

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.760/10/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000164860-89
Impugnação: 40.010127257-57
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 –
Constatada saídas de próteses 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. Exigese ICMS e Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. No entanto, exclui-se a multa isolada por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre a constatação de saídas de próteses de silicone não articular no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2009, 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).

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 319/356.

Em preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração sob as alegações de que:

- o presente Auto de Infração fiscaliza novamente o período de janeiro/07 a julho/08, vez que o referido período fora fiscalizado por meio do Auto de Infração nº 01.000159479-45;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Fisco extrapolou o período prescricional, tendo em vista que fiscalizou período superior a cinco anos retroativos;
- as cobranças das multas de revalidação e isolada são inaplicáveis, pois no caso da multa de revalidação nem o próprio ICMS é devido, e no da multa isolada, que não deixou de apresentar o valor total dos produtos no campo devido das notas fiscais;
- na apuração do imposto, não foram considerados os valores referentes aos créditos relativos às aquisições das próteses de silicone, sendo este um direito decorrente do princípio da não cumulatividade.

No mérito, assevera que as mercadorias comercializadas, próteses de silicone, objeto do presente Auto de Infração, 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 9021.3190, conforme consulta formulada à Receita Federal (fls. 584/591), além de também gozarem da alíquota zero do IPI, segundo a legislação federal específica.

Rechaça 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.

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.

Aduz 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.

Reclama que o ônus da prova cabe à Fazenda Pública, uma vez que o Fisco afirma que tais operações de venda de próteses de silicone não se encontram ao abrigo da isenção do ICMS.

Argumenta que são normas legais e constitucionais norteadoras do direito da Impugnante, aquelas previstas no art. 100 do CTN, tais como atos normativos, decisões administrativas e convênios.

Requer prova pericial, apresentando os quesitos às fls. 356.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexa farta documentação, incluindo, dentre outros e aquela já citada, declaração da ABIMO (fls. 621/624), artigo da Sociedade Brasileira de Medicina Estética Minas Gerais, extraído da internet, e da Revista Mensal de Medicina Cirúrgica e Especialidades (fls. 625/636), acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (fls. 637/653), consulta ao site da Receita Federal sobre Dedução – Despesas Médicas (fls. 654/655), notas fiscais da Autuada e outros (fls. 656/723).

Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação (fls. 728/737) refuta as alegações da defesa.

Inicialmente, contesta a arguição de nulidade do Auto de Infração, argumentando que sua emissão se deu de modo a atender a todas as formalidades legais e, quanto ao pedido de realização de perícia, explica que a medida 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 trata 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. 98.

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.

Relativamente aos créditos pelas entradas das mercadorias, esclarece 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 pedindo pela procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria deste Conselho, em parecer de fls. 740/747, opina, em preliminar, pela rejeição do pedido de nulidade do lançamento e pelo indeferimento de realização da prova pericial requerida e, quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento.

Instrução Processual

Em sessão realizada em 16/08/10, presidida pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, em preliminar, à unanimidade, a 3ª Câmara de Julgamento, rejeita a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, deferiu-se

o pedido de vista do processo formulado pela Conselheira acima mencionada, nos termos da Portaria nº 04/01, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 25/08/10.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros José Luiz Drumond (Relator), Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de Moura, que julgavam parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gustavo Goiabeira de Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Das Preliminares

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

Não devem prevalecer as alegações de nulidade do presente Auto de Infração (fls. 323/330). Depreende-se que a Impugnante sustenta a sua tese basicamente em quatro premissas: quais sejam, nova autuação de período já fiscalizado, preclusão do direito de lançar (“prescrição”), incorreto enquadramento legal, e por violação do princípio da não cumulatividade.

As questões relativas à “prescrição” e sobre a suposta violação ao princípio da não cumulatividade se confundem com as de mérito, porquanto serão analisadas naquela oportunidade.

Conforme esclarecimentos da Fiscalização, a primeira alegação está relacionada ao fato de o presente Auto de Infração abranger período já autuado pelo AI nº 01.000159479-45 de 13/11/08, contencioso este que produziu o Acórdão nº 3519/10/CE.

Com relação a essa questão, a situação se explica no fato de que, quando da verificação do período de janeiro de 2007 a julho de 2008 que resultou no AI nº 01.000159479-45, ter sido consideradas apenas as saídas com emissão de notas fiscais Mod.1.

No desenvolvimento da presente ação fiscal verificou-se, no entanto, que naquele período, havia também, saída (venda) efetuada com emissão de cupom fiscal. Desta forma, no presente Auto de Infração, para o período de janeiro de 2007 a julho de 2008, foram consideradas apenas as vendas com cupom fiscal. Nos demais períodos fiscalizados, além dos cupons fiscais, considerou-se as vendas realizadas por meio de notas fiscais de saída Mod.1.

Assim, embora o objeto da presente ação fiscal seja idêntico a do Auto de Infração anterior e o período ora fiscalizado abranger aquele, certo é que no presente lançamento estão compreendidas as operações de saídas cujos documentos fiscais não constam do Auto de Infração anterior.

Também não se sustenta a alegação de “incorreto enquadramento legal”. Verifica-se que o presente lançamento atende a todas as formalidades e requisitos exigidos no art. 85, sobretudo os elementos do art. 89, ambos do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008, c/c o disposto no art. 142 do CTN.

O Auto de Infração encontra-se instruído, dentre outros, com os seguintes anexos, dos quais a Autuada recebeu cópia: a) Relatório Fiscal-Contábil contendo a descrição detalhada da infração, capitulação das infringências e penalidades, e Demonstrativo da Base de Cálculo (mensal) (fls. 05/10); b) Relação das notas fiscais autuadas, informando: o número, data, valor, produto, CFOP, quantidade, valores e as diferenças apuradas (fls. 12/89); Demonstrativo consolidado do cálculo do ICMS e MI (fls. 90/92) e Demonstrativo da recomposição da conta gráfica (fls. 93/97).

Observa-se que a Impugnante não tem dúvidas de que as exigências fiscais são decorrentes da falta de recolhimento do ICMS por utilização indevida da isenção nas saídas de prótese de silicone não articular. Tanto é que juntou farta documentação pertinente aos fatos, defendendo-se com bastante propriedade de todas as acusações.

Em face do exposto, é certa a afirmação de que não há evidência de vício para justificar o acolhimento do pedido da Impugnante pela nulidade do lançamento formalizado pelo Auto de Infração.

Assim, rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

Do Pedido de Produção de Prova Pericial

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante, a bem da verdade, não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, vez que os quesitos propostos (fls. 356) buscam apenas por esclarecimentos acerca do período fiscalizado, sobre o procedimento adotado para apuração do imposto, e questionamentos relacionados à existência de operações com produtos destinados a órgãos públicos e instituições privadas de saúde.

Nesse sentido, há nos autos elementos e informações que permitem identificar não apenas o período fiscalizado como também todos os documentos fiscais, as operações e produtos incluídos na autuação. O fato das exigências terem sido apuradas a partir da recomposição da conta gráfica afasta qualquer dúvida sobre a exatidão dos valores apontados pela Fiscalização.

A discussão relevante diz respeito, sim, à correta identificação do tratamento tributário dos produtos objeto das saídas com benefício isencional. E, nesse aspecto, seguramente há nos autos elementos e informações suficientes que possibilitam a aplicação ao caso concreto do tratamento legal para deslinde da questão.

O Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº. 44.747 de 03/03/08 (RPTA), ao tratar sobre o pedido de prova pericial, estabelece no seu art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, *in verbis*:

“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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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;".

Por estas razões, indefere-se o pedido de perícia formulado.

Do Mérito

Consoante relato acima versa a autuação sobre saídas de mercadorias (próteses de silicone não articular), no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2009, ao abrigo indevido da isenção de que trata o item 107 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, uma vez que o produto não se enquadra na hipótese prevista no item 165 da Parte 13 do mesmo anexo (NBM/SH 9021.3190 – prótese articular).

A Impugnante requer, inicialmente, que seja reconhecida a decadência do direito da Fazenda Pública de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 08 de abril de 2005, por força das disposições contidas no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

De acordo com o retromencionado dispositivo legal, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Todavia, o presente caso versa sobre constatação de irregularidades tributárias apuradas pela Fiscalização, que ensejaram o lançamento de ofício pela autoridade administrativa, nos termos do art. 149 do CTN. Assim, o prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento é regulado pelo art. 173, inciso I do códex citado, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Importante observar a fundamentação do *decisum* citado. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Desta forma, considerando que, em relação ao imposto devido nas operações de saídas realizadas no exercício de 2005, o marco inicial é o primeiro dia do exercício seguinte (01/01/06); e tendo o Contribuinte sido intimado da lavratura do Auto de Infração em 09/04/10 (fls. 318), ou seja, dentro do prazo de direito da Fazenda para constituir o crédito tributário, a alegação de decadência do crédito tributário, ainda que parcial, não há que ser admitida.

Vale mencionar que diversas são as decisões proferidas por este órgão, nesta mesma linha de entendimento, das quais se menciona, a título de exemplo, os acórdãos nºs 19.144/09/1ª, 19.663/10/3ª e 3.571/10/CE.

Quanto ao mérito propriamente dito, 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 relacionadas às fls. 12/89 e anexadas por amostragem às fls. 99/316, nos quais se pode constatar que não foram destacados os valores da base de cálculo e do ICMS devido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

O código NBM/SH 9021.3190 se refere a outros produtos dentro da subposição NBM/SH 9021.31, que trata de próteses articulares. Portanto, a prótese de silicone, prevista no item 165 da Parte 13 do Anexo I do RICMS - Decreto Estadual nº. 43.080/02 refere-se à prótese articular.

A prótese de silicone não articulada enquadra-se no código NBM/SH 9021.3980 – “Outros”, que, por sua vez, faz parte da subposição NBM/SH 9021.39 – “Outros”, que englobam os demais produtos não relacionados na posição 9021 de forma genérica.

O Convênio ICMS nº 01/99, ratificado pelo ATO COTEPE/ICMS nº. 03/99 concedeu tal benefício às operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde. Referido Convênio foi ratificado por Minas Gerais, e teve suas normas implementadas neste Estado de conformidade com a relação das mercadorias e respectivas NBM/SH, a que se refere à Parte 13 do Anexo I do RICMS, Decreto nº 43.080/02.

Confira-se a redação do item 107 da Parte 1 do Anexo I do RICMS, Decreto nº. 43080/02, que contempla a hipótese de isenção pleiteada pela Impugnante:

“107 - Entrada, decorrente de importação do exterior, ou saída, em operação interna ou interestadual, de equipamentos ou insumos relacionados na Parte 13 deste Anexo, destinados à prestação de serviços de saúde.” (destacou-se)

(...)

Tem-se que o benefício da isenção é direcionado aos equipamentos ou insumos, destinados à prestação de serviços de saúde. Assim, equivocou-se também a Impugnante ao sustentar que a isenção do ICMS não está condicionada à destinação das mercadorias.

Vale ressaltar ainda, que a isenção prevista para o código NCM destacado pela Impugnante, 9021.3190, é para as **próteses articular de silicone**, sendo que as próteses, objeto da autuação, não possuem articulações e, reitera-se, enquadradas em outros códigos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, tanto o Convênio – ainda 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, inciso 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 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 anexadas, 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.

Ressalta-se que a isenção pleiteada alcança apenas as próteses articulares de silicone, pelo que não se aplica às mercadorias objeto da autuação, que se trata 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. 98, bem como precedentes consubstanciados nos Acórdãos 16.822/06/2ª e 16.877/05/3ª, deste Egrégio Conselho.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Assim, corretas afiguram-se as exigências de ICMS, nos valores demonstrados às fls. 06/10, após recomposição da conta gráfica, e a multa de revalidação correspondente.

Já em relação à Multa Isolada exigida, sustenta a Fiscalização que a mesma foi aplicada, com base no disposto no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, *in 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.

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.

Entretanto, no caso em exame, 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, inciso VII da Lei nº 6.763/75, *data venia*, não se aplica à espécie dos autos, pelo que deve ser excluída das exigências.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS e multa de revalidação, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo, em parte, se torna o lançamento, para que seja excluída a multa isolada.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 16/08/10. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamento para excluir a multa isolada. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), André Barros de Moura e Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

Sala das Sessões, 25 de agosto de 2010.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**José Luiz Drumond
Relator**

CC/MG