento – CAGE CERVICAL FIJI, SIST. IMPLANT VERTEBRAL WALLIS, PROSPACE TITANIO IMPLANTE, estariam tacitamente inclusos no Convênio 01/99.

À fls. 609, a Representante da Bahia na COTEPE/ICMS, Auditora Ely Dantas de Souza Cruz, respondeu que não incube, à representação, manifestação de cunho consultivo, sendo esta, atribuição da GECOT/DITRI.

Às fls. 611/613, o processo foi convertido em diligência à PGE/PROFIS, para emissão de parecer pertinente ao assunto desta lide, e, em resposta às fls. 616/618, Dr. José Augusto Martins Junior opinou que se oficiasse à ANVISA para que informe se os produtos em discussão amoldam-se mesmo sem um grau de especificidade irrefutável, aos NCM do convênio 01/99.

Uma terceira diligência à Assessoria Técnica do Conselho de Fazenda, às fls. 624/25, foi solicitada para buscar informações junto à ANVISA, mas, em resposta, foi esclarecido que há impeditivos para a realização da diligência, conforme fundamentos anexados ao Relatório de diligência.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão de julgamento administrativo de primeira instância, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS, de operações tributadas, classificadas como não tributadas, das mercadorias abaixo relacionadas.

SEQ.	NCM	DESCRIÇÃO
1	9021.31.90	CAGE CERV.FIDJI
2	9021.31.90	SIST.IMPLANTE INTERVERTEBRAL-WALLIS
3	9021.31.90	PROSPACE TITÂNIO IMPLANTE
SEQ.	NCM	DESCRIÇÃO
4	9021.10.20	PROT LIG DISCO CERV DISC
5	9021.10.20	T-SPACE PEEK IMPLANTE
6	9021.10.20	IMPLANTE VERTEBRAL P/ FUSAO LOMBAR
SEQ.	NCM	DESCRIÇÃO
7	9021.39.80	CESPACE IMPLANTE CERVIC

Faço a seguir, um breve resumo da lide: As descrições constantes nas notas fiscais divergem das listadas no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99: CAGE CERVICAL FIJI, SIST. IMPLANT VERTEBRAL WALLIS, PROSPACE TITANIO IMPLANTE, PROT LIG DISCO CERV DISC, T SPACE PEEK IMPOANTE, IMPLANTE VERTEBRAL P/FUSÃO LOMBAR, CESPACE IMPLANTE CERV – são implantes confeccionados em peek ou titânio, destinados a tratamento cirúrgico da coluna vertebral, conforme anexos da informação fiscal (fls. 439 e seguintes).

Sem sombra de dúvida, os códigos NCM dos produtos relacionados na autuação (9021.31.90, 9021.10.20 e 9021.39.80) estão mesmo elencados no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, no entanto conforme o autuante demonstrou na informação fiscal, de forma detalhada, os itens indicados no Anexo do referido convênio, que representam os produtos da NCM 9021.31.90 (itens CAGE CERVICAL FIJI, SIST. IMPLANT VERTEBRAL WALLIS, PROSPACE TITANIO), que vão do item 72 a 95, nenhum se refere a tratamento da coluna cervical; nesse caso, a supracitadas NCM, tem inúmeras descrições, como ESPAÇADOR DE TENDÃO (cirurgia de tendões da mão), PRÓTESE DE SILICONE (mama, pé, mão, etc.), COMPONENTE PATELAR E ACETABULAR (cavidade do quadril), COMPONENTE TIBIAL (prótese de tibia).

Quando levados a efeito, a pesquisa com a NCM 90.21.10.20, itens de 96 a 154, encontram-se itens como PARAFUSO ACETABULAR (fixar prótese do quadril), PLACA DE AUTO COMPRESSÃO (fraturas de grandes e pequenos fragmentos ósseos), etc., e os demais, quase todos com a denominação de hastes, placas, ganchos de compressão, arruelas, pinos, fios, fixadores, todos indicados para cirurgia de fêmur, clavícula, tibia, buco-maxilo-facial etc., nenhuma indicada expressamente para cirurgia de coluna vertebral.

Quando verificada a NCM 9021.390.80 (do item CESPACE IMPLANTE CERVICAL), os itens vão apenas de 163 a 167, num total de 5 itens, e trazem as seguintes descrições: PRÓTESE PARA ESÔFAGO, TUBO DE VENTILAÇÃO TEFLON, PRÓTESE DE AÇO TEFLON (cirurgia de ouvido), PATCH ORGÂNICO, PATCH INORGÂNICO (reconstruções cardiovasculares). Nenhum traz a

descrição CESPAC CERVICAL, ou quaisquer outros itens, com destino a cirurgia da coluna.

Essas divergências na descrição e até mesmo na função dos equipamentos e insumos estão sobejamente demonstradas pelo autuante na informação fiscal, no seu “estudo comparativo”. Nesse ponto, devo salientar, assim como no julgamento recorrido, que o defendente admite que os produtos relacionados na autuação apresentam descrições divergentes das constantes no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99.

O Recurso pode ser resumido em 3 aspectos:

1. A Recorrente solicitou perícia técnica e apresentou quesitos, negada pela 4ª JF, assim como se colocou à disposição para demonstrar, de todas as formas, que os equipamentos e insumos médicos por ela comercializados eram os mesmos constantes do Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99, e pede inclusive diligência à PGE/PROFIS.
2. A interpretação literal (art. 111 do CTN) exige identidade gramatical entre a descrição dos equipamentos e insumos do Convênio ICMS 01/99 com a descrição das notas fiscais de venda da Recorrente - alega que é totalmente equivocada, culminando na injusta e ilegal negativa do reconhecimento da isenção a que faz jus a Recorrente; que é fácil constatar que o legislador, ao prever a interpretação literal das normas que outorgam isenções, manteve plenamente aplicáveis, diante da absoluta insuficiência da interpretação segundo o significado gramatical, a necessária interpretação lógico-sistemática, finalística ou teleológica.
3. A Recorrente junta com o presente Recurso as anexas DECLARAÇÕES FIRMADAS POR MÉDICO (Doc. 03), uma para cada código NCM objeto da autuação, na qual afirma o profissional, categoricamente, que os materiais médicos comercializados pela Recorrente e objeto do auto de infração SÃO OS MESMOS descritos no Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99, tendo idêntica função, natureza e características, se enquadrando, portanto, no perfil do grupo de materiais do código NCM que indica, o que força a concluir serem as operações praticadas pela Recorrente de referência aos mesmos produtos isentas de ICMS.
4. Julgamentos do CONSEF que em lides semelhantes, acolheu a pretensão do Recorrente.

Quanto ao primeiro item, pedido de diligência, em atendimento ao princípio da verdade material, foi plenamente acolhido. A primeira resultou inútil, pois a servidora, a quem foi dirigido o pedido, entendeu não ser o órgão consultivo adequado, indicando a Gerência de Consultas Tributárias – GECOT, da Diretoria de Tributação – DITRI.

Contudo, o pedido não foi feito de imediato à GECOT/DITRI, exatamente porque já existem inúmeros pareceres deste órgão, apreciando situações semelhantes, conforme o Parecer GECOT 19555/2011, no qual foi feito questionando se os *braquetes ortodônticos*, assim como outros aparelhos na posição NCM 9021.10.99, que são utilizados no tratamento de realinhamento dos dentes; e que as referidas NCM estão listadas no art. 24 do RICMS, com a descrição de “artigos e aparelhos ortopédicos” e “outros”, se são considerados isentos do ICMS.

A Resposta da GECOT foi: *o Convênio ICMS 126/10, que concede isenção do imposto nas operações com artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas e outros que especifica, prevê em sua Cláusula primeira, inciso IV, alínea “b”, item 1 que, as operações realizadas com as “outras” mercadorias, das respectivas classificações da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM 9021.10.10, descrita como artigos e aparelhos ortopédicos, ficam isentas do ICMS.*

O referido parecer conclui que: o benefício da isenção previsto nas normas supramencionadas é específico para bens destinados ao atendimento de deficientes físicos, não alcançando, portanto, os aparelhos ortodônticos adquiridos pela Consulente, uma vez que, apesar de sua classificação fiscal - NCM constar da relação das mercadorias isentas, sua descrição e sua utilização não correspondem devidamente às expressas nos respectivos dispositivos.

No caso desta lide, a classificação da NCM também consta no convênio, porém sua descrição e sua utilização (cirurgia da coluna) não constam. Além desse parecer citado, há inúmeros outros da

DITRI, sempre no sentido de que a descrição da NCM não é condição suficiente para se amoldar aos benefícios fiscais previsto na legislação, devendo constar também a descrição e sua utilização expressa.

Em seguida, o processo foi enviado à PGE/PROFIS, conforme pedido do Recorrente, com resposta às fls. 616/620, quando cita que o entendimento firmado pelo autuante tem forte amparo em jurisprudência neste Conselho, e no entendimento literal das normas atinentes à concessão de benefícios fiscais, e pontifica que, diante de uma norma com classificação específica e geral de um produto, deve prevalecer a específica. Cita ementas de julgamentos do TRF-4 à fl. 620. Contudo, ainda assim, sugeriu, em atendimento à mais ampla defesa, que fosse encaminhado pedido de diligência à ANVISA.

Contudo, quando tentada a diligência à ANVISA, a ASTEC ponderou, às fls. 629/632, que há requisitos formais a serem cumpridas para uma consulta à ANVISA, que impedem a assessoria técnica de ser o interlocutor junto à Receita Federal (vide documentos anexos, fl. 629). Devo ressaltar que o próprio Contribuinte, sujeito passivo, consta na lista daqueles que podem realizar a consulta, mas, no entanto, em todo o desenrolar do processo, não o fez. Concluo, que foram efetuados todos os esforços no sentido de atender o pedido de diligência do Recorrente, porém, sem sucesso.

Quanto ao item 2, do resumo do Recurso - interpretação literal (art. 111 do CTN) - neste caso em discussão, cabe uma interpretação legislativa e um aprofundamento do comando normativo em questão.

De acordo com Alexandre Barros de Castro e Luís Henrique de Neris Souza, ao comentar o art. 111 do CTN, eles dizem que, ao tratar de exclusão do crédito tributário, o artigo supracitado fala em **interpretação literal**, e que em verdade, a interpretação literal avulta obstáculos, sacrificando a precisão.

Quando se fala em “interpretação literal” esta é por demais ambígua, pois de fato o que pode se abstrair, nos dizeres dos citados juristas, é que *há clara e expressa vedação à exegese que de tão alargada venha de fato substituir a norma posta, por outra*. (Código Tributário Nacional Comentado, Ed. Saraiva, 2010, pag, 181).

Quando se fala que outorga de benefícios e isenção tem interpretação restritiva nos termos do art. 111 do CTN, não se pode entender interpretação literal e restritiva como sendo “sinônimos” e com isto, aplicar de forma direta a sua literalidade, sem fazer de fato, a sua interpretação restritiva, sob o risco de se desaguar numa interpretação oposta à pretendida pelo legislador, ou seja, não pode se confundir o verdadeiro sentido de literalidade como apego extremo às palavras do legislador, pois, do contrário, estaria a se conferir efeito oposto ao desejado que é restrição da dispensa do crédito ou isenção, e neste caso, a literalidade leva mesmo a uma disfunção normativa, e não se coaduna com a interpretação restritiva.

Nesse sentido, o argumento do Recorrente, no processo, confere com o meu entendimento, esclarecido acima, ou seja, não se pode aferrar estritamente ao nome descrito na norma, isto porque, os diferentes fabricantes podem usar nome com ligeiras ou mesmo profundas variações, mas é preciso que se entenda ao menos que sejam sinônimos, e que tenham mesma finalidade.

Tomando-se como exemplo o item COMPONENTE PATELAR, é de se imaginar, que eventualmente, a indústria ou o comércio utilize nomes de marcas ou de fabricantes, que por questão comercial, altere a descrição, que não seja expressamente COMPONENTE PATELAR, mas que de uma análise aprofundada, se conclua que são sinônimos e de mesma função, e decerto não há de se desconfigurar a pretensão do legislador por conta de mera chicana jurídica, em função de uma descrição que não seja exatamente igual.

Mas não é o que se verifica na presente lide. Em todos os itens relacionados no Convênio, embora relacione dispositivos utilizados em cirurgia ortopédica, de mesma NCM, percebe-se claramente, primeiro que o universo destas mercadorias e suas diversidades é imensa, mais de 100 itens,

contudo não se vislumbra nada parecido nem no nome, nem na função, cirurgia da coluna, que é a que se destinam os itens autuados, enquanto todos os itens esquadrihados se aplicam em outras partes do corpo.

Por outro lado, quando o legislador quer abarcar toda uma gama de mercadorias, sequer faz constar a descrição, e as vezes nem mesmo a nomenclatura completa, mas apenas os 4 primeiros números, que indicam o grupo de mercadorias a que pertence. Assim, é que se o legislador citasse apenas NCM 9021 – teríamos o seguinte:

Artigos e aparelhos ortopédicos, incluindo as cintas e fundas (ligaduras) médico-cirúrgicas e as muletas; talas, goteiras e outros artigos e aparelhos para fraturas; artigos e aparelhos de prótese; aparelhos para facilitar a audição dos surdos e outros aparelhos para compensar uma deficiência ou uma incapacidade, destinados a serem transportados à mão ou sobre as pessoas ou a serem implantados no organismo.*

Neste caso, todas as mercadorias que se enquadrassem no grupo NCM 9021 estariam isentas, se fosse assim citado no convênio. Contudo, quando temos a nomenclatura completa NCM 90213190 – Outras – há uma indefinição, precisando se qualificar os itens, que estão descritos no convênio. Assim é que se torna imprescindível que haja uma correlação da descrição com a NCM, de modo a se conceder o benefício fiscal á lua do art. 111 do CTN.

Quanto ao item 3, a Recorrente junta com o presente Recurso as DECLARAÇÕES FIRMADAS POR MÉDICO (Doc. 03), uma para cada código NCM objeto da autuação, na qual afirma o profissional, categoricamente, que os materiais médicos comercializados pela Recorrente e objeto do auto de infração são os mesmos descritos no Anexo Único.

Ora, estamos aqui a tratar de uma questão de direito, onde um médico não tem a necessária qualificação para interpretar, mas apenas atestar o que sabemos, que a NCM citada, nas mercadorias, está no anexo único do Convênio ICMS 01/99. Em absoluto pode-se dizer, por exemplo, que o ESPAÇADOR DE TENDÃO, NCM 9021.31.90, que está no Anexo Convênio, possa ser o mesmo que CAGE CERVICAL ou PROSPACE TITANIO IMPLANTE que consta no auto de infração. São itens de mesma nomenclatura, porém radicalmente diferentes na descrição, e um tanto diferentes na aplicação, pois a única coisa em comum, é se aplicar em cirurgias ortopédicas, porem em partes diferentes do corpo, que não a coluna.

Por fim, no item 4, foram citados alguns julgamentos do Conselho onde se acatou a tese finalística defendida pelo Recorrente. Devo, contudo, observar que os votos citados foram vencidos no âmbito deste Conselho, onde a jurisprudência aponta que é preciso haver não apenas correspondência quanto ao número da NCM, mas ao menos razoável grau de correspondência com a descrição e função. Se porventura o legislador quisesse que todas as mercadorias das 3 NCM que constam neste processo tivessem o benefício fiscal, não precisaria se dar ao trabalho de elaborar mais de uma centena de itens com sua descrição, mas apenas citar as 3 nomenclaturas.

Embora não conste, do Recurso, pedido de decadência, reconheço, de ofício, que há fatos geradores, anteriores a cinco anos da tomada de ciência do contribuinte. O auto foi lavrado em 18/06/2014, com ciência em 27/06/2014, sendo que há lançamentos, de janeiro a maio de 2009, que nos termos do incidente de uniformização da PGE/PROFIS, tendo o imposto sido apurado, lançado, e recolhido, ainda que em valor inferior ao devido, opera-se a decadência nos termos do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN. Observado em mesa, que entre janeiro e maio de 2009, o Recorrente apurou e recolheu ICMS, o valor totalizado no auto de infração nesse mesmo período, é de R\$123.834,81, que deverá ser excluído do lançamento.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário. De ofício, reconheço a decadência parcial do lançamento. Auto de infração PROCEDENTE EM PARTE, conforme o demonstrativo abaixo:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Valor Histórico	Valor Julgado
31/01/2009	09/02/2009	3.966,67	0,00
28/02/2009	09/03/2009	4.112,51	0,00
31/03/2009	09/04/2009	36.335,80	0,00

30/04/2009	09/05/2009	39.663,61	0,00
31/05/2009	09/06/2009	28.756,22	0,00
30/06/2009	09/07/2009	25.765,78	25.765,78
31/07/2009	09/08/2009	67.710,05	67.710,05
31/08/2009	09/09/2009	18.229,17	18.229,17
30/09/2009	09/10/2009	36.472,98	36.472,98
31/10/2009	09/11/2009	13.138,34	13.138,34
30/11/2009	09/12/2009	30.396,00	30.396,00
31/12/2009	09/01/2010	37.631,63	37.631,63
31/01/2010	09/02/2010	53.474,15	53.474,15
28/02/2010	09/03/2010	24.350,46	24.350,46
31/03/2010	09/04/2010	34.000,75	34.000,75
30/04/2010	09/05/2010	31.926,00	31.926,00
31/05/2010	09/06/2010	35.900,22	35.900,22
30/06/2010	09/07/2010	68.428,49	68.428,49
31/07/2010	09/08/2010	63.110,66	63.110,66
31/08/2010	09/09/2010	77.005,72	77.005,72
30/09/2010	09/10/2010	57.418,44	57.418,44
31/10/2010	09/11/2010	24.691,52	24.691,52
30/11/2010	09/12/2010	34.646,00	34.646,00
31/12/2010	09/01/2011	56.025,87	56.025,87
Total		903.157,04	790.322,23

VOTO DIVERGENTE

Em relação à infração guerreada, a mesma tem como fulcro a empresa ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, conforme demonstrativos e cópias das notas fiscais acostadas às fls. 06 a 366 dos autos.

Acerca desta autuação, permito-me divergir da posição do Ilustre Conselheiro Relator Ildemar Landin, no sentido de que entendo que o referido lançamento de ofício é indevido pelas razões que passo a expor.

Compulsando os autos, verifico que o cerne da questão para justificar uma procedência da autuação, cinge-se em se ter plena certeza de que os produtos médicos cirúrgicos atuados não estão, indubitavelmente, contemplados pela isenção prevista no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, o qual relaciona tal isenção pelas NCMs dos referidos produtos, a saber: NCMs 9021.31.90; 9021.10.20; e 9021.39.80, relacionadas no quadro consignado no início do voto do I. Conselheiro Relator.

Da análise do Convênio susomencionado, pode-se constatar que ali não se exige a perfeita e plena correlação entre a descrição do produto e aquela constante da nota fiscal que abarca o mesmo na operação de sua aquisição e circulação.

Verifico, ainda, que as Notas Fiscais de entrada foram emitidas em outras Unidades da Federação, sem destaque ou cobrança do ICMS da operação mercantil, bem como não se constata, nos autos, quaisquer usos de crédito tributário por parte da empresa recorrente, inferindo-se que não existe qualquer demonstração inequívoca de se tratar de operação sujeita ao pagamento de ICMS, ou seja, tanto o(s) fornecedor (es) quanto a empresa autuada entenderam e procederam as operações fiscais tal como isentas no que tange a incidência de ICMS.

A mera não coincidência entre o teor da descrição dos produtos consignados no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99 (classificados pela NBM/SH) e aquela constante nos documentos fiscais não significa dizer que se trata de produtos com NCM não contempladas no referido Convênio. Estas NCMs são genéricas para garantir, com a necessária segurança, a autuação em lide, que teve como fulcro o entendimento do Autuante de que os produtos não se enquadravam nas NCMs previstas no referido Anexo Único do Convênio, e, portanto, não estariam isentos. Inclusive, é mister destacar que uma mesma NCM pode abarcar vários produtos.

Ademais, o Convênio ICMS 126/2010, através dos itens I a IX da Cláusula 1ª, estabeleceu para os produtos a indicação GENÉRICA, seguida da NCM, corroborando a tese de que não há precisão na descrição dos produtos/ NCM, como arguido pela recorrente.

Inclusive, vale trazer à baila julgado do Egrégio Tribunal de Justiça da Bahia, exarado pela 11ª Vara da Fazenda Pública, em 11 de fevereiro de 2019, no qual ficou sentenciada a plena nulidade de Auto de Infração de matéria similar à ora apreciada no presente processo administrativo fiscal.

Por tudo quanto analisado, à luz dos documentos acostados e da legislação, restou evidente que não se tem dados suficientes para se garantir com segurança que os produtos constantes das notas fiscais autuadas não possam estar nas NCMs abarcadas pela isenção.

Isto posto, mais uma vez peço vênua ao nobre Conselheiro Relator para divergir do seu entendimento acerca da questão. Assim sendo, valho-me da justa interpretação mais benéfica do regramento previsto no referido Convênio ICMS 126/2010, no sentido de afastar o lançamento de ofício em lide, ou seja, entendo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto pela empresa recorrente.

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, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206855.0002/14-6**, lavrado contra **OPERA MATERIAIS CIRÚRGICOS LTDA. – EPP**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$779.322,23**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Eduardo Ramos de Santana e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, Paulo Shinyashiki Filho e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DIVERGENTE

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS