

PROCESSO - A. I. Nº 299430.0093/16-7
RECORRENTE - VIPMEDIC SALVADOR PRODUTOS MÉDICOS HOSPITALARES LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0197-01/16
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04.08.2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0124-11/20-VD

EMENTA: ICMS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. OUTORGA DE ISENÇÃO. **a)** MERCADORIAS NÃO CONTEMPLADAS PELA NÃO INCIDÊNCIA QUALIFICADA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS, NOTAS FISCAIS COM DESTAQUE DO IMPOSTO. Os produtos autuados são enquadrados na norma isencional atendendo à similitude do que descrito no dispositivo legal, sendo imprescindível que se adote o princípio da razoabilidade, ainda mais em se tratando de produtos voltados à saúde. A manifestação e os documentos trazidos ao processo por ocasião deste julgamento pela Recorrente, clareiam o entendimento tido por este relator e traduz o entendimento já manifestado pela PGE/PROFIS em seu parecer, objeto de análise. A legalidade no procedimento por parte da Recorrente e reconhecendo a evolução da indústria médico-hospitalar, força-se a adoção de novos materiais, novos formatos e novas apresentações dos produtos, sem contudo desfigurar o seu objetivo e destinação. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pela autuada em face da decisão proferida pela 1ª JJF através Acórdão JJF nº 0197-01/16 julgando Procedente o Auto de Infração, no valor de R\$1.153.110,71, lavrado em 28.03.2016, ciente em 29.03.2016, pelo cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1

Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Valor R\$1.123.097,20. Consta que se trata de mercadorias, cujas saídas ocorreu sem tributação e mediante a análise de cada produto restou constatado que os mesmos não se enquadravam no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99. Informa ainda que os exames foram realizados considerando as NF-e e períodos fiscalizados.

INFRAÇÃO 2

Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a novembro de 2011. Valor R\$30.013,51. Consta que se refere a mercadorias, cujas saídas não foram tributadas pelo contribuinte e que as análises dos documentos revelaram que os mesmos foram remetidos pelos fornecedores com tributação do ICMS.

Analisando o Auto de Infração, que alcançava fatos geradores do período de Janeiro de 2011 a Dezembro de 2012, a Defesa apresentada pela autuada, fls. 225 a 248, a Informação prestada pelos autuantes, fls. 591 a 626, a Manifestação apresentada pela autuada, fls. 643 a 662, e nova Manifestação apresentada pelos autuantes, fls. 674 a 675, através o Acórdão JJF nº 0197-01/16, fls.

683 a 702, assim se pronunciou a 1ª JJF:

O Auto de Infração em lide acusa o sujeito passivo da falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, consoante notas fiscais de saídas relacionadas nos demonstrativos de apuração acostados às fls. 36 a 156 (infração 1) e fls. 157 a 158 (infração 2).

De início, constato, ao compulsar os elementos e peças que compõem os autos, que o PAF está revestido das formalidades legais e o procedimento fiscal atende as normas regulamentares, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, eis que, inexistente óbice algum que possa inquiná-lo de nulidade.

O sujeito passivo em suas razões de defesa sustentou que a autuação equivocadamente considerou operações não tributáveis regularmente realizadas como tributáveis.

*Asseverou que o autuante deixou de considerar isentas do ICMS as operações de compra e venda realizadas pelo simples fato de a descrição nas Notas Fiscais dos equipamentos e insumos, destinados à prestação de serviços de saúde, não se subsumir, *ipsis litteris*, à descrição contida no Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99, muito embora os códigos de NCM lançados nas Notas Fiscais sejam exatamente os mesmos que constam do referido Anexo Único.*

Observou que a descrição dos equipamentos e insumos médicos contidas nas Notas Fiscais é feita justamente para atender a uma exigência de mercado, que impõe a detalhada descrição de cada importante característica e finalidade de cada equipamento e/ou insumo comercializado, e não apenas a descrição genérica, não específica e nem detalhada do mesmo, como ocorre no Anexo Único. Aduziu que em decorrência dessas diferentes formas de descrição dos produtos de saúde envolvidos nas operações próprias de compra e venda realizadas pelos diversos operadores no mercado, inclusive no seu caso específico, com a constante no Anexo Único ao Convênio, é que não pode, nem exige a norma isentiva, que se guarde exata literalidade ou, melhor, gramaticalidade de redação.

Insistiu que para a norma, interessante é a destinação e finalidade específica de uso no tratamento de saúde, uma vez que a norma não conseguiria descrever detalhada e de forma pormenorizada a característica de cada tipo. Questiona a aplicação do art. 111 do Código Tributário Nacional (interpretação literal) deduzido pelo Auditores, considerando que a modernidade exige o estabelecimento de uma interpretação interligada das regras e dos princípios.

Os Auditores Fiscais ao prestar Informação Fiscal, nos termos do § 6º, art.127, RPAF BA(aprovado pelo Decreto nº 7.629/99) refutaram largamente todos os argumentos aduzidos pelo impugnante, em sua defesa, e mantiveram a autuação sob o fundamento de que, comprovadamente, os equipamentos e insumos arrolados no levantamento fiscal que alicerçam a exigência fiscal, de fato, não correspondem aos elencados expressamente no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99 e, portanto, não estão amparados pela isenção prevista no Acordo interestadual. Sustentaram que a imposição de interpretação literal expressamente determinada no art. 111 do CTN de dispositivo legal que outorga isenção, como ocorre no presente caso, descarta a possibilidade do benefício alcançar operações com produtos que não estejam expressamente indicados na norma instituidora.

Da análise dos termos presentes no presente Auto de Infração, constato que o fulcro da autuação repousa na exigência do ICMS sobre as operações com os produtos arrolados no demonstrativos de apuração, que o autuado entendeu amparadas pela isenção preconizada pelo Convênio ICMS 01/99 em seu Anexo Único, recepcionada que se encontra pela legislação tributária baiana no inciso XX do art. 32 do RICMS-BA/97 e seu Anexo 93, e inciso XXIV do art. 264, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores.

Compete ressaltar, antes, que a inclusão de uma determinada mercadoria no regime de isenção tributária, 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. No caso em concreto, o Convênio ICMS 01/99 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.

Nesse contexto, ainda que esteja correto o contribuinte autuado ao destacar que a isenção do ICMS das operações com equipamentos e insumos médicos destinados a prestação de serviços de saúde, estatuídas no aludido Convênio ICMS 01/99, seja de grande relevância jurídica e social, pois tem como caráter finalístico assegurar o acesso aos tratamentos de saúde, promovendo valores sociais constitucionalmente assegurados (direito à saúde), na busca da realização do interesse público, o benefício da isenção deverá ser aplicado de forma restritiva, em face da exclusão do crédito tributário (art. 156, I, CTN), para que não alargue o alcance da matéria desabonando a expressão dos produtos e atingindo operações que não estejam expressamente indicados na norma instituidora da própria exclusão (princípio da legalidade).

E isso, porque, a isenção decorre, sempre, de lei que regule exclusivamente a matéria conforme exigência

expressa do art. 150, §6º, da Constituição Federal.

Assim, parece inverossímil a sustentação da defesa. Grita o impugnante que na interpretação do art 111, CTN, a fim de manter harmonia com os preceitos constitucionais pautado na construção de uma sociedade mais justa, intentou para seus produtos uma espécie de isenção finalística, teleológica. E que o Fisco atuou em presunção.

Em se tratando de outorga de isenção, a interpretação e integração da legislação tributária é preconizada expressamente pelo art. 111, o Código Tributário Nacional - CTN, in verbis:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;”

Logo, da inteligência do dispositivo acima claramente se depreende que se impõe a interpretação literal quando se trata de isenção.

O RICMS-BA/97, vigente à época da ocorrência de parte dos fatos geradores, ao recepcionar o benefício instituído pelo multicitado convênio, assim dispõe, in verbis:

“Art. 32. São isentas do ICMS as operações relativas à circulação de mercadorias:

[...]

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

O RICMS-BA/12, reitera o mesmo benefício, conforme abaixo traduzido:

“Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

XXIV - as entradas decorrentes de importação e as saídas de equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, indicados no anexo único do Conv. ICMS01/99, desde que as operações não sejam tributadas ou tenham tributação com alíquota reduzida a zero, relativamente ao IPI ou ao imposto de importação;

O direito não lhe assiste. Em termos práticos e concreto, não me parece lógico, nem ao encontro da finalidade da norma, por exemplo, a emissão da Nota Fiscal Eletrônica nº 38.249 (fls. 390) para o CATETER PARA CISTOSTOMIA com NCM 9018.3929, com a isenção do ICMS, quando o Convênio ICMS 01/99 prevê o mesmo NCM 9018.3929 para o CATETER URETERAL DUPLO “RABO DE PORCO”, produtos completamente diverso.

Numa crise renal, a pedra formada no rim, fica impactada em uma região do trato urinário, obstruindo a passagem da urina. A obstrução pode ocorrer dentro do próprio rim, mas é mais comum nos ureteres, o ducto que leva a urina do rim à bexiga. Com qualquer comprometimento do ureter ele pode apresentar um grau de edema secundário a reação inflamatória, que assim poderá obstruir a passagem de urina e de restos de cálculos. Aqui entra o cateter com o nome de DUPLO J para garantir a permeabilidade da via. Este cateter também é chamado de rabo de porco (pig-tail em inglês). O cateter apresenta as duas extremidades em forma parecida com a letra J, daí o seu nome. O duplo J apresenta furos em seu trajeto que permitem o escoamento da urina. Esse cateter está descrito no Convênio ICMS 01/99, NCM 9018.3929.

Não é razoável, contudo, em nome dessa interpretação teleológica, defendida pelo contribuinte autuado, pretender que o CATETER URETERAL METÁLICO RESONANCE, ainda que lhe tenha oferecido o mesmo NCMC, admitir como o produto equivalente e dar saída como um produto beneficiado com isenção do ICMS, com fundamento no aludido convênio. Trata-se de um outro produto. Projetado para oferecer uma solução alternativa aos tradicionais stent,s plásticos tradicionais ou cateteres de nefrostomia para pacientes com compressão ureteral extrínseca.

Ainda à guisa de exemplo, com relação às próteses de pênis, que surgem nas infrações 1 e 2, de fato, não há previsão legal de isenção para as próteses de pênis. O código NBM/SH 9021.31.90 se refere a outros produtos dentro da sub posição NBM/SH 9021.31 que trata de próteses articulares. portanto, a prótese de silicone, código NBM/SH 9021.31.90 prevista no item 73 do anexo do CONVENIO ICMS 01/99 e se refere à prótese de silicone articular.

Em síntese, 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 foi recepcionado pela legislação do Estado da Bahia (art. 264, XXIV do RICMS-BA/12; art. 32, XX do art. 32 do RICMS-BA/97 e seu

Anexo 93). Registre-se que a aplicação do aludido benefício 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.

Para o Professor Ricardo Lobo Torres (2007), a interpretação literal é um limite para atividade do intérprete, ou seja, tendo por início o texto do direito positivo, o intérprete encontra o seu limite no sentido possível daquela expressão lingüística. Ir além do sentido possível das palavras da lei, é adentrar o intérprete no campo da integração e da complementação do direito.

A contribuição do CTN, no seu art. 111, é impedir o uso de analogia e equidade ao prescrever a interpretação literal para as isenções, homenageando assim o princípio da legalidade e não apenas uma interpretação restritiva, como entendeu o autuado.

Em sua Cláusula primeira o Convênio ICMS 01/99 e alterações posteriores concede isenção do ICMS às operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, indicados no seu Anexo Único e classificados pelas NCM,s.

Ainda que os produtos questionados pelo autuado, descritos no levantamento do Auditores, ostentem as NCM,s elencadas no Anexo Único, a descrição desses produtos estampada nas correspondentes notas fiscais não coincide com o produto expressamente indicadas no Acordo. Devendo ser de todo sublinhado o ostensivo trabalho fiscal de pesquisa e descrição pormenorizada acerca do função, destinação, características dos produtos, objeto da presente processo administrativo fiscal - PAF, objetivando identificar o núcleo caracterizado pela indicação expressa dos produtos alcançados pelo benefício, instituído pelo dispositivo legal que o caracteriza no mundo jurídico.

Dessa forma, resta indubitado que os equipamentos e insumos para serem alcançados pelo benefício da isenção, em virtude da interpretação legal que se impõe, devem estar expressa e inexoravelmente indicados no Anexo do Convênio ICMS 01/99. Por conseguinte, afigura-se inteiramente descabida a interpretação ampliada como pretendeu o impugnante, ao atribuir aos produtos nas operações de saídas, arroladas no levantamento fiscal, o usufruto do benefício, sem que tivesse o atributo de ordem legal para fazê-lo.

Vale observar que o acordo identifica e discrimina os produtos, objeto do beneplácito da isenção, justamente para que não alongue, a mercê do entendimento fiscal ou do contribuinte. Isso é tão verdadeiro que, tomando-se como exemplo os itens 18, 19, 22, 23, 24, 25 e 26, do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, vê-se que para a mesma NCM - 9018.39.29, discrimina-se a exclusiva característica e tipologia de cada um dos cateteres alcançados pelo benefício fiscal, quais sejam: Cateter ureteral duplo “rabo de porco”; Cateter para subclavia duplo lumen para hemodiálise; Cateter balão para septostomia; Cateter balão para angioplastia, recém-nato, lactente., Berrmann, Cateter balão para angioplastia transluminal percuta; Cateter guia para angioplastia transluminal percuta; e Cateter balão para valvoplastia.

A especificidade do produto a ser concedido o benefício é ponto fulcral nesse convênio. Destaco outros exemplos: o produto “Cateter para angioplastia transluminal percuta”, ostenta a mesma NCM (9018.3929), mas se encontra elencado no Anexo Único em dois itens distintos: o de número 24, para identificar a especificidade “Balão” e o de número 25, para “Guia”.

Há também que ser ressaltado o teor expresso na Cláusula primeira do Convênio: “Ficam isentas do ICMS as operações com os equipamentos e insumos indicados no anexo a este convênio, classificados pela NBM/SH.” Ou seja, a primazia do alcance da norma se concentra nas operações com os equipamentos e insumos indicados no anexo, cabendo à classificação pela NBM/SH(NCM) uma mera função de vinculação sistemática, justamente para evitar desvio de aplicação do benefício. Noutras palavras, é necessário que o produto para ser alcançado pelo benefício da isenção, além estar elencado no Anexo deve constar a correspondente NCM expressa no documento fiscal. Sendo, portanto, inconcebível que, a partir de uma NCM constante no anexo, seja inseridos no benefício equipamentos e insumos nele não expressamente indicados, sob pena de gerar insegurança jurídica para ambos os pólos da relação tributária, desestabilizando, tanto a sujeição ativa, quanto a passiva.

É cediço que se o legislador pretendesse dotar o alcance do benefício de amplitude, além dos equipamentos e insumos expressamente elencados, teria estatuído no dispositivo legal parâmetros minimamente norteadores de sua abrangência, a exemplo da indicação de similitude ou correlata aplicação finalística.

Assim, não pode surtir efeito o objetivo pretendido pelo autuado haja vista a clara divergência entre a descrição das mercadorias consignadas nas notas fiscais e os itens indicados no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, não obstante o esforço do contribuinte na afirmação de que relevante não é o nome técnico que é atribuído ao produto, mas a sua finalidade de assegurar o acesso de todos aos tratamentos disponíveis de saúde. A norma isentiva deve, em obediência ao próprio princípio da legalidade, ser interpretado de acordo com a legislação que rege a espécie e não deve abarcar matéria que não esteja devidamente prevista no dispositivo legal.

Convém ressaltar que as decisões reiteradas proferidas pelas Câmaras deste CONSEF ao enfrentarem a matéria, ora em lide, a exemplo dos Acórdãos de CJF Nº 0134-13/13, CJF Nº 0028-11/14, CJF Nº 0325-11/14 e CJF Nº 0335-11/14, têm adotado a interpretação restritiva da isenção, para alcançar, tão-somente, os itens

expressamente listados na norma do benefício.

Assim, concluo restarem caracterizadas integralmente as infrações 1 e 2, objeto da autuação, minuciosamente discutidas, com a homologação dos valores acatados, reconhecidos e recolhidos pelo sujeito passivo.

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

Ciente da decisão proferida pela 1ª JF, inconformada e tempestivamente, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 711 a 731, buscando a reforma do quanto determinado, pelas razões que apresenta, destacando inicialmente o atendimento ao prazo determinado no RPAF para sua apresentação, afirmando que, diante do atendimento ao mesmo, está sua peça recursiva atendendo ao dispositivo legal.

Analisando o que denomina DOS FATOS, faz a Recorrente uma análise das infrações que foram apresentadas na peça acusatória, afirmando que o autuante considerou equivocadamente como tributáveis operações com produtos destinados à prestação de serviços de saúde, mesmo sendo elas claramente consideradas isentas pelo Convênio ICMS 01/99, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Afirma que as operações objeto da autuação estão acobertadas pelo que estabelece o Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, por referirem-se a equipamentos e insumos sujeitos à isenção ou à alíquota ZERO do IPI ou do Imposto de Importação, condições básicas estabelecidas no referido convênio.

Destaca a Recorrente a afirmativa da Junta Julgadora de que a lide está baseada na interpretação literal do que é estabelecido no Anexo Único em apreço, afirmando: *“A fim de demonstrar o seu direito e em razão da matéria ser meramente de análise documental, uma vez que os produtos comercializados pela Recorrente são idênticos ou possuem função idêntica aos produtos relacionados pelo Anexo Único do Convênio ICMS nº 01/99, pelo que, indubitavelmente, são beneficiados da isenção tributária de ICMS, é que foram apresentadas inúmeras tabelas comparativas demonstrando a referida similitude.”*

Afirma mais ainda a Recorrente que, malgrado sua solicitação de verificação, em diligência negada, a Junta Julgadora aplicou, para seu julgamento, o que dispõe o CTN em seu artigo 111, quando determina a interpretação literal do texto, em se tratando de reconhecimento de isenção.

Tratando das EQUIVOCADAS PREMISSAS E PRESUNÇÕES DO V. ACÓRDÃO, afirma a Recorrente que a Junta Julgadora baseou-se em “meras presunções”, não buscando a “verdade material”, como seria da sua obrigação.

Comentando a afirmativa da decisão de piso de que *“a inclusão de uma determinada mercadoria no regime de isenção tributária, pressupõe necessariamente a sua adequação à NCM e à descrição constante da norma respectiva; na ausência desta adequação, prevalece a tributação normal incidente sobre a operação”*, estranha que a mesma seja baseada pura e meramente em termos gramaticais, sem que os fatos em si sejam analisados.

Reafirma a Recorrente que o fato de a descrição nominativa dos produtos não coincidir com a forma literal estatuída no Anexo Único do Convênio ICMS 01/99 é decorrente das solicitações feitas por seus clientes, com base nas cotações de preços, sendo que forçosamente, sob pena de não executar as vendas, ter que adotá-las, o que em nada desfigura a utilidade dos produtos, por serem os mesmos dotados da mesma natureza, gênero e função dos especificados.

Salienta a Recorrente que, diferentemente do que afirma a Junta Julgadora ***“a Recorrente não pretende que seja dada interpretação ampliativa ou extensiva à norma isentiva, nem pretende que sejam inseridos no Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99 equipamentos e insumos nele não indicados”***.

Adentrando a DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS, analisa a Recorrente o afirmado no artigo 111 do CTN, de relação à interpretação literal ali prevista, e, comentando os argumentos apresentados em sua peça defensiva inicial, afirma *“como também restou demonstrado, o próprio art. 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”.

Afirma ainda que *“É fácil constatar que o legislador, ao prever a interpretação literal das normas que outorgam isenções, afastou a interpretação ampliativa, por equidade ou equiparação, mas manteve plenamente aplicáveis, diante da absoluta insuficiência da interpretação gramatical, a necessária interpretação lógico-sistemática, finalística ou teleológica”.*

Insurge-se contra o fato de que, mesmo estando os produtos objeto da autuação identificados com os NCMS correspondentes, não haver a decisão de piso levado em consideração este atendimento ao que dispõe e determina o Convênio ICMS 01/99.

Dentro da sua linha de raciocínio a Recorrente afirma *“Esse posicionamento da Administração, além de ferir o princípio da busca pela verdade real, ignora por completo a finalidade da norma isentiva, qual seja, o barateamento e o acesso dos serviços médicos de saúde”* (grifo original).

Sequenciando, a Recorrente aborda sobre a Isenção (exclusão do crédito tributário), quando comenta sobre o instituto da isenção e suas finalidades, exemplificando alguns tipos específicos para o ICMS, em especial aquela destinada aos produtos voltados para a saúde, onde se inserem os produtos objeto da presente lide, destacando que a mesma tem nítido caráter finalístico, inserindo-se nos direitos sociais, no caso o direito à saúde.

Trata a seguir do Princípio da busca pela verdade real ou “verdade material”, destacando o que dispõe o RPAF/BAHIA, em seu artigo 2º:

Art. 2º “a administração não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes”.

Destaca que além de infringir o princípio da verdade real ou material, no acórdão combatido, *“também foi violado o princípio da legalidade, do qual aquele é decorrente, pois o efetivo conhecimento dos fatos é indispensável para que haja a correta observância das leis que lhe são aplicáveis”.*

Afirma a Recorrente que, na busca da verdade material, apresentou declarações e definições médicas que lhe dão guarida, não acatadas pela Junta Julgadora, além de estudos onde os NCMS e os produtos objeto da autuação encontram-se definidos e interligados, demonstrando que os mesmos estão amparados pela isenção, negada na decisão de piso.

Volta a comentar a respeito da descrição dos produtos quando afirma: *“a lei é um ato normativo genérico, abstrato e permanente”.*

É genérico porque não descreve uma situação singular, mas, sim, um gênero caracterizador de todos os casos da mesma espécie enquadráveis nas suas previsões. Abstrato porque regra uma situação jurídica desgarrada das circunstâncias concretas nas quais ele se apresentará na prática. Permanente porque se destina a gerar efeitos até que outro ato da mesma natureza venha a substituí-lo.

Afirma que, dentro deste princípio, está enquadrada a isenção prevista no Convênio ICMS 01/99, quando divide os produtos de acordo com sua destinação, o que é determinante para seu objetivo, o atendimento à saúde.

A seguir apresenta alguns produtos objeto da autuação, com seus descritivos e imagens, detalhando suas funções e objetivos, que, afirma, estão consoantes com o que preconizado no Convênio 01/99, e que, ao não considerar as provas que apresenta, demonstra a Junta Julgadora total desconhecimento da matéria que pretendeu julgar.

Apresenta e transcreve consulta efetuada ao COPAT SC, Nº 62/2014, de relação aos produtos em foco, como segue:

EMENTA: ICMS. ISENÇÃO. AS MERCADORIAS RELACIONADAS NA SEÇÃO XX DO ANEXO 1 DO RICMS-SC, DESTINADAS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE, ESTÃO ISENTAS DO ICMS (A) DEVIDO NA SAÍDA DO ESTABELECIMENTO, EM OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS E (B) DEVIDO NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO, QUANDO IMPORTADAS DO EXTERIOR DO PAÍS, CONDICIONADO AO MESMO TRATAMENTO OU TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO, RELATIVAMENTE AO IPI E AO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. [...]

Fundamentação

Com efeito, as mercadorias em questão, “cateter guia para angioplastia transluminal percuta” e “guia de troca para angioplastia” estão relacionadas na Seção XX do Anexo 1, respectivamente, nos itens 25 e 26, classificados no código 9018.39.29 da NCM-SH, satisfazendo, desse modo, as condições para o gozo da isenção pretendida.

Por outro lado, dispõe o art. 3º, XXIII, do Anexo 2 do RICMS-SC que são isentas as entradas dos equipamentos relacionados na Seção XX do Anexo 1, destinados à prestação de serviços de saúde, desde que isentos ou sujeitos à alíquota zero do imposto de importação ou do IPI.

Em síntese, as mercadorias aqui referidas, destinadas à prestação de serviços de saúde, (i) estão isentas nas operações internas e interestaduais, nos termos do art. 2º, XLII, do Anexo 2, permitida a manutenção de créditos relativos à entrada das mercadorias no estabelecimento.

Porém, se as mesmas mercadorias forem importadas do exterior do País, a isenção do ICMS correspondente à importação condiciona-se a que seja dado idêntico tratamento pelas legislações do imposto de importação e do IPI.

Resposta

Posto isto, responda-se à consulente que as mercadorias relacionadas na Seção XX do Anexo 1 do RICMS-SC, destinadas à prestação de serviços de saúde, estão isentas do ICMS:

- a) devido na saída do estabelecimento, em operações internas e interestaduais;*
- b) devido no desembaraço aduaneiro, quando importadas do exterior do País, condicionado ao mesmo tratamento ou tributadas à alíquota zero, relativamente ao IPI e ao Imposto de Importação;*
- c) a consulente poderá pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, desde que (i) não estiver extinto o direito, pelo decurso do prazo previsto no art. 76 da Lei 3.938, de 26 de dezembro de 1966, e (ii) satisfeito o disposto no art. 74 do mesmo pergaminho.*

Volta a destacar o fato de a descrição contida em suas notas fiscais serem de acordo com a solicitação dos clientes, em especial órgãos públicos, tendo anexado ao processo, doc. 3, Pregão nº 45/2013, onde busca a aquisição dos produtos constantes do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, sem que os descreva de forma literal, como pretendem os autuantes e os julgadores de piso. A descrição contida no Pregão, obrigatoriamente, deve constar nas notas fiscais de fornecimento dos produtos, o que não lhes tira o caráter isencional.

Claramente, afirma a Recorrente:

Por fim, que fique claro, a simples descrição do equipamento ou insumo médico na Nota Fiscal de forma diferente da constante do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99 não é suficiente para 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.

Sequenciando, a Recorrente, faz comentários a respeito do que vem a ser NCM, apresentando seu histórico, desde a criação em 2002, e sua aplicabilidade não apenas no âmbito interno, mas, e sobretudo, nas relações internacionais, salientando que a sua aplicabilidade é baseada em normas emitidas pela Receita Federal do Brasil, através de atos normativos próprios.

De relação à competência para definir o enquadramento dos produtos na NCM, a Recorrente, afirma:

Se é a RFB quem atesta o NCM dos produtos que ingressam no país, verificando, inclusive, eventuais isenções, não pode o Estado da Bahia, através da Autoridade Autuante, ignorar a referida classificação, com fins meramente arrecadatórios, afastando inclusive norma isentiva de Convênio ao qual é signatário.

Acresce ainda a Recorrente o fato de as aquisições dos produtos em foco, quando efetuadas em outros Estados da Federação, virem contemplados com a isenção prevista no Convênio ICMS 01/99, estranhando que os prepostos autuantes e a Junta Julgadora não acate a “verdade material”.

Menciona a Recorrente o teor de voto proferido por julgador no **Acórdão nº 0272-12/15 DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**, em processo que a tem como autuada, improvido o seu Recurso por decisão do voto de qualidade do presidente, abaixo transcrito:

“Não há exata consonância do texto do convênio, que é genérico, com a descrição dos produtos constantes na ANVISA”.

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

“O princípio da verdade material [...] está sendo desrespeitado pelo Fisco baiano [...]. O Fisco condiciona a fruição do benefício a uma obrigação acessória impossível de ser cumprida, uma vez que o recorrente não pode vender os produtos com descrições diversas das permitidas pela ANVISA”.

“A descrição e especificação é uma necessidade e obrigatoriedade, ainda mais em se tratando de materiais hospitalares da importância dos comercializados pelo recorrente”.

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

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

Volta a requerer prova pericial no processo para constatar o que afirma e defende, a isenção dos produtos objeto da autuação.

Encerrando sua peça recursiva, a Recorrente apresenta o que denomina:

CONCLUSÕES E PEDIDOS:

Face a todo o exposto requer:

- a) Sejam os presentes autos encaminhados à PGE/PROFIS, para a emissão do competente parecer;*
- b) Dignem-se Vossas Senhorias a julgar TOTALMENTE PROCEDENTE o presente Recurso Voluntário, afastando-se, por consequência, o Auto de Infração impugnado, eximindo a Recorrente das exigências nele contidas.*

Em sessão de 29.03.2018, o ilustre relator Dr. Paulo Danilo Reis Lopes, solicitou, e foi aprovada por esta CJF, pedido de diligência à PGE/PROFIS, por considerar tratar-se de uma questão de direito e não de ordem técnica, no sentido de que se pronuncie a respeito de:

Pesquisar e informar as decisões judiciais envolvendo processos em âmbito judicial, de mesmo teor, deste Estado ou outras unidades da Federação, de forma a consubstanciar os julgamentos administrativos quanto à certeza e liquidez dos lançamentos tributários até então efetuados, já que muitos se reportam a datas longínquas, e que possivelmente alguns podem estar até mesmo com trânsito em julgado no Superior Tribunal de Justiça – STJ, e em havendo julgamento favoráveis à tese do Recorrente, se haveria então de se flexibilizar a interpretação restritiva do art. 111 do CTN para estas situações.

Em Parecer Jurídico da lavra do ilustre procurador Dr. José Augusto Martins Junior, o mesmo afirma não estar pacificado o entendimento sobre a matéria em tribunais superiores, mas, destaca o entendimento manifestado na Apelação Cível em Ação Anulatória de Débito Fiscal, Processo 0561048-94.2014.8.05.0001, de relatoria da Dra. Joanice Maria Guimarães de Jesus, da Terceira Câmara Cível, apensado ao processo em lide, fls. 773 a 779, sendo de destacar, quando da análise dos produtos abrangidos pelo Convênio ICMS 01/99, assim se manifesta:

Mister se faz reconhecer, portanto, que não se trata de novo produto abarcado pela isenção, apenas inclusão do mesmo produto “stent” feito de liga de ferro diversa da antes prevista. Assim, a norma não pretendeu restringir a isenção a uma liga específica, já que não há como se prever a evolução dos materiais utilizados na fabricação do mesmo produto, havendo a mera adequação da descrição da mercadoria à recente característica de fabricação, com indicação da nova composição metálica utilizada, que não mais utilizava somente o aço inoxidável na composição como dantes.

Concluindo seu pronunciamento a ilustre relatora assim se manifesta:

Ex positis, voto no sentido de CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao apelo, mantendo o decisum objurgado em todos os seus termos e por seus próprios fundamentos.

Na oportunidade, dou por pré-questionados todos os comandos normativos aqui aludidos, sendo desnecessária a oposição de Embargos de Declaração exclusivamente com essa finalidade.

Retornado o processo a esta Câmara de Julgamento Fiscal, em sessão do dia 08.10.2019, por solicitação do ilustre representante da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Junior, este relator propôs e foi acatado pela unanimidade dos seus membros o encaminhamento do mesmo, novamente, à PGE/PROFIS, no sentido de se buscar uniformidade de entendimentos quanto à matéria em lide.

A diligência, constante das fls. 786 a 787 do processo assim postulou:

Considerando a existência de divergências entre julgados sobre o tema objeto do presente processo;

Considerando o pedido de diligência requerida à PGE/PROFIS pelo ilustre conselheiro Dr. Paulo Danilo Reis Lopes, em sessão de 29.03.2018, ia à PGE/PROFIS, por considerar tratar-se de uma questão de direito e não de ordem técnica, no sentido de que se pronuncie a respeito de:

Pesquisar e informar as decisões judiciais envolvendo processos em âmbito judicial, de mesmo teor, deste Estado ou outras unidades da Federação, de forma a consubstanciar os julgamentos administrativos quanto à certeza e liquidez dos lançamentos tributários até então efetuados, já que muitos se reportam a datas longínquas, e que possivelmente alguns podem estar até mesmo com trânsito em julgado no Superior Tribunal de Justiça – STJ, e em havendo julgamento favoráveis à tese do Recorrente, se haveria então de se flexibilizar a interpretação restritiva do art. 111 do CTN para estas situações.,

Considerando que a manifestação da PGE/PROFIS, através parecer constante deste processo não apresenta parecer conclusivo que defina bases para decisão por esta Câmara de Julgamento Fiscal;

Considerando a manifestação do ilustre Procurador Dr. José Augusto Martins Junior em sentada nesta sessão de julgamento, no sentido de que existe necessidade de pronunciamento conclusivo a respeito da lide;

Em sessão realizada no dia 08.10.2019, decidiu esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, por unanimidade, encaminhar o presente processo EM DILIGÊNCIA à PGE/PROFIS no sentido de apresentar manifestação sobre o novo posicionamento de relação aos processos similares, de forma que se apresente uniformidade de entendimento, devendo, após, retornar presente processo para apreciação e julgamento.

Através o Processo PGE2018367792-0, a PGE apresentou Parecer Jurídico, acostado ao processo, fls. 789 a 797, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, acolhido pela Procuradora Assistente, Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, que ora analiso.

Assim se pronuncia o douto procurador em sua manifestação:

De plano, importante frisar que as isenções tributárias são figuras jurídicas que se colocam como normas de exceção no sistema de tributação, colocando-se, desta forma, no campo da extrafiscalidade, com o escopo de induzir de certos resultados econômico-sociais.

Dentro desta visão, aborda inicialmente a forma de interpretação da legislação, destacando o que dispõe o Código Tributário Nacional no artigo 111, abaixo transcrito:

Art. 111 – Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa de cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Diz o senhor procurador que a interpretação literal pode se confundir com a interpretação gramatical o que dispensa outras formas de hermenêutica jurídica, o que a torna restritiva e que a mesma não pode ficar restrita ao limite dos signos linguísticos, devendo ultrapassar as barreiras impostas pelo texto positivado e, desta forma, alcançar os fatos sociais, citando, como suporte para o que afirma, o jurista Norberto Bobbio, comentando a seguir o entendimento de que “o legislador ao estabelecer a interpretação literal como método de hermenêutica para normas autorizadas da isenção, foi apenas enfeixá-las numa compreensão mais restritiva do seu alcance, evitando ranhuras a outros princípios, em especial o princípio da isonomia.”

Apresenta ainda o pensamento esposado por Hugo de Brito Machado, quando afirma que a isenção é uma exceção à regra de tributação e que a ela se aplica o princípio geral da hermenêutica segundo o qual as exceções são interpretadas restritivamente.

Destaca ainda, de relação ao artigo 111 do CTN, a Ementa do Resp 14.400/SP, 1ª Turma, onde se destaca:

“A isenção tributária, como o poder de tributar, decorre do jus imperii estatal. Desde que observadas as regras pertinentes da Constituição Federal, pode a lei estabelecer critérios para o auferimento da isenção, como no caso in judicio. O real escopo do artigo 111 do CTN não é o impor a interpretação a interpretação apenas literal a rigor impossível mas evitar que a interpretação extensiva ou outro qualquer princípio de hermenêutica amplie o alcance da norma isentiva.

Entende que, para que se module o alcance das normas de isenção, deve-se partir de um “olhar” que busque o alcance do que se buscou sob a visão de um fenômeno econômico.

Passa, em seguida, a analisar o instituto da isenção em seus aspectos objetivo e subjetivo, quando afirma que *“a isenção objetiva ou real, ocorre quando o benefício é estipulado em função da coisa ou situação objeto do fato gerador do tributo, não se importando a pessoa do contribuinte”*, enquanto que *“na isenção subjetiva ou pessoal, o benefício é concedido em função da pessoa do contribuinte, abstraindo-se qualquer característica da coisa ou da situação correspondente ao fato gerador”*.

Afirma que sua análise tem uma visão mista *“quando a lei se referir a alguma característica da coisa ou da situação e, igualmente, a determinado critério pessoal do contribuinte (de direito ou de fato).*

Sequenciando passa a abordar o sentido da isenção concedida através o Convênio ICMS 01/99, que considera dentro do conceito de mista, desde quando a mesma tem como critério o objetivo da coisa, em especial por se tratar de equipamentos e insumos destinados à saúde (critério objetivo), de um lado, e, de outro, o prestador de serviços de saúde (critério subjetivo).

Aduz que a previsão legal destes dois critérios impõe que a questão (isenção) seja submetida a um processo de dupla filtragem, onde a primeira seria o atendimento à isenção objetiva, o que em atendendo, submeter-se-á à segunda (a isenção subjetiva), sendo que somente atendendo a estes dois filtros pode o produto ser considerado isento.

Assim, no caso em análise, o produto deve atender à dupla identidade, ou seja, que a NCM e a descrição do produto estejam em congruência, afirmando que é aí que se encontra a dificuldade em reconhecer aos produtos objeto da presente lide o caráter de isentos ou não, especialmente por *“no que concerne a isenção de produtos médicos, uma vez que a norma positivada não consegue imprimir a mesma velocidade das mudanças tecnológicas deste segmento da sociedade moderna”*.

Dentro desta visão destaca que os produtos hospitalares se modificam e aperfeiçoam numa velocidade que a norma não acompanha, de forma que a dupla identidade deve ser relativizada nesta fase da análise.

Complementando o douto procurador afirma:

No caso concreto, parece-nos que a situação do cateter e dos stents se amoldam perfeitamente a esta relativização, que há de ser sopesada no momento da decisão num Contencioso Administrativo, não se podendo perder de foco que o que se busca nas isenções de produtos médicos e hospitalares é desonerar a cadeia, buscando beneficiar o paciente, elo final da cadeia de circulação do bem.

Por isto, tendo em vista as decisões oscilantes sobre o tema, devidamente colacionadas às fls. 769/771, não há como se estabelecer uma regra padrão para análise, buscando-se na similaridade e na finalidade dos produtos o norte para o deslinde da aplicação da dupla identidade.

Em despacho à fl. 797, a procuradora Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, manifesta-se pelo acolhimento do parecer firmado pelo procurador Dr. José Augusto Martins Junior.

VOTO

Tratando o processo de imputação à Recorrente do pagamento de tributo sobre a venda de produtos médicos e hospitalares, amparados pelo Convênio ICMS 01/99, de acordo com o que se apresentou no decorrer do processo, os autuantes, a Recorrente, a Junta Julgadora e os representantes da PGE/PROFIS, restringe-se o mesmo, no final, ao que venha a ser “interpretação literal”, como disposto no Código Tributário Nacional, no artigo 111, abaixo transcrito:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;”

Não se discute se os produtos objeto da autuação são produtos hospitalares enquadrados nos NCMS constantes do Anexo do referido Convênio, mas, sim a sua descrição, de um lado a administração fiscal afirmando que a descrição dos mesmos deve obedecer rigorosamente à forma como nele está transcrita, e, de outro lado, a Recorrente defendendo a tese de que os produtos são os mesmos e que sua simples descrição, não seguindo *ipse literis* o que apresenta o texto do Convênio, não invalida o objetivo da regra isencional nele contida.

Observo que a matéria objeto da lide não tem entendimento pacificado no seio deste Conselho de Julgamento Fiscal, havendo decisões favoráveis às duas teses, o que levou a que se buscasse junto à PGE/PROFIS uma interpretação da norma de modo a que se pudesse decidi-la.

Em seu primeiro pronunciamento neste processo, a douta PGE/PROFIS aduziu, em atendimento à diligência proposta pelo ilustre conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, que não existia entendimento pacificado no âmbito do Estado da Bahia o que levou a que este relator, em nova sessão de julgamento, por solicitação do representante da PGE, Dr. José Augusto Martins Junior, afirmando já haver posicionamento recente sobre o tema, que fosse apresentada manifestação quanto ao entendimento atual da mesma, em vista de outros processo estarem em tramitação sobre o mesmo tema.

Após as considerações conceituais sobre o tema e apresentação das vertentes interpretativas do que dispõe o CTN no artigo 111, assim como das opções que pode ter o intérprete segundo cada ponto de vista esposado, citando autores, jurisprudência e entendimentos de terceiros, o douto procurador, culmina seu posicionamento com a seguinte afirmativa:

No caso concreto, parece-nos que a situação do cateter e dos stents se amoldam perfeitamente a esta relativização, que há de ser sopesada no momento da decisão num Contencioso Administrativo, não se podendo perder de foco que o que se busca nas isenções de produtos médicos e hospitalares é desonerar a cadeia, buscando beneficiar o paciente, elo final da cadeia de circulação do bem.

Por isto, tendo em vista as decisões oscilantes sobre o tema, devidamente colacionadas às fls. 769/771, não há como se estabelecer uma regra padrão para análise, buscando-se na similaridade e na finalidade dos produtos o norte para o deslinde da aplicação da dupla identidade. (grifo nosso)

O parecer exarado pelo douto procurador teve acolhimento da Procurado Assistente, Dra. Paula Gonçalves Morris Matos.

Comprovado foi que a descrição feita pela Recorrente dos produtos objeto da autuação, em nada modifica a sua destinação ou utilidade, atende à própria evolução da indústria produtora dos mesmos, assim como à obrigatoriedade de atender à forma como estão descritos na licitações e concorrências efetuadas por órgãos públicos, seus maiores adquirentes.

Estranho o entendimento da Junta Julgadora quando, “interpretando” o disposto no Convênio 01/99, de relação ao seu objetivo, afirma:

Nesse contexto, ainda que esteja correto o contribuinte autuado ao destacar que a isenção do ICMS das operações com equipamentos e insumos médicos destinados a prestação de serviços de saúde, estatuídas no aludido Convênio ICMS 01/99, seja de grande relevância jurídica e social, pois tem como caráter finalístico assegurar o acesso aos tratamentos de saúde, promovendo valores sociais constitucionalmente assegurados (direito à saúde), na busca da realização do interesse público, o benefício da isenção deverá ser aplicado de forma restritiva, em face da exclusão do crédito tributário (art. 156, I, CTN), para que não alargue o alcance da

matéria desabonando a expressão dos produtos e atingindo operações que não estejam expressamente indicados na norma instituidora da própria exclusão (princípio da legalidade).

A estranheza se configura ao anotarmos que o artigo 156 do CTN, assim define:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

No caso em lide não se discute a extinção do crédito tributário e sim o reconhecimento à isenção dos produtos objeto da autuação, não sendo plausível tal afirmativa.

Reportando ao conceito de “interpretação literal” podemos, a título de esclarecer aos autuantes e à própria Junta Julgadora que, metaforicamente, ao interpretarmos o que consta da Bíblia, temos que a **Bíblia** é um texto. As pessoas usam uma **interpretação literal** porque supostamente descobrem o **significado** original do texto. Uma **interpretação literal** ainda requer que um ser humano use seus sentidos e cognição para ler e entender o texto.

Dentro deste conceito, “interpretando” a Bíblia, escrita a milênios de anos atrás, caso o fizesse “literalmente”, teríamos que “o pecado original foi fruto de uma insinuação de uma serpente”, sem que a igreja tivesse o direito de apresentar a sua “versão”, acatada em sua extensão.

Transpondo para o ambiente jurídico-tributário destaco o que afirma Gustavo Costa Ferreira, em análise a respeito do artigo 111, do CTN:

Analisar um texto normativo pelo método literal é analisá-lo a partir de seu texto escrito e da gramática que o envolve, sem qualquer aprofundamento teleológico, sistêmico, social ou histórico. Como cediço, a letra da lei é, usualmente, ponto de partida do hermenêuta em seu processo de interpretação. O problema reside, entretanto, quando alguns alçam-na simultaneamente à condição de ponto de chegada.

A interpretação literal agrada sobremaneira aos indoutos que não tem formação jurídica, que alimentam a doce ilusão de que o Direito é algo descomplicado e resume-se a “ler o que está escrito na lei”. Contudo, ao contrário do leigo, o jurista não se pode dar ao luxo de contentar-se apenas com o que está literalmente escritos na lei, objeto de sua interpretação. Fosse assim, como bem adverte Hugo de Brito Machado Segundo (2014, p. 39), “para atribuição do título de bacharel em Direito seria suficiente a alfabetização, e todo ‘doutor do ABC’, aos seis anos de idade, seria, também, doutor em Direito...”

É de se destacar o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho que, alertando sobre o que denomina a patologia inerente à interpretação exclusivamente literal, afirma:

Daí a atenção de cortar o problema, ofertando soluções simplistas e descomprometidas, como ocorre, por exemplo, com a canhestra “interpretação literal” das formulações normativas, que leva consigo a doce ilusão de que as regras do direito podem ser isoladas do sistema e, analisadas na sua compostura frásica, desde logo “compreendidas”. Advém daí que, muitas vezes, um único artigo não seja suficiente para a compreensão da norma, em sua integridade existencial. Vê-se o leitor, então, na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até, a sair dele, fazendo incursões pelo sistema.

(...)

De tudo quanto exposto, é inexorável concluir que o processo de extração da norma jurídica a partir de seu texto normativo exige muito mais do que simples análise gramatical. Deve orientar-se, igualmente e sobretudo, pelo todo que a norma se insere, bem como pela finalidade subjacente a sua existência. Dito de outro modo, a interpretação literal não pode ser usada em excesso, deve ser dosada por outros elementos de interpretação, sobretudo o sistemático e finalístico.

Abordando o tema, Ricardo Lobo Torres, demonstrando a dificuldade do entendimento quanto ao disposto no artigo 111, do CTN, afirma:

“as normas sobre a interpretação e a integração do Direito Tributário são ambíguas, insuficientes ou redundantes: necessitam elas próprias de interpretação”

Tal afirmativa diz da necessidade de não se colocar “viseira” no intérprete da norma, evitando assim que ele se limite a “não raciocinar”.

Da Coletânea FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO, de André Folloni, Andrei Pitten Velloso, Arthur Ferreira Neto, Atílio Dengo, Harrison Ferreira Leite, Henrique Napoleão Alves, Humberto Ávila, Luís Clóvis Machado da Rocha Jr., Marcel Papadopol, Pedro Adamy e Thomas da Rosa de

Bustamante, podemos destacar:

A doutrina jurídica tradicional pode ser cindida em dois grandes grupos de teorias sobre o significado das normas: o grupo das teorias formalistas e o das antiformalistas. É certo que cada um desses grupos contém concepções diferentes entre si, mas, em meio à sua diversidade interna, há um elemento que as une. No caso do primeiro grupo, esse elemento reside na idéia de que o processo interpretativo pode ser tido como um processo de conhecimento ou descoberta do significado; e que, portanto, a interpretação seria uma atividade marcadamente cognitiva ou descritiva. No caso do segundo grupo, ao contrário, o processo interpretativo não seria apenas uma descoberta ou descrição do significado do texto, mas uma atividade valorativa de construção e atribuição de sentido, de criação de significados a partir do texto, e, mais ainda, um ato de decisão ou de vontade na escolha de um dos vários significados que o texto possa apresentar.

Essa alternativa parece coincidir, portanto, com a concepção defendida por Hernández Marín, para quem é possível distinguir dois momentos do sentido dos enunciados jurídicos: num primeiro momento, tem-se o enunciado em si mesmo, e à margem de qualquer contexto – é o chamado sentido literal; e, num segundo momento, tem-se o enunciado em si mesmo, mas também em face do conjunto de circunstâncias que o rodeiam – é o sentido total. A interpretação jurídica seria, com isso, o processo de determinação do “sentido total”, reputando-se ao “sentido literal” o papel de simples “ponto de partida” da interpretação, e não como interpretação em si.

Nesse sentido, é interessante o ponto de vista de Renato Lopes Becho, que, apesar de inicialmente entender que a norma do art. 111 do CTN vedaria, em tese, o uso de outras técnicas de interpretação, a rechaça por duas razões.

A partir dessas razões, Becho assim conclui que não pode ser visto como razoável qualquer “dispositivo legal que determine a interpretação literal” de um texto normativo, na medida em que tal espécie de norma “desorganiza a harmonia sistêmica do Direito Tributário” e “compromete a importância da codificação tributária”. Nas palavras do autor, “a melhor solução, diante do artigo 111 do CTN, é compatibilizá-lo com os princípios constitucionais tributários” e, caso o CTN venha a ser modificado, eliminar por completo a disposição em questão.

Nos tópicos anteriores, fornecemos subsídios para a compreensão e fundamentação, em resumo, dos seguintes pontos: (i) “significado literal” é uma expressão particularmente ambígua (marcada pela plurissignificação) e problemática; (ii) “interpretação” é igualmente um conceito em disputa, sendo menos defensável, contudo, que no campo jurídico possa ser tido como o ato de meramente conhecer e descrever textos normativos; (iii) a depender dos conceitos de “significado literal” e de “interpretação” adotados, a locução “interpretação literal” é potencialmente sem sentido ou autocontraditória; (iv) a saída para evitar a autodestruição da locução “interpretação literal” é adotar (iv.a) uma concepção segundo a qual a interpretação é um processo (ao menos parcialmente) criativo de constituição do significado dos enunciados normativos (ou melhor, de construção de normas a partir desses enunciados), bem como (iv.b) uma concepção de “significado” que, aproximando-se do literalismo moderado, entende o significado literal como determinando apenas o ponto de partida e os limites semânticos da interpretação; (v) a norma de interpretação literal decorrente do art. 111 do CTN, de um lado integra o ordenamento jurídico, e, de outro, parece levar alguns juristas a compreendê-la de modo a torná-la, de pronto, inócua, ou incapaz de produzir efeitos jurídicos.

A exigência de “interpretação literal”, portanto, deve ser entendida, com base na razão de ser da norma e na sua interpretação teleológica, entendida como a interpretação que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, com vistas à proteção das legítimas expectativas geradas no contribuinte a partir das conexões sistêmicas do enunciado normativo interpretado. A norma exige, dessa forma, entre outras condutas e posturas interpretativas, o respeito aos sentidos compreendidos nas “convenções interpretativas” existentes no contexto situacional em que o dispositivo se aplica (convenções essas que se manifestam no conteúdo das disposições empregadas pelo legislador, na jurisprudência constitucional acerca do sentido dos princípios fundamentais do Direito, nos enunciados da dogmática jurídica e da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário. Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da “continuidade da ordem jurídica”, da “proteção da continuidade, do ponto de vista material”, das situações jurídicas consolidadas, da “fidelidade do sistema à justiça” e da “proteção da disposição concreta ou do investimento” realizado pelos contribuintes

Em seu trabalho “Interpretação Literal das Normas Jurídicas, Antônio Carlos Cintra do Amaral, assim se expressa:

“É frustrante encontrarmos quem ainda busca efetuar uma interpretação estritamente literal das normas jurídicas. São operadores do Direito que, ao invés de indagar sobre o “sentido”, a “ratio”, a “finalidade” da norma, preocupam-se exclusivamente em saber qual é o significado lingüístico das palavras contidas no texto legal. O intérprete de uma norma jurídica deve buscar o seu “sentido”, sem se ater à literalidade do texto. A

interpretação estritamente literal está ultrapassada. Para entender uma norma jurídica, deve o intérprete analisar o texto através do qual ela é formulada. Nesse texto encontra palavras que devem ser compreendidas em seu significado comum e, com frequência, no significado técnico-jurídico específico que assumem em um determinado contexto normativo. Mas a tarefa do intérprete não se limita a verificar o teor literal do texto analisado.

O intérprete não pode ignorar o significado lingüístico do texto normativo. Deve, porém, aliar essa análise lingüística do texto à busca do “sentido” da norma nele contida, utilizando-se, sobretudo, das noções de sistema e finalidade.

Abordando as recentes reformas trabalhistas, em conferência durante Congresso de Direito Trabalhista, o ministro do Tribunal Superior do Trabalho Maurício Godinho Delgado, assim se expressou: *“Qualquer norma jurídica, por mais clara que possa parecer, precisa de interpretação”*

Dentro deste entendimento é que CARLOS MAXIMILIANO já escrevia há 60 anos no clássico “Hermenêutica e Aplicação do Direito”: *“Quem só atende à letra da lei, não merece o nome de jurisconsulto; é simples pragmático”*.

Filosófica e poeticamente, Manoel de Barros, em sua obra *“Retrato apagado em que se pode ver perfeitamente nada”*, assim se expressa: *“O sentido normal das palavras não faz bem ao poema. Há que se dar um gosto incasto aos termos. Haver com eles um relacionamento voluptuoso. Talvez corrompê-los até a quimera. Escurecer as relações entre os termos em vez de aclará-los. Não existir mais rei nem regências. Uma certa liberdade com a luxúria convém”*.

Os produtos para que sejam enquadrados na norma isencional devem atender à similitude do que descrito no dispositivo legal, sendo imprescindível que se adote o princípio da razoabilidade, ainda mais em se tratando de produtos voltados à saúde.

A manifestação e os documentos trazidos ao processo por ocasião deste julgamento pela Recorrente, clareiam o entendimento tido por este relator e traduz o entendimento já manifestado pela PGE/PROFIS em seu parecer, objeto de análise.

Convicto da legalidade no procedimento por parte da Recorrente e reconhecendo que a evolução da indústria médico-hospitalar, forçosamente leva a adoção de novos materiais, novos formatos e novas apresentações dos produtos, sem contudo desfigurar o seu objetivo e destinação, que é o caso presente, DOU PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em lide.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299430.0093/16-7**, lavrado contra **VIPMEDIC SALVADOR PRODUTOS MÉDICOS HOSPITALARES LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de junho de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REP. DA PGE/PROFIS