

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.480/09/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000159479-45
Impugnação: 40.010124056-47
Impugnante: Implansil Comércio de Artigos Médico Hospitalares Ltda.
IE: 367125944.00-61
Proc. S. Passivo: Otto Eduardo Fonseca de Albuquerque Lobo/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO – PRÓTESE DE SILICONE – Constatadas saídas de prótese mamária de silicone (prótese de silicone não articular), ao abrigo indevido da isenção de que trata o item 107 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, tendo em vista que o produto não se enquadra no item 165 da Parte 13 do mesmo anexo (NBM/SH 9021.3190 – prótese articular), e ainda por não haver nos autos comprovação de sua destinação à prestação de serviços de saúde, em conformidade com os precedentes consubstanciados nos Acórdãos 16.822/06/2ª e 16.877/05/3ª. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, II, da Lei nº 6.763/75. No entanto, excluída a Multa Isolada capitulada no art. 55, VII, da mesma lei, por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se da constatação de saídas de prótese mamária de silicone (prótese de silicone não articular), no período de janeiro de 2007 a julho de 2008, ao abrigo indevido da isenção de que trata o item 107 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, tendo em vista que o produto não se enquadra na situação prevista no item 165 da Parte 13 do mesmo anexo (NBM/SH 9021.3190 – prótese articular).

Exigem-se o ICMS e as correspondentes Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, II, e 55, VII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 174/208, arguindo, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração, sob a alegação de que, em relação à multa isolada exigida, além da indicação de dispositivo legal inaplicável ao caso, não foi claramente demonstrado o cálculo de seu valor, restando assim prejudicado o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Quanto à multa de revalidação afirma que não há como subsistir a sua cobrança, por considerar indevida a exigência do ICMS, consoante o seu entendimento de que as operações realizadas são isentas do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda em preliminar, diz que o lançamento encontra-se também maculado por outro erro insanável, uma vez que, na apuração do imposto, não foram considerados os valores referentes aos créditos pelas entradas das mercadorias, sendo este um direito do contribuinte decorrente do princípio da não cumulatividade.

Em relação ao mérito sustenta que referidas mercadorias gozam da isenção do ICMS concedida pelo Convênio nº 01/99, tratamento este também previsto no Regulamento do ICMS de Minas Gerais, conforme o disposto no item 165 da Parte 13, c/c o item 107 da Parte 1, ambos do Anexo I do RICMS/02, estando plenamente atendidas as condições legais para tanto (estabelecidas pela Cláusula Terceira do mencionado convênio e reproduzida pelos citados dispositivos da legislação mineira), uma vez que os produtos se enquadram no código de classificação fiscal 9021.31.90, conforme consulta formulada à Receita Federal (fls. 386/394), além de também gozarem da alíquota zero do IPI, segundo a legislação federal específica.

Rechaça, assim, entendimentos no sentido de que a isenção estaria também condicionada à efetiva utilização dos produtos na prestação de serviços de saúde, sob o fundamento de que este suposto requisito encontra-se previsto apenas na ementa do convênio, não passando esta de mero título com o fim de identificar aquele instrumento normativo, pelo que não se reveste da característica de um comando impositivo, tal como a cláusula terceira, que estabelece, esta sim, as condições para o benefício.

No entanto, adverte que, mesmo que se considere que tal destinação seja um requisito para a fruição da isenção, ainda assim não haveria como descaracterizá-la, porquanto o conceito de atividade de saúde engloba também a saúde moral e emocional do paciente, abrangendo as intervenções médicas com fins de reparações de ordem estética, fato este divulgado pela Sociedade Brasileira de Medicina Estética e amplamente aceito pelo Judiciário.

Nesta linha de entendimento, argumenta que, ainda que a autoridade lançadora entendesse pelo sentido estrito de saúde, deveria considerar como base de cálculo para a cobrança pretendida somente os valores das operações com os produtos utilizados para fins estéticos, porém as exigências recaem sobre todas as saídas, independentemente da sua destinação.

Por outro lado, aduz que mesmo se fosse devido o ICMS, a Fiscalização teria que considerar o crédito relativo às aquisições das próteses, para se abater do imposto devido, respeitando assim o princípio da não cumulatividade, o que também não foi feito.

Em abono às suas razões de defesa, anexa farta documentação, incluindo, dentre outros e aquelas já citadas, declarações de médicos que utilizaram seus produtos (fls. 365/367), notas fiscais emitidas pelo seu fornecedor, referentes a produtos utilizados em cirurgia, acompanhadas de Pedidos de Autorizações de Internação Hospitalar (fls. 369/380), bem como citações doutrinárias e extratos de decisões emanadas de órgãos julgadores administrativos e judiciais.

Ao final, requer, sucessivamente: sejam acolhidas as questões preliminares, com a declaração de nulidade do Auto de Infração; seja julgado improcedente o lançamento, com o cancelamento integral do Auto de Infração, haja vista a existência

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de previsão legal contida no Convênio nº 01/99, reproduzido pelo Estado de Minas Gerais, prevendo isenção aos produtos por ela comercializados.

Requer, ainda, a produção de prova pericial, com a finalidade de se verificar a regularidade de seus registros fiscais e de se apurar os créditos pela entrada dos produtos comercializados, em cumprimento ao princípio da não cumulatividade.

A Fiscalização, mesmo entendendo que não houve cerceamento de defesa relativamente à alegada deficiência na demonstração do cálculo da multa isolada, elaborou o Demonstrativo do Cálculo da Multa Isolada (fls. 406/425), reabrindo o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação da Autuada, que aditou a Impugnação às fls. 433/441, oportunidade em que, embora questionando a legalidade da reabertura de prazo para nova manifestação, basicamente reiterou as razões e pedidos inicialmente apresentados.

Refutando tais razões de defesa, a Fiscalização se manifesta às fls. 443/449. Inicialmente, contesta a arguição de nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que sua emissão se deu de modo a atender a todas as formalidades legais e, quanto ao pedido de perícia, entende que o mesmo não se justifica, uma vez que a origem dos dados utilizados no trabalho fiscal são os documentos fiscais do próprio contribuinte.

No mérito, argumenta, em síntese, que a isenção pleiteada pela Impugnante alcança apenas as próteses articulares de silicone, pelo que não se aplica às mercadorias objeto da autuação, que se tratam de próteses não articulares de silicone, conforme entendimento oficial da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, exposto na Consulta de Contribuintes nº 181/05, mencionada no relatório do Auto de Infração e juntada às fls. 45/46.

Por outro lado, aduz que os dispositivos legais que estabelecem a isenção deixam claro que o benefício é direcionado aos equipamentos ou insumos destinados à prestação de serviços de saúde, não alcançando aqueles utilizados em intervenções cirúrgicas relacionadas à estética, tal como o foram as próteses objeto da ação fiscal.

Relativamente aos créditos pelas entradas das mercadorias, entende que a Impugnante não faz jus aos mesmos, tendo em vista que as respectivas aquisições foram realizadas através de notas fiscais sem o destaque do imposto.

No que diz respeito à multa isolada, diz que a mesma foi aplicada com base no art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, já que nas notas fiscais que acobertaram as saídas o campo destinado à consignação da base de cálculo do ICMS permaneceu em branco.

Conclui, assim, pela legitimidade das exigências.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 452/461, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais de nulidade arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 09/09/09, presidida pelo Conselheiro André Barros de Moura, a 2ª Câmara de Julgamento, em preliminar e à unanimidade, rejeitou as arguições de nulidade do Auto de Infração, bem como indeferiu o pedido de perícia.

Relativamente ao mérito, pediu vista o Conselheiro André Barros de Moura, nos termos da Portaria nº. 04/01, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 23/09/09. Na oportunidade, proferiram seus votos os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva (Relator), Antônio César Ribeiro (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles, todos pela procedência parcial do lançamento, excluindo a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, por considerá-la inaplicável à espécie. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Otto Eduardo Fonseca Lobo e, pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marismar Cirino Mota.

DECISÃO

Das Preliminares

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

Alega a Impugnante cerceamento do exercício de seu direito ao contraditório e à ampla defesa, arguindo assim a nulidade do Auto de Infração, pelas seguintes razões: no que diz respeito à multa isolada, o dispositivo legal indicado no Auto de Infração não se aplicaria ao caso sob exame, além do que não teria sido claramente demonstrada a forma de cálculo da mesma; já em relação à multa de revalidação, entende que tal exigência não se sustenta, pois sendo as mercadorias isentas de ICMS, é imprópria a aplicação da penalidade, vinculada que é à falta de pagamento do imposto.

Aponta ainda erro insanável cometido pelo Autuante na constituição do crédito tributário, tendo em vista que na apuração do ICMS devido pelas saídas das mercadorias não foram considerados os valores dos créditos correspondentes às respectivas entradas.

Todavia, não lhe assiste razão.

É que o Auto de Infração, além dos documentos que o instruem (fls. 05/171 e 402/425), contém todas as informações e dados necessários à constituição do crédito tributário, em conformidade com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, c/c o art. 89 do RPTA/MG. Aliás, o próprio conteúdo da bem articulada Impugnação de fls. 174/208 (aditada às fls. 433/441) atesta tal circunstância, demonstrando inequivocamente o pleno conhecimento da Impugnante acerca das irregularidades que lhe foram imputadas, com as respectivas penalidades.

Ademais, ressalvada a alegação da suposta falta de clareza na demonstração do cálculo da multa isolada, observa-se que todas as outras matérias suscitadas em preliminar, inclusive a que se refere à não consideração dos créditos pelas entradas, confundem-se com o próprio mérito da questão em discussão, pelo que devem ser analisadas em conjunto com o mesmo.

No tocante à referida alegação, como já relatado, mesmo entendendo não configurada a suposta falta de clareza, houve por bem a Fiscalização elaborar o documento denominado Demonstrativo do Cálculo da Multa Isolada (fls. 406/425), contendo detalhadamente, por cada nota fiscal emitida, o valor da operação e o produto comercializado, bem como a base de cálculo e o valor da multa aplicada, extirpando em definitivo quaisquer dúvidas a respeito dos cálculos, tanto assim que, quando do

aditamento à impugnação, em vez de contestá-los, optou a Impugnante por admitir expressamente que o novo demonstrativo indica valores idênticos àqueles anteriormente apurados, porém argumentando que não poderia o Fisco pretender “emendar” o lançamento por meio da apresentação desse novo documento.

No entanto, com a devida vênia, mostra-se totalmente equivocada a Impugnante, uma vez que, em decorrência da busca da verdade material e da legalidade – princípios que regem os processos administrativos em geral, e o tributário em particular –, a juntada de provas e documentos não só é admitida como necessária em qualquer fase, especialmente na instrução processual.

Inadmissível, portanto, se cogitar da hipótese de emenda a lançamento, máxime no caso concreto, em que o documento juntado decorre de alegações da própria Impugnante no sentido de que estaria havendo cerceamento do seu direito ao contraditório e à ampla defesa, anomalia esta que, se é que realmente existiu, a toda evidência foi corrigida, restando assim devidamente sanado o suposto vício.

Logo, revela-se desarrazoada a tese da Impugnante, até porque, não restando configurado qualquer prejuízo à defesa, não há de se falar em nulidade do Auto de Infração, devendo ser rejeitadas as prefaciais arguidas neste sentido.

Do Pedido de Prova Pericial

Como também relatado, a Impugnante requer a produção de prova pericial, com a finalidade de se verificar a regularidade de seus registros fiscais e de se apurar os créditos pela entrada dos produtos por ela comercializados, em decorrência do princípio da não cumulatividade.

Contudo, verifica-se que o pedido formulado mostra-se totalmente desnecessário, porquanto já constam dos autos elementos suficientes para possibilitar ao julgador a aplicação da legislação atinente à matéria ao caso concreto sob exame.

Com efeito, como bem argumenta a Fiscalização, o trabalho fiscal tem como suporte os documentos emitidos e/ou registrados pelo próprio Contribuinte, encontrando-se as notas fiscais de saída anexadas por amostragem às fls. 47/171, nos quais se pode constatar que não foram destacados os valores da base de cálculo e do ICMS, estando também a regularidade da escrituração fiscal perfeitamente comprovada por meio das páginas dos livros Registro de Apuração do ICMS (fls. 259/260), Registro de Entradas (fls. 261/265) e Registro de Saídas (fls. 266/271), todos relativos ao mês de fevereiro de 2007, anexadas por amostragem.

Quanto à questão relativa aos créditos do ICMS pelas entradas, nada há que se elucidar em relação à mesma, mormente por meio de exame pericial, porquanto além de se tratar de matéria eminentemente de direito, e não obstante se confundir com o mérito (como já mencionado anteriormente), trata-se de fato incontroverso, já que a própria Fiscalização manifesta e sustenta o seu entendimento no sentido de que a Impugnante não faz jus aos mesmos, sendo esta a razão pela qual realmente não levou em consideração tais valores.

Assim sendo, indefere-se o pedido, com fulcro no que dispõe o art. 142, § 1º, II, “a” do RPTA/MG, *verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

Do Mérito

Como se extrai do relatório supra, trata-se da imputação fiscal de saídas de prótese mamária de silicone (prótese de silicone não articular), no período de janeiro de 2007 a julho de 2008, ao abrigo indevido da isenção de que trata o item 107 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, tendo em vista que o produto não se enquadra no item 165 da Parte 13 do mesmo anexo (NBM/SH 9021.3190 – prótese articular).

Sustentando o contrário, a tese central da Impugnante é no sentido de que os produtos que comercializa, inclusive as próteses objeto da ação fiscal, se enquadram na classificação fiscal de que trata o mencionado dispositivo, de modo que são isentas do ICMS.

Não obstante as bem articuladas razões de defesa, respaldadas por entendimento do órgão competente da Receita Federal acerca da classificação fiscal dos produtos por ela comercializados, bem como da farta documentação já mencionada, também não lhe assiste razão quanto ao mérito, no concernente ao alcance da isenção.

É que, como bem salienta a Fiscalização, secundada pela Assessoria do CC/MG, a isenção pleiteada pela Impugnante alcança apenas as próteses articulares de silicone, pelo que não se aplica às mercadorias objeto da autuação, que se tratam de próteses não articulares de silicone, conforme entendimento oficial da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, exposto em diversas manifestações e respostas dadas a consultas formuladas por contribuintes do imposto, dentre elas a Consulta de Contribuintes nº 181/05, mencionada no relatório do Auto de Infração e juntada às fls. 45/46, bem como precedentes consubstanciados nos Acórdãos 16.822/06/2ª e 16.877/05/3ª, deste Egrégio Conselho.

Quanto à classificação fiscal das mercadorias, é certo que o entendimento divergente da Receita Federal circunscreve-se ao campo da interpretação e aplicação da legislação do IPI, no entanto não prevalece em relação ao ICMS. Assim, no caso concreto, ainda que em decorrência da classificação adotada pelo fisco federal, as mercadorias objeto da ação fiscal se enquadrem na hipótese de isenção do IPI, tal fato não implica necessariamente que estejam isentas do ICMS, não obstante a isenção do imposto federal seja também umas das condições para a isenção em discussão.

Equívoca-se também a Impugnante ao sustentar que a isenção do ICMS não está condicionada à destinação das mercadorias. Com efeito, tanto o convênio – *ainda*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que a condição esteja expressamente prevista apenas em sua ementa – como a legislação mineira, que implementou suas normas no âmbito estadual, não deixam nenhuma dúvida de que a isenção somente se aplica às mercadorias destinadas à prestação de serviços de saúde, pelo que o benefício não alcança as próteses utilizadas para fins meramente estéticos.

A esse respeito, aliás, mesmo se admitindo que o conceito de atividade de saúde possa englobar também a saúde moral e emocional do paciente, abrangendo as intervenções médicas com fins de reparações de ordem estética, tal como defende a Impugnante, certamente esta concepção tão ampla de saúde aplica-se ao campo da medicina, mas não na seara do direito tributário, máxime em se tratando da delimitação do alcance das normas que tratam de isenção tributária, cuja interpretação deve ser literal (restritiva), por força do disposto no art. 111, II do Código Tributário Nacional.

Com a devida vênia, pois, aqui também não se acolhe a tese da Impugnante, porquanto a destinação das mercadorias à prestação de serviços de saúde a que alude a norma isencional deve ser entendida, no presente caso, em seu sentido estrito.

Ademais, ainda que alegue a Impugnante que parte das próteses foram efetivamente destinadas à prestação de serviços de saúde, em sentido estrito, tal alegação não restou comprovada nos autos, não se prestando para tanto as declarações de médicos e instituições de saúde juntadas pela Impugnante, até porque firmadas de modo genérico, dando conta de que utilizam as próteses tanto em casos de cirurgias reconstrutivas ou reparadoras como para fins estéticos, porém sem qualquer menção ou vinculação com as notas fiscais que dão suporte às exigências fiscais.

Também sem razão a Impugnante no que se refere ao suposto direito ao aproveitamento dos créditos pelas entradas das mercadorias, tendo em vista que as respectivas aquisições foram realizadas por meio de notas fiscais sem o destaque do imposto. É que o creditamento do ICMS para o fim de compensação com o débito do imposto incidente na operação subsequente tem como pressuposto necessário a sua incidência na operação anterior, lembrando-se que é a própria Constituição Federal que veda tal aproveitamento nas hipóteses de aquisição de mercadorias com isenção, ressalvados os casos em que a legislação dispuser em contrário.

Ora, no caso dos autos, se as aquisições não foram submetidas à tributação (seja porque o Estado de origem admite a isenção nas operações com as referidas mercadorias, seja por outro motivo), e não havendo disposição em contrário da legislação, de fato não há o direito ao creditamento pleiteado, pelo que não há também de se falar em ofensa à regra constitucional da não cumulatividade.

Já em relação à multa isolada exigida, sustenta a Fiscalização que a mesma foi corretamente aplicada, com base no disposto no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da simples leitura da primeira parte do dispositivo, no entanto, extrai-se que a conduta apenada consiste em *consignar em documento fiscal base de cálculo diversa da prevista pela legislação*. Vale dizer, busca a legislação punir aquele que adota base de cálculo divergente daquela aplicável à operação em causa, mediante a consignação no documento fiscal de valores a menor ou a maior daquele legalmente definido como base de cálculo, tal como se dá, por exemplo, nas hipóteses de sub ou superfaturamento.

Ora, no caso concreto, verifica-se que a Autuada deixou de consignar nas notas fiscais de venda qualquer valor como base de cálculo, até porque tinha a convicção de que tais operações encontravam-se alcançadas pela isenção do imposto, razão por que foge à razoabilidade entender que, ainda assim, devesse consignar nos respectivos documentos fiscais qualquer valor como base de cálculo, posto que em operações não sujeitas à tributação obviamente não há de se falar em base de cálculo. Com efeito, deixar de consignar base de cálculo, isto é, uma conduta *omissiva* (tendo sido precisamente esta a hipótese verificada nos autos) não se confunde com aquela sujeita à penalidade – *comissiva* –, qual seja consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação.

Nesta linha de entendimento, a multa isolada capitulada no art. 55, VII da Lei nº 6.763/75, *data venia*, não se aplica à espécie dos autos, pelo que deve ser excluída das exigências.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 19/02/2001, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 09/09/09. Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para cancelar a Multa Isolada. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 23 de setembro de 2009.

André Barros de Moura
Presidente

Raimundo Francisco da Silva
Relator