

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N º 298945.0030/21-0
<b>RECORRENTE</b>	- ETTINGER EQUIPAMENTOS MÉDICOS LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0122-01/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / INFAS ATACADO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 15/05/2023

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0116-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS Após a exclusão dos CFOP que não se tratam de saídas tributáveis e dos conjuntos de circulação assistida descritos como equipamentos idênticos ao citado no Convênio ICMS 01/99, o valor do lançamento foi reduzido. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Recurso Voluntário aqui em apreciação, é decorrente de Auto de Infração julgado Procedente em Parte na Primeira Instância, lavrado em 30.06.2021, com lançamento de ICMS no valor total de R\$172.574,57, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (02.01.03), acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa das fls. 28 a 34 e os autuantes prestaram a informação fiscal às fls. 66/75, sendo o auto pautado para a sessão de julgamento do dia 14.07.2022 e julgado conforme voto abaixo:

#### VOTO

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*O presente auto de infração acusa o autuado de ter realizado operações tributadas como não tributadas. Os autuantes apresentaram demonstrativos analítico e sintético, com a apuração do imposto devido, identificando, dentre outros elementos, o número da nota fiscal, a data de emissão, o destinatário, a mercadoria, a base de cálculo, a alíquota e o imposto devido.*

*Convém destacar que a exigência fiscal toma por base as mercadorias relacionadas no demonstrativo analítico em CD à fl. 20, não cabendo qualquer alegação do autuado acerca de cerceamento do seu direito de defesa em razão de não entender o sentido desta cobrança. O cerne da discussão está em enquadrar ou não as mercadorias relacionadas nas notas fiscais emitidas pelo autuado no benefício de isenção instituído pelo Convênio ICMS 01/99.*

*Da análise do demonstrativo de débito, observo a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública exigir o crédito tributário neste auto de infração em relação aos fatos geradores de janeiro a junho de 2016. De acordo com o Ofício PGE/PROFIS/NCA nº 03/2017, acolhido pelo Gabinete do Procurador Geral do Estado, conforme Parecer GAB LSR 09/2017, devido a reiteradas decisões judiciais, é sugerido que a Administração Fazendária reformule suas rotinas de trabalho, a fim de que a notificação regular do contribuinte acerca do lançamento de ofício se ultime ainda no curso do prazo decadencial e que seja reconhecido, ainda na esfera administrativa, que o lançamento do crédito tributário somente se considere concretizado, para fins de afastamento do cômputo decadencial, quando efetuada a respectiva intimação ao contribuinte.*

*O autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário e não houve apuração de imposto supostamente devido em razão do autuado considerar que estavam alcançados por isenção do ICMS. Na presente reclamação de crédito não ficou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação praticada pelo autuado que justificasse a diferença exigida. Desse modo, com fundamento no § 4º do art. 150 do CTN, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador até a data da ciência do auto de infração pelo autuado.*

*A intimação do autuado acerca da lavratura do presente auto de infração somente ocorreu no dia 06/07/2021, conforme documento acostado à fl. 26. Desse modo, já havia decaído o direito da Fazenda Pública exigir os*

*créditos tributários referentes ao período de 01/01/2016 a 30/06/2016. Sendo, portanto, excluída deste auto de infração a exigência fiscal desse período.*

*O autuado trouxe aos autos relação de mercadorias das fls. 31 a 33 e das fls. 35 a 56 em que sustentava que estariam amparadas pela isenção do ICMS com base no Convênio ICMS 01/99, inserido no RICMS à época dos fatos geradores no inciso XXIV do art. 264 do RICMS. Entretanto, conforme já atestado pela autuante, a descrição das mercadorias indicadas pelo autuado não constam do demonstrativo de débito analítico em CD à fl. 20, com exceção do produto denominado “Beta-pro gran 1000-3000UM Reg. ANVISA 80492000002”, em que o próprio autuante reconheceu como devido o pagamento do imposto, pois incluiu em sua planilha à fl. 57. Os produtos descritos no demonstrativo de débito não constam no Convênio ICMS 01/99.*

*Desse modo, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$ 127.028,92, referente ao período de julho de 2016 a dezembro de 2018.*

Inconformado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário às fls. 93/97.

Que a arguição defensiva sobre a decadência foi acatada em parte do lançamento, reduzindo o valor cobrado, todavia não pode se conformar com a decisão uma vez que os produtos comercializados têm isenção prevista no Convênio ICMS 01/99 e foram adquiridos com isenção no Estado de origem. Que os fornecedores todos localizados em outras unidades da federação comercializam com isenção com base no convênio citado.

Que na impugnação inicial, não questionou o conteúdo do levantamento, mas que várias mercadorias saíram do estabelecimento por devolução e sequer invocou as falhas encontradas. Várias mercadorias saíram do estabelecimento por devolução ou retorno ao remetente, cujas operações são identificadas pelo CFOP 6556 – DEVOLUÇÃO DE COMPRAS de material de uso e consumo. Que se tratando de desfazimento do negócio, a nota fiscal deve ser emitida com idêntico teor da nota originária, conforme art. 451 do RICMS.

Que as notas emitidas fazem referência às notas originais, citando sua chave de acesso no campo das informações complementares e não é destacado o imposto porque recebidas sem tributação. Que outras operações se referem a documentos que registram operações de saída cujas entradas não foram tributadas a título de CFOP 6913 – retorno de mercadoria ou bem recebido para demonstração ou mostruário e CFOP 6918 – devolução de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial.

Que tais operações de retorno e devolução devem guardar referência às operações de origem, todas não tributadas conforme documentos apensados ao presente Recurso. Que fica comprovada a necessidade de exclusão da autuação no valor de R\$18.606,39.

Com relação às outras mercadorias, são recebidos com isenção pois são inclusos no Convênio ICMS 01/99. Que em vez do Relator analisar o pleito defensivo, limitou-se a atentar que o autuante listou as mercadorias que são tributadas. Que o relator cita que a exceção é o produto Beta-pro gran 100-3000UM que o próprio autuante reconhece, e os demais não? Que o julgamento pode assim, ser anulado por imprecisão.

Em conclusão, pede-se a reforma da decisão para excluir todos os produtos de retorno e devolução, além dos produtos não tributados, exceto aquele dito e reconhecido pelo autuante como tributado.

## VOTO

Trata-se de lançamento em virtude de operações tributáveis terem sido praticadas como não tributáveis pelo fato do contribuinte comercializar mercadorias que entendeu estarem incluídas no Convênio ICMS 01/99. O lançamento foi reduzido em primeira instância, em razão de se acatar a decadência parcial do lançamento, não havendo Recurso de Ofício a ser apreciado.

No recurso apresentado, argumenta-se como já exposto, que se trata de operações que o contribuinte entendeu como não tributadas pelo fato da NCM de grande parte delas estar inclusa no Convênio ICMS 01/99.

Também argumenta que na impugnação inicial não questionou o conteúdo do levantamento, mas que várias mercadorias saíram do estabelecimento por devolução ou retorno e sequer invocou as falhas encontradas, cujas operações são identificadas pelo CFOP 6556 – DEVOLUÇÃO DE COMPRAS de material de uso e consumo. Que se tratando de desfazimento do negócio, a nota fiscal deve emitida com idêntico teor da nota originária, conforme art. 451 do RICMS.

Que as notas emitidas fazem referência às notas originais, citando sua chave de acesso no campo das informações complementares e não é destacado o imposto porque recebidas sem tributação. Que outras operações se referem a documentos que registram operações de saída cujas entradas não foram tributadas a título de CFOP 6913 – retorno de mercadoria ou bem recebido para demonstração ou mostruário e CFOP 6918 – devolução de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial.

Apresentou demonstrativo sem separar mensalmente os valores indevidamente lançados nesses CFOP no total de R\$18.606,36 reduzindo o lançamento só por este argumento, para R\$108.486,73 considerando-se o valor julgado de R\$127.093,12.

De fato, se constata que há significativa presença dessas operações que devem ser excluídas uma vez que não são operações tributáveis, tendo sido retirados do lançamento em valores mensais e comprovadas mediante notas fiscais anexadas ao Recurso Voluntário entre as fls. 106/120.

Quanto à alegada isenção, embora o recurso se fundamente basicamente na NCM, não se atenta que o art. 111 do CTN impõe uma interpretação restritiva das normas de isenção, devendo haver uma razoável precisão do item que é beneficiado já que é comum uma mesma NCM com diversos itens completamente diferentes, e é certo que o legislador quando quer beneficiar todo o arco de itens de uma NCM , ele não identifica pela descrição, e o mesmo não ocorre em certas situações onde além da NCM, se apresenta descrições diferenciadas.

Assim, no anexo do Convênio ICMS 01/99 há NCM com mais de 50 produtos diferentes relacionados, e é certo que algum desses não tendo correlação com o que é comercializado, não pode usufruir do benefício. A NCM 9021.10.20 por exemplo, ocupa os itens de número 96 até 154, num total de 58 itens distintos.

Por outro lado, o Relator *a quo*, manteve os itens autuados com a nomenclatura identificada no convênio, porém em desacordo com a descrição, sem, contudo, fazer a sustentação legal da razão pela qual não é possível acolher a pretensão recursiva, que se encontra na exegese do art. 111 do CTN, que aliás, sequer é citado no voto recorrido e nem mesmo na informação fiscal, quando se trata da norma fundamental à manutenção do lançamento.

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

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*
- II - outorga de isenção;*
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.*

De acordo com Alexandre Barros de Castro e Luis 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.*

Por esta razão concordo com o argumento do recurso, de que *não é admissível o entendimento de que a isenção para ser validada necessite que a descrição dos produtos beneficiados seja exatamente igual às contidas no citado convênio vez que as empresas possuem a liberdade para discriminá-los e não existe legislação que obrigue a uniformidade da descrição de produtos no Brasil.*

Quando se fala em “**interpretação literal**” esta é por demais ambígua, pois de fato o que pode ser abstruído, 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, pág. 181).

Quando se trata de outorga de benefícios e isenção e apela-se à 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 a exegese adequada, 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 *strictu sensu* conduz a uma disfunção normativa, e não se coaduna com a interpretação restritiva.

A *priori*, a dita “interpretação literal “ do art. 111 do CTN não deve partir de uma “perfeita” correlação entre a norma e o fato, pois uma vez constatado por exemplo que um produto tem sinônimos, muitas vezes desconhecidos do intérprete, não há de se excluir só porque a descrição não corresponde ao que ele entende ser literalmente o que está escrito na norma, é preciso investigar, além disso, as mercadorias como as do processo são carregadas de termos técnicos e suas especificações, muitas vezes exigidos pelo comprador para ter certeza do que está sendo comprado, e acaba destoando-se da descrição normativa.

A análise dos produtos vinculados ao supracitado anexo requer um aprofundamento, visto que é sabido que as mercadorias quando são vendidas aparecem carregadas de especificações que acabam por se diferenciar da nomenclatura adotada para efeitos de isenção que geralmente obedecem um padrão descritivo genérico.

Importa então saber se o produto com alguma diferenciação descritiva, além da NCM em comum, tem a exata função da mercadoria elencada no Convênio, e se são de materiais que não os citados na norma, etc., de forma a não se desvirtuar a finalidade da legislação, por mera diferenciação linguística. Por isto mesmo requer-se uma análise dos itens relacionados na autuação, encontrando os seguintes resultados:

EQUIPO ARTROSCOPIA EXXOFLOW 2 VIAS, NCM 90189099 - segundo o site bioteckimplants, é usado na irrigação para artroscopia, e é projetado para ser acoplado a equipamentos que proporcionem distensão e irrigação da área a ser tratada. O site da ANVISA descreve o mesmo produto e diz se tratar de EQUIPO CIRCULAÇÃO ASSISTIDA PARA ARTROSCOPIA EXXOFLOW.

No Anexo 1 do Convênio 01/99, o mesmo código NCM aponta o CONJUNTO DE CIRCULAÇÃO ASSISTIDA, que uma pesquisa demonstra ser gênero, pois existem vários conjuntos de circulação assistida, inclusive para transporte de sangue, diálise, etc. Entendo que no caso EQUIPO CIRCULAÇÃO ASSISTIDA PARA ARTROSCOPIA, é espécie, por possuir a mesma NCM que está no convênio.

Como disse a recorrente, *não é admissível o entendimento de que a isenção para ser validada necessite que a descrição dos produtos beneficiados seja exatamente igual às contidas no citado convênio* pois de fato as mercadorias quase sempre saem com uma descrição específica, que não necessariamente é exatamente igual ao citado na norma isentiva. O mesmo ocorre para os equipamentos de irrigação para artroscopia SETORMED, sendo este apenas o nome do fabricante acrescentado ao produto.

Como existem diversos equipamentos para circulação assistida, e o convênio não restringiu, adotando uma descrição genérica, há de se admitir que qualquer destinação do equipamento seja para, coração, rins, ou de natureza ortopédica, se aplica, do contrário, como todos os equipamentos de circulação assistida saem com uma descrição complementar, a que se destina, seria possível elucubrar que todos os itens com a descrição CONJUNTO DE CIRCULAÇÃO ASSISTIDA fossem tributados, até porque CONJUNTO e EQUIPAMENTO por si, já são palavras diferentes, embora de significado similar, devendo o destinatário da norma fazer uma interpretação com o mínimo de razoabilidade para realizar o objetivo do legislador.

Assim, bastaria que o item CONJUNTO DE CIRCULAÇÃO ASSISTIDA, exatamente como está na norma, fosse descrito na nota fiscal como CONJUNTO DE CIRCULAÇÃO ASSISTIDA PARA

HEMODIÁLISE, ou mesmo se acrescentasse um nome da marca como CONJUNTO DE CIRCULAÇÃO ASSISTIDA SETORMED, não faria qualquer sentido se excluir do benefício só por não corresponder exatamente ao que se encontra no convênio. Assim, excluo este item do lançamento.

AGULHA DE SUTURA NCM 90189099 - são agulhas cilíndricas usada em sutura de pele ou em tecidos de difícil penetração. No anexo 1, consta itens além do já citado acima, bolsa para drenagem, linhas arteriais, conjunto balão aórtico - nenhum desses itens são associados a agulha de sutura.

LÂMINA PARA SHAVER CMA – 90189099 – São indicadas para cirurgias artroscópicas para ressecção de tecidos moles, ossos, meniscectomia. São utilizadas para perfuração, raspagem, uniformização de tecido ósseo e cartilaginoso. Conforme relacionado no tópico anterior, os produtos relacionados com a mesma NCM no Anexo não possuem qualquer verossimilhança nem finalidade relacionada com tais lâminas.

EQUIPO DE IRRIGAÇÃO TIPO PERFORADOR – NCM 90183929 - Consta como sendo dispositivo para proporcionar distensão de articulação e sua irrigação. Tal NCM s consta no Anexo com 22 itens, sendo 11 cateteres tais como cateter ureteral rabo de porco, além de guia de troca para angioplastia. Nada foi encontrado que pudesse se associar a este item.

FIO GUIA D2,5 - NCM 90189099 – No anexo consta clips venosos, bolsa para drenagem, linhas arteriais, conjunto de circulação assistida. Foi encontrado que o fio guia tem indicação para colocação de instrumentos sendo cirúrgicos ou procedimentos de intervenção. Servem para direcionar um cateter, facilitar a colocação de instrumentos. Em nada se assemelha aos itens descritos.

CHAVE HEX CANULADA – NCM 90189099 - instrumento cirúrgico que também não é encontrado com qualquer semelhança no Anexo.

Itens como CX ESTERILIZAÇÃO, IMPACTOR PARA HASTE, MINI CABO EM T, MARTELO CANULADO, ALICATE MODELADOR, APALPADOR DE PEDÍDULO, todos de NCM 90189099, constam apenas os itens já comentados, em número de 05, como bolsa para drenagem, e nenhum se assemelha a estes itens ou sugerem ter mesma utilidade.

Assim, após a exclusão dos CFOP que não se tratam de saídas tributáveis e dos conjuntos de circulação assistida descritos como equipamentos idênticos ao citado no Convênio ICMS 01/99, o valor do lançamento foi reduzido conforme demonstrativo abaixo:

MÊS	VALOR CORRIGIDO
jul/16	6.169,20
ago/16	7.167,00
set/16	8.932,20
out/16	7.058,64
nov/16	4.791,60
dez/16	2.154,00
jan/17	5.647,20
fev/17	2.400,02
mar/17	3.143,16
abr/17	4.986,06
mai/17	3.803,40
jun/17	2.098,20
jul/17	3.638,40
ago/17	4.348,80
set/17	3.525,00
out/17	1.860,60
nov/17	2.206,20
dez/17	4.992,60
jan/18	2.092,20
fev/18	513,60

mar/18	2.068,31
abr/18	1.593,00
mai/18	2.416,20
jun/18	1.861,80
jul/18	1.790,40
ago/18	1.803,00
set/18	1.600,80
out/18	770,40
nov/18	1.521,00
dez/18	2.226,20
<b>TOTAL</b>	<b>R\$99.179,19</b>

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298945.0030/21-0, lavrado contra **ETTINGER EQUIPAMENTOS MÉDICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$99.179,19**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS