

A. I. N° - 206951.0008/20-6  
AUTUADO - MATTOS OLIVEIRA COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - GERALDA INÊS TEIXEIRA COSTA  
ORIGEM - DAT SUL / INFAS SUDOESTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 30/06/2022

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0109-04/22-Vd**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALIQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Demonstrado que foram incluídas no levantamento fiscal mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, cuja fase de tributação se encontra encerrada, além de mercadorias isentas, lançamentos efetuados em duplicidade e operações que não caracterizam saídas de mercadorias, e sim reclassificação decorrente de formação de kit de mercadorias ou de sua desagregação. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/12/2020, exige crédito tributário no valor de R\$ 123.286,13, em razão do cometimento das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 02.01.03 - *Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.* Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls. 45 a 56), inicialmente transcrevendo o teor da infração, após falar sobre a tempestividade da apresentação da defesa. Em seguida diz que da análise demonstrativo que deu base a suposta acusação constata-se que a fiscalização incorreu em diversos equívocos, os quais conduzem à improcedência de quase a totalidade da cobrança ora exigida, conforme passará a demonstrar.

Afirma que como se observa na planilha anexa “Saídas Depuradas - Erros” (Doc. 04), na coluna “Observações”, parte substancial dos lançamentos efetuados pela Auditora Fiscal em sua planilha “Demonstrativo - Auditoria de Débito” está duplicada. Há coincidência de todos dados nas linhas identificadas como duplicadas, sendo que cada uma dessas linhas registra os exatos valores e quantidades de itens descritos nas notas fiscais correspondentes, o que não deixa margem para dúvidas de que os lançamentos estão efetivamente registrados em duplicidade.

Também incorreu em equívoco a Auditora Fiscal ao incluir na apuração do pretenso crédito tributário diversas mercadorias registradas sob o NCM 3004.90.99, posição descrita destemendo: “3004 - Medicamentos (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses (incluindo os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho” - “3004.90 - Outros” - “3004.90.9 - Outros” - “3004.90.99 - Outros”.

Trata-se dos produtos “soro fisiológico”, “água oxigenada” e “escova/esponja riodeine degermante”, que são identificados pelos fabricantes como medicamentos e, como tais, incluem-se na Substituição Tributária. Por esse motivo, é indevida a cobrança de ICMS nas saídas, como pretendido pela Autoridade Autuante, conforme explicitado a seguir.

Explica que o Soro Fisiológico é mercadoria comercializada pela Impugnante sob o NCM 3004.90.99, por ser assim registrada por todos os fabricantes/fornecedores dos quais adquire o produto. Como todos os demais produtos classificados com NCM 3004, o soro fisiológico é tratado

pela Impugnante como mercadoria da Substituição Tributária, sendo o ICMS devido recolhido na entrada do produto.

A conduta das fábricas e distribuidoras é alinhada ao quanto disposto na Tabela do NCM. Eis que, muito embora o soro fisiológico (solução aquosa de cloreto de sódio) esteja literalmente citado na seção VI, posição 25.01, da r. tabela (“Sal (incluindo o sal de mesa e o sal desnaturado) e cloreto de sódio puro, mesmo em solução aquosa ou adicionados de agentes antiaglomerantes ou de agentes que assegurem uma boafluidez; água do mar”).

Transcreve a redação da Nota Legal 2 da mesma da mesma seção e em seguida assevera que desse modo, o soro fisiológico, que também se enquadra no conceito da posição 3004 (“Medicamentos (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses (incluindo os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho”), por sua inegável finalidade terapêutica, deve, prioritariamente, incluir-se em tal posição, conforme orientação da própria Tabela do NCM.

Não há especificação que enquadre o conceito do soro fisiológico nos demais subitens da posição 3004, enquadrando-se em “outros”. O enquadramento correto produto é na posição de nº 3004.09.99 (medicamentos - outros - outros - outros), como acertadamente classificado pelos fabricantes e seguido pela Impugnante.

Frisa que não cabe às distribuidoras, como é o caso da Impugnante, questionar a descrição e a classificação fiscal dada pelos fabricantes aos seus próprios produtos, sobretudo quando estas estão em consonância com as disposições normativas aplicáveis e às destinações efetivamente dadas aos itens pelos adquirentes, como ocorre in casu.

Assim, o Anexo I do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia prevê o regime de Substituição Tributária para todos os medicamentos, especificando: “medicamentos de referência”, “medicamentos genéricos” e “medicamentos similares”. Além dessas classes de medicamentos, especifica, também, nos itens “9.4.0”, “9.4.1” e “9.4.2”, a descrição “outros tipos de medicamentos”, que, certamente, abarca tudo quanto classificado no NCM 3004, e que não seja medicamente de referência, genérico ou similar.

Questiona se o soro fisiológico tem NCM 3004, o qual somente serve para medicamentos, inclui-se na ST pelos itens que referem “outros tipos de medicamentos” inseridos no Anexo 1. Aliás, sempre foi tratado pela Impugnante segundo as regras de tal regime. É o que será demonstrado a seguir, apenas por amostragem, com base em sua escrituração fiscal, que sempre esteve à disposição das autoridades fiscais.

regime. É o que será demonstrado a seguir, apenas por amostragem, com base em sua escrituração fiscal, que sempre esteve à disposição das autoridades fiscais.

Nesse sentido, observe-se a EFD ICMS IPI dé junho de 2017 (Doc. 05). O item “Soro Fisiológico 0,9% 500ml”, nº Q000137375, (conforme registro 0200), teve entrada no estabelecimento da Impugnante registrada na Nota Fiscal nº (1431231, sob o CFOP nº 2403 - Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária -, CFOP que acompanha a totalidade das aquisições de soro fisiológico realizadas pela Impugnante. Há, ainda, na escrituração da Nota Fiscal nº 143123, o campo C195, Código 02 - Antecipação Tributária, com a discriminação do valor de R\$ 2.072,63 recolhidos a título de ICMS-ST pela Impugnante, o que não deixa margem para dúvidas de que foi recolhido o imposto incidente sobre a operação segundo o regime da substituição tributária. Verifica-se o mesmo quadro na EFD ICMS IPI de junho de 2018 (Doc. 06). Na escrituração da Nota Fiscal nº 284582, há registro de entrada do item “soro fisiológico 0,9% 250ml”, nº 0000022004 conforme registro 0200, com o CFOP 2403 e registro C195, código 2, com o valor de RS 1.318,69 recolhidos a título de ICMS-ST pela Impugnante na operação.

A título de complementação, ainda na EFD ICMS IPI de junho de 2018 (Doc. 06) constatam-se informações de mesma natureza nas escriturações das Notas Fiscais 156079, 156075 e 284582, sendo

que todas registram aquisições de soro fisiológico para revenda.

A verificação por amostragem realizada supra é suficiente para comprovar que a Impugnante submeteu o item “soro fisiológico” às normas do regime da ST tanto nas entradas, quanto nas saídas do produto, o que poderá ser objeto de verificação por diligência fiscal, requerida adiante, que realize a mesma análise na totalidade da escrituração da empresa no período fiscalizado.

Por todas as razões expostas, conclui-se que não há qualquer valor de ICMS devido pela Impugnante nas operações de saída de soro fisiológico, pois o recolhimento do ICMS incidente sobre a operação já foi realizado nas entradas do produto, por substituição tributária, encerrando a tributação nas operações subsequentes.

Acrescenta ainda, subsidiariamente, caso este Conselho entenda que o soro fisiológico não está incluído na ST e que o recolhimento do ICMS-ST é inapto a afastar a cobrança de ICMS pelo regime normal de apuração, e requer-que seja aplicada ao item a conclusão já adotada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Consef, no recente julgamento do Auto de Infração na 269353.0102/14-4 (Acórdão CJF nº 0205-12/20-VD - Doc. 07).

Informa que aa ocasião, a Câmara julgadora ratificou a conduta realizada em diligência pela ASTEC, de excluir o item “soro fisiológico” *“da cobrança de ICMS por realização de saída tributada como não tributada - mesma infração imputada à Impugnante -, pelo fato de o imposto já ter sido recolhido sob o regime de ST. Para tanto, fundamentou-se que “a exigência do imposto normal sem a possibilidade de restituição dos valores recolhidos equivocadamente pelo regime de substituição tributária, resulta no recebimento de valores indevidos pelo Estado da Bahia, caracterizando enriquecimento ilícito do erário estadual”*.

Em outras palavras, se mesmo diante de toda a explicação dispendida sobre a correta qualificação do soro fisiológico como medicamento, NCM 3004.90.99, esta Junta de Julgamento Fiscal entender pela submissão do item ao regime normal de apuração, nenhum valor será devido pela Impugnante, que já recolheu a exação incidente sobre a operação (embora sob outra rubrica), sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco.

O mesmo quadro exposto supra se verifica com relação à Água Oxigenada. Observe-se que, dentre as operações objeto de fiscalização, somente se inclui a água nyjpenada na concentração de 10 Volumes, que tem finalidade antisséptica. sendo indicada para limpeza de ferimentos. Por sua finalidade, enquadra-se como medicamento, razão pela qual a maior parte dos fabricantes/fomecedores a classifica com o NCM 3004.90.99, sendo correto o recolhimento do ICMS-ST efetuado na entrada dos produtos, como realizado pela Impugnante.

Também por amostragem, verifique-se a escrituração da Nota Fiscal de entrada nº 305110 na EDF ICMS IPI apresentada pela Impugnante, relativamente ao mês de outubro de 2017 (Doc. 08). Nela se constata que o único item da Nota Fiscal incluído na ST é o de nº 0000044423 (água oxigenada 100 ml vol 10, NCM 3004.90.99, conforme registro 0200), pelo CFOP 2403 (compra para comercialização de mercadoria da ST), sendo que para essa NF há o registro C 195, Código 2 - antecipação tributária, com o valor de R\$ 45,19, confirmando o recolhimento de ICMS Substituição Tributária na entrada do item água oxigenada.

Assim, caso se entenda que a água oxigenada de 10 volumes não está incluída na substituição tributária, deve-se aplicar o mesmo raciocínio já exposto com relação ao soro fisiológico: verificando-se o tratamento de ST dado pela Impugnante ao produto, exclui-se a cobrança pelo recolhimento já realizado, ou, ao menos, abstém-se de realizá-la, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado II.

Incluem-se na mesma situação do Soro Fisiológico e da Água Oxigenada as mercadorias descritas como “ESCOVA P/LAVAR MAOS PVPI DESC SCRUB” e “ESCOVA/ESPONJA RIOD DERMSUA VDEGER”. Ao contrário do que sugere uma leitura leiga e superficial da intitulação do produto (“escova”), trata-se de medicamento, enão de utensílio, o que se confirma na Declaração de Notificação Simplificada de Medicamento da Anvisa, em anexo (Doc. 09). O nome do produto é “lodopolividona 10% (solução com tensoatfvos)”, sendo “escova/esponja” apenas uma das formas

de acondicionamento que integra o nome comercial do produto.

Reitera-se com a descrição do fabricante: “Riodeine Dermo Suave Degermante é um produto a base de polivinil pirrolidona iodo (PVP-1) em solução degermante, contendo 1% de iodo ativo, um complexo estável e ativo que libera iodo progressivamente. É ativo contra todas as formas de bactérias não esporuladas, fungos e vírus. É indicado para anti-sepsia da pele, mãos e antebraços”.

Tem-se, portanto, como correta a classificação do produto com NCM 3004.90.99, por se tratar de medicamento, bem como o tratamento do item pelo regime da Substituição Tributária, como procedido pela Impugnante, sendo incorreta sua inclusão na cobrança ora impugnada.

Como também se observa da Planilha “Saídas Depuradas - Erros” (Doc. 04), diversas mercadorias isentas foram incluídas na apuração da infração pela Autoridade Autuante. São elas:

- a) Filmes para Raio-X, isentos conforme Convênio ICMS 01/99;
- b) Ataduras Gessadas, isentas conforme Convênio ICMS 126;
- c) Malhas Tubulares Ortopédicas, isentas conforme Convênio ICMS 126/2010.

Entende ser incabível, portanto, a cobrança de ICMS nas operações com as mercadorias supra, considerando que gozam de isenção, sendo improcedente a autuação também quanto à inclusão, na apuração do pretenso crédito tributário, das operações com mercadorias elencadas neste tópico.

Aduz que a Autuante incorreu em equívoco, mais uma vez, ao incluir na autuação as Notas Fiscais nºs 39280,43797,46606 e 47639, que registram operações de reclassificação de mercadorias, identificadas com o CFOP 5926.

As operações registradas com esse CFOP consistem em lançamentos realizados para reclassificação fiscal das mercadorias em estoque, quando há formação de um kit ou sua desagregação. Para promover a reclassificação, as empresas devem emitir, para si mesmas, uma nota fiscal de saída dos itens tal qual foram adquiridos, sob o CFOP 5926, seguida de emissão de nota fiscal de entrada, também para si mesma, do itens com as novas especificações (forma como serão comercializados), com o CFOP 1926.

Muito embora as notas fiscais registradas com o CFOP 5926 sejam identificadas como “notas fiscais de saída”, não representam efetivamente a comercialização de mercadorias pela Impugnante. Trata-se de operação com finalidade de ajustar o NCM dos produtos, nas situações especificadas, e controlar o estoque da empresa, mas na qual não ocorre o fato gerador do ICMS. Dessa forma, é manifestamente improcedente a cobrança que recai sobre as Notas Fiscais nºs 39280, 43797,46606 e 47639.

Informa que na planilha “IMPOSTO DEVIDO” (Doc. 04) registram-se somente os itens da planilha da infração elaborada pela Autuante que são realmente tributados - excluídas as operações com produtos da ST (que assim foram tratados nas entradas e nas saídas), as isentas e as que não representam a ocorrência do fato gerador do tributo (CFOP 5926), bem como os lançamentos em duplicidade mas que, por equívoco da Impugnante, o imposto devido nas saídas deixou de ser recolhido.

Resta, portanto, um débito no valor de R\$ 5.774,40 (cinco mil, setecentos e setenta e quatro reais e quarenta centavos), o qual a Impugnante reconhece como devido, tendo efetuado o recolhimento correspondente, acrescido de multa de 60% reduzida em 90%, conforme lhe assegura o art. 123, § 2º, do RPAF/BA, anteriormente à apresentação desta defesa, como se confirma do Doc. 10, em anexo.

Pede a realização de diligência justificada pela existência de erros grosseiros, que devem ser excluídos da cobrança - duplicidade dos lançamentos, inclusão na cobrança de mercadorias isentas, incluídas na ST e de operações registradas com CFOP 5926 -, refazendo-se a autuação a salvo de falhas. A diligência será indispensável, ainda, no caso de este Conselho entender que são

tributados normalmente os produtos “soro fisiológico” e “água oxigenada”, o que se admite por eventualidade e excesso de cautela.

Finaliza solicitando a procedência parcial do auto de infração, remanescendo apenas a cobrança de R\$ 5.774,40 (cinco mil, setecentos e setenta e quatro reais e quarenta centavos), já devidamente recolhidos pela Impugnante, acompanhados de juros reduzidos.

Reitera o pedido de diligênciara que se comprove os equívocos noticiados supra e retifique a autuação, concluindo pelo valor devido pela Impugnante de RS 5.774,40 e solicita também o funcionamento no presente processo administrativo da Procuradoria Fiscal como custos legis, fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária para enriquecer esta lide, o que certamente poderá fazer com suas sempre judiciosas manifestações.

A Autuante presta informação fiscal fls. 79 a 80 e diz assistir razão à defesa quanto à duplicidade dos lançamentos nas saídas, pois realmente, o programa duplicou os lançamentos na saída dos produtos. O que dessa feita foi corrigido, o que reduziu o valor apurado substancialmente.

Quanto à exigência relativa à saída de produtos incluídos na substituição tributária, não concorda com o entendimento do contribuinte. O imposto reclamado sobre os produtos soro e agua oxigenada que a defesa alega ter feito a antecipação do mesmo não é verdade. O Soro Fisiológico sobre o qual foi cobrado o imposto se refere ao Cloreto de Sódio concentração 0,09% com classificação na tabela de NCM 25010060;(tabela anexa) não está incluso nos Anexos da Substituição Tributária em nenhum dos exercícios fiscalizados. Portanto, produto tributado utilizado para limpeza. É certo que algumas notas fiscais do fornecedor, vêm com o código de medicamento. Até para fugir da antecipação do imposto, porém apenas o Soro injetável e de consumo oral constitui medicamento.

Diz que a alegação de que o imposto teria sido antecipado na entrada, também não procede. Já que as compras efetuadas desse produto, foram todas no Estado da Bahia, conforme cópia do arquivo de entradas anexa a essa informação.

Assevera que àgua oxigenada, classificada na tabela de NCM sob o nº 28470000 é mercadoria com tributação normal inclusive existe até Notas de entrada da própria autuada (anexa), onde essa mercadoria está assim classificada. Assim sendo, é material de limpeza. Não incluso nos anexos da ST como mercadoria substituída.

11.2.2.3 Escovas e esponjas - Como a própria defesa argumenta tem o mesmo tratamento tributário de soro fisiológico e agua oxigenada. Portanto são produtos de limpeza.

Em relação aos produtos ditos como isentos: a) Filme para Raio-X, b) Ataduras Gessada, diz que o primeiro item foi localizado no convênio e foi retirado nessa oportunidade do novo demonstrativo de cálculo do ICMS reclamado através do presente Auto de Infração. Quanto ao segundo, não existe no Convênio ICMS 126/2010 a descrição desse produto como isento. Portanto, fica mantido no demonstrativo de débito ora recalculado. Ficando desse modo o valor do crédito reclamado através do presente Auto de Infração reduzido de R\$ 123.286,13 (centro e vinte e três mil duzentos e oitenta e seis reis e treze centavos); para R\$ 60.926,75(sessenta mil novecentos e vinte seis reais e setenta e cinco centavos).

Finaliza solicitando que seja, o Auto, julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE.

O sujeito passivo ao ser cientificado se manifesta às fls. 123 dizendo que foi acolhida a demonstração realizada pela Impugnante de que os lançamentos do auto de infração, em sua quase totalidade, estavam duplicados.

O equívoco foi corrigido, em sua quase totalidade, pela Autoridade Autuante, com elaboração de nova planilha sem as duplicatas cuja ocorrência atribuiu ao “programa”, o que decerto será também reconhecido por esta e. Junta de Julgamento.

Por excesso de zelo, a Impugnante informa que remanescem dois lançamentos duplicados na nova planilha da auditora fiscal, e que devem ser excluídos da cobrança (na remota hipótese de esta subsistir). São eles:

- 1) NF 40652, de 01/08/2017 – 60 frascos de soro 0,9% 500 ml (linhas 141 e 143 da planilha);
- 2) NF 43370 de 06/03/2018 – 30 frascos de soro 0,9% 500 ml (linhas 266 e 267 da planilha).

Reafirma que os produtos da Substituição Tributária incluídos indevidamente na autuação foram “*soro fisiológico*”, “*água oxigenada*” e “*escova/esponja riodeinedegermante*”. A Auditora Fiscal não reconheceu tal fato com relação a nenhum dos três produtos, mas suas razões são equivocadas, como se verá nos subtópicos a seguir.

Soro Fisiológico 0,90% - A Autuante mantém seu entendimento pela cobrança do ICMS nas saídas de soros fisiológicos sob três premissas: 1) apenas o soro injetável e o de consumo oral seriam medicamentos; 2) o produto seria classificado no NCM 2501.00.60, não incluído na Substituição Tributária; e 3) o imposto não teria sido antecipado nas entradas, como afirmado pela Impugnante, pois as compras teriam sido realizadas na Bahia.

Quando à primeira premissa apresentada para fundamentar a cobrança, considerando que consiste em fato novo, somente apresentado na Informação Fiscal, a Impugnante se encontra no direito de acostar nova documentação comprobatória a esta manifestação.

Apresenta bulas dos produtos, fotos do estoque e registros de medicamento na Anvisa, tudo em anexo, demonstrando que os soros fisiológicos comercializados pela Impugnante (marcas FreseniusKabi, Farmace e HalexIstar) são soluções injetáveis.

Trata-se, portanto, de medicamentos, NCM 3004.90.99, incluídos na Substituição Tributária, cujas operações não poderiam ser objeto de cobrança pelas saídas neste auto de infração. A este ponto, inclusive, dado o teor da Informação Fiscal, este fato é incontrovertido nos autos.

Note-se que, de todos os lançamentos da planilha que instrui a autuação, apenas 02 (dois) se referem a soros fisiológicos de uso externo. São eles referentes à Nota Fiscal nº 38985, de 19/04/2017, e à Nota Fiscal nº 48490, de 11/04/2019, que contam com essa ressalva expressa em sua descrição: “*SORO FISIOLOGICO USO EXTERNO 100ML*”.

No entanto, mesmo quanto ao soro fisiológico de uso externo, vale toda a explicação dispendida na Impugnação sobre sua classificação no NCM 3004.90.99, conforme orientação da própria Tabela do NCM e por sua inegável finalidade terapêutica, e não sob o código 250010060, como pretendido pela Auditora Fiscal.

Essa é a classificação dada pelos fabricantes, e seguida pela Impugnante, a quem não cabe, na condição de distribuidora, questionar a descrição e a classificação fiscal dada pelos fabricantes aos seus próprios produtos, sobretudo quando estas estão em consonância com as disposições normativas aplicáveis e às destinações efetivamente dadas aos itens pelos adquirentes, como ocorre *in casu*, restando desconstituída também a segunda premissa invocada pela Autuante.

A terceira premissa apresentada pela Auditora Fiscal é de que não teria havido recolhimento do ICMS-ST nas entradas, pois todas as aquisições seriam internas, o que se comprovaria no arquivo de entradas que anexa à Informação Fiscal. Embora não tenha constado tal arquivo na intimação para a presente manifestação, a Impugnante teve acesso ao seu conteúdo, constante na mídia anexada à fl. 100, ao obter cópia integral do processo.

Inobstante a isso, o arquivo de entradas não faz prova no sentido pretendido pela Autuante. Na planilha “*ENTRADA IMP DEZ*”, as supostas aquisições de soro fisiológico dentro do Estado da Bahia são, em verdade, registros de notas de devolução de emissão própria pela Impugnante (CNPJ nº 07.789.819/0001-29). São do Estado da Bahia por ser o Estado da sede da Impugnante, mas não registram aquisição interna.

Há apenas quatro registros que efetivamente correspondem a aquisições, de dentro do Estado da Bahia, de soro fisiológico 0,9% (exceto ampolas), relativos à Nota Fiscal 216393, de 17/02/2017, à Nota Fiscal 1002, de 10/12/2018 (dois lançamentos) e à Nota Fiscal 1465, de 25/10/2019 - que sequer comprehende o período fiscalizado.

Como se trata de aquisições internas de mercadorias junto a fornecedores que as adquiriram de

terceiros (CFOPs 5403 e 5102), cabe à Fiscalização verificar se o imposto devido pelos remetentes (que figuram como substitutos tributários na operação), foi por eles recolhido.

As aquisições interestaduais, por sua vez, aparecem na planilha com a descrição “*KP CLORETO DE SÓDIO 0,9%*”, “*SOL. CLORETO DE SÓDIO 0,9%*” ou somente “*CLORETO DE SÓDIO 0,9%*”. Por esse motivo, muito provavelmente, a Auditora Fiscal não as encontrou e afirmou, equivocadamente, que todas as aquisições de soro fisiológico 0,9% seriam internas.

O fato é que os arquivos de entrada juntados pela Autuante corroboram o entendimento da Impugnante. As aquisições de soro fisiológico são, em sua quase totalidade, interestaduais (a maior parte adquirida de Goiás ou do Ceará), com NCM 3004.90.99, escrituradas com CFOPs 2403 ou 1403 (compra para comercialização de mercadorias da ST), e tiveram o imposto recolhido por ST nas entradas, como demonstrado na Impugnação, por amostragem (destaque do valor recolhido a título de ICMS-ST no campo C195 da EFD ICMS/IPI).

Sendo assim, sequer faz sentido a “*tática*” idealizada pela Autuante, de utilizar NCM de medicamento para fugir da antecipação parcial, pois o imposto é devido por ST e assim foi recolhido.

A Impugnante, então, reafirma: todo produto “*soro fisiológico*” que comercializou recebeu tratamento mercadoria da Substituição Tributária. Se as aquisições foram interestaduais, o imposto foi recolhido nas entradas. Se as aquisições foram internas, o que ocorreu raríssimas vezes, o substituto responsável pelo recolhimento do ICMS-ST é o remetente.

Todos os fatos *supra* foram comprovados por amostragem, pela extensão do período fiscalizado, e a diligência requerida certamente os atestarão cabalmente.

Portanto, seja pela efetiva natureza de medicamento do “*soro fisiológico – solução injetável*” comercializado pela Impugnante; seja pela correta classificação de qualquer soro fisiológico de finalidade terapêutica sob o NCM 3004.90.99, incluído na ST (Anexo I do RICMS/BA -itens “9.4.0”, “9.4.1” e “9.4.2”,); ou seja, ainda, pelo fato de que o imposto devido já foi recolhido nas entradas, devendo-se vedar o enriquecimento ilícito do erário, a cobrança se revela improcedente.

Quanto à “*água oxigenada*”, a Autuante afirma que se trata de produto de NCM 2847.00.00, não incluído na ST. Sustenta sua tese afirmando que “é mercadoria com tributação normal inclusive existe até Nota de entrada da própria autuada (anexa), onde essa mercadoria está assim classificada”.

Ocorre que, nas exatas palavras expostas na Impugnação, “a maior parte dos fabricantes/fornecedores a classifica com o NCM 3004.90.99”. O fato de existir nota com NCM distinto não descaracteriza o defendido pela Impugnante. Eis que a classificação com NCM 3004.90.99 é coerente com a finalidade terapêutica do produto, de assepsia de ferimentos (é medicamento nesse contexto). O ICMS-ST foi, então, recolhido na entrada pela Impugnante, sendo esse fato comprovado por amostragem na Impugnação.

Escova/Esponja RiodeineDermo Suave Degermante - A Impugnante comprovou, com a juntada da Notificação Simplificada de Medicamento da Anvisa, que o produto consiste em “*Iodopolividona 10% (solução com tensoativos)*”, sendo “*escova/esponja*” apenas uma das formas de acondicionamento que integra o nome comercial do produto.

A autoridade Autuante limitou-se a afirmar que são produtos de limpeza, e não medicamentos, argumentação deveras frágil, que cede face o registro, pelo órgão público competente (Anvisa), que se trata de medicamento. Tem-se, assim, como correta a classificação do produto com o NCM 3004.90.99, de medicamento, sendo certa a sua inclusão na Substituição Tributária e a improcedência da cobrança pretendida.

Quanto aos produtos isentos a Impugnante apontou o equívoco da cobrança de ICMS sobre três produtos isentos: filmes para Raio-X, ataduras gessadas e malhas tubulares ortopédicas.

A Auditora Fiscal reconhece seu erro na inclusão no lançamento dos filmes para Raio-X, isentos conforme Convênio ICMS 01/99. Quanto às ataduras gessadas, informa não as ter localizado no

Convênio ICMS 126/2010, e quanto às malhas tubulares ortopédicas, não teceu considerações.

Ocorre que tanto as ataduras gessadas quanto as malhas tubulares ortopédicas são produtos de NCM 9021.10.20 – artigos e aparelhos para fraturas - isentas conforme Cláusula Primeira, IV, “b”, 2, do Convênio ICMS 126/2010. Confira-se:

*“Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS as operações com as mercadorias a seguir indicadas com respectivas classificações da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM:*

(...)

*IV -próteses articulares e outros aparelhos de ortopedia ou para fraturas:*

(...)

*b) outros:*

(...)

*2. artigos e aparelhos para fraturas, 9021.10.20; (...)"*

Nesse contexto, a Impugnante reafirma o equívoco da inclusão, na apuração do pretenso crédito tributário, tanto das operações com filmes para Raio-X, quanto com ataduras gessadas e malhas tubulares ortopédicas.

No que se refere a exigência indevida sobre operações de CFOP 5926 diz que a autuante não prestou qualquer informação. Por esse motivo, ratifica-se tudo quanto exposto na Impugnação ao Auto de Infração.

Acrescenta que em breve síntese, para evitar a repetição dos fundamentos defensivos as operações registradas sob o CFOP 5926 não representam saída de mercadorias do estabelecimento da Impugnante, mas sim operações de reclassificação de mercadorias—nas quais não ocorre o fato gerador do ICMS -, sendo equivocada a inclusão na autuação das Notas Fiscais n°s 39280, 43797, 46606 e 47639.

Finaliza ratificando todos as razões de sua Impugnação e reitera seu pleito pelo julgamento da improcedência parcial do auto de infração, reconhecendo-se como devido apenas o ICMS no valor de R\$ 5.774,40 (cinco mil, setecentos e setenta e quatro reais e quarenta centavos), já devidamente recolhido, acompanhados de juros reduzidos.

Reitera o pedido de perícia formulado na Impugnação, para que se comprove também os equívocos da autuação não reconhecidos pela Autoridade Autuante.

A autuante se manifesta às fls. 197 a 199 dizendo que assiste razão a defesa apenas sobre o questionamento de um valor irrisório (aproximadamente R\$ 50,00 cinquenta reais) os demonstrativos que ainda permaneceram duplicados, o que será prontamente corrigido dessa feita. Os demais questionamentos não têm fundamento legal. Não constitui provas que possa elidir a infração, apresenta cópias de declarações de empresa que nem se quer são fornecedoras da autuada! Fala de produtos que obviamente não estão no rol dos produtos elencados no demonstrativo em questão como informa que passará a expor:

Diz que realmente ficaram dois lançamentos , em duplicidade, que não foram eliminados por ocasião da 1ª informação fiscal com ICMS no valor de R\$ 58,43 (cinquenta e oito reais e quarenta e três centavos); quantia irrisória, e que nessa oportunidade prontamente será corrigido o que resultou numa redução do valor apurado na infração de R\$ 60.926,75 (sessenta mil novecentos e vinte e seis reais e setenta e cinco centavos) para R\$ 60.868,32 (sessenta mil oitocentos e sessenta e oito reais e trinta e dois centavos).

Aduz que a defesa volta a argumentar que foi cobrado imposto sobre mercadorias inclusas na substituição tributária. E apresenta diversas declarações de empresas que nem sequer são fornecedoras dos produtos para a autuada, já que esta só adquire Soro Fisiológico no Estado da Bahia. E os papeis apresentados como provas de que o produto seria Medicamento e portanto, incluso na ST com imposto antecipado; todos se referem a **Soro Fisiológico Injetável!** O qual não **foi** objeto de cobrança. Às fls. 132, Cloreto de sódio injetável; fls. 145 CLORETO DE SODIO INJETAVEL 10% E 20%; fls. 151, Cloreto de sódio Injetável; 157 CLORETO DE SODIO INJETAVEL.

Portanto entende que não vale como prova para o caso em epígrafe.

Ademais, o crédito apurado não inclui saídas para hospitais ou clínicas, que faz uso de soro injetável. A maioria dos CNPJ elencados no demonstrativo de débito são saídas para farmácias ME, conforme já está provado nos autos.

Finaliza dizendo que considerou válidas as alegações da repetição do lançamento ocorridos na exportação do arquivo e consequente elaboração dos demonstrativos supramencionados, tanto que realizou minuciosa revisão do lançamento de ofício e elaborou novo demonstrativo, anexo a essa informação.

Quanto às demais alegações, mantém todos os termos da autuação e pede que seja, o Auto, julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE, em razão da dedução que efetuou.

## VOTO

O presente lançamento trata da falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escriturada.

O sujeito passivo reconhece parcialmente a autuação no valor de R\$ 5.774,40, informando ter procedido o seu pagamento, acompanhado de juros reduzidos. Entretanto, impugna o valor remanescente de R\$ 117.511,73, fincado nos seguintes argumentos:

- 1) Existência de lançamentos em duplicidade, como se observa na planilha elaborada pela fiscalização. Informa ter elaborado demonstrativo, denominado “Saídas Depuradas- Erros), indicando os referidos valores;
- 2) Inclusão de produtos incluídos na substituição tributária, registrados sob o NCM 3004.90.99, no caso “soro fisiológico”; “água oxigenada” e “Escova p/lavar mãos desc scrub” “e “escova/esponja Riod suav deger”.
- 3) Inclusão de Produtos isentos: a) Filmes para Raio-X, conforme Convênio ICMS 01/99; b) Ataduras Gessadas, conforme Convênio ICMS 126 e c) Malhas Tubulares Ortopédicas, isentas conforme Convênio ICMS 126/2010.
- 4) Exigência indevida sobre operações registradas com o CFOP 5926, que registram operações de reclassificação de mercadorias, no caso as Notas Fiscais nºs: 39280, 43797, 46606 e 47639.

A autuante, ao prestar a Informação Fiscal e posterior manifestação, concordou inteiramente com o primeiro argumento defensivo e mantém a autuação para os demais itens contestados.

Com relação aos produtos “soro fisiológico”, “água oxigenada”, “Escovas e esponjas”, a defendant alega, em síntese, que se tratam de mercadorias comercializadas sob o NCM 3004.90.99, por ser assim registrada por todos os fabricantes/fornecedores dos quais adquire o produto, ressaltando que não lhe cabe questionar a descrição e a classificação fiscal dada pelos fabricantes aos seus produtos, sobretudo quando estão em consonância com as disposições normativas aplicáveis.

Assevera que como todos os demais produtos classificados com NCM 3004, o mesmo é tratado como mercadoria da Substituição Tributária, sendo o ICMS devido recolhido na entrada do produto. Neste caso, sendo entendido que dito produto não está incluído na substituição tributária nada tem a recolher pois todo o imposto fora recolhido anteriormente, frisando que este foi o entendimento já firmado por este Conselho ao apreciar questão idêntica a ora analisada, através do Acórdão nº 0205-12/20 Com relação ao Auto de Infração nº 269353.0102/14-4.

Por sua vez, a autuante diz que o Soro Fisiológico objeto da autuação se refere ao Cloreto de Sódio concentração 0,09% com classificação na tabela de NCM 25010060, portanto, no seu entender, não está incluído nos Anexos da Substituição Tributária, e sim produto tributado normalmente, utilizado para limpeza. Reconhece que em algumas notas do fornecedor vem com o código de medicamento, para fugir da antecipação do imposto, porém, apenas o Soro injetável é de consumo oral e constitui medicamento.

Em relação à “Agua oxigenada”, classificada na tabela de NCM sob o nº 28470000 afirma ser mercadoria com tributação normal inclusive informa existir Notas de entrada da própria autuada onde essa mercadoria está assim classificada. Assim sendo, conclui ser material de limpeza, assim como as Escovas e esponjas.

Analisando os documentos apensos ao PAF, observo inicialmente que não encontra respaldo a afirmativa da autuante, de que o Soro Fisiológico objeto da autuação se refere ao Cloreto de Sódio concentração **0,09%**, com classificação na tabela de NCM 25010060, pois no demonstrativo por ela elaborado, e que dá respaldo à presente exigência, anexado às fls. 09 a 33, a descrição ali inserida diz respeito a “SORO FISIOLÓGICO 0,9% (500 ML); (100ML) (250ML) e (1000ML), todos eles com a NCM 30049099.

Situação idêntica em relação à “Agua Oxigenada”, que entende a autuante ser produto tributado normalmente, pois classificado na tabela de NCM sob o nº 28470000, enquanto que no demonstrativo acima mencionado encontra-se a informação de que se trata de “Agua oxigenada 1000ML VOL 10 - NCM 30049099.

Também observo que o defensor anexou ao PAF bulas e registro de medicamento na Anvisa, fls.131 a 195, referentes aos soros fisiológicos por ela comercializados (marcas Fresenius Kabi, Farmace e Halex Instar), com o intuito de demonstrar que se trata de soluções injetáveis, portanto, classificado como medicamento.

Quanto aos itens “ESCOVA e ESPONJAS”, também considerados pela autuante como tributados normalmente, vejo que nos papéis de trabalho estão assim descritos “ESCOVA PARA LAVAR MAOS PVPI DESC SCRUB”- NCM - 30049099 e “ESCOVA/ESPONJA RIOD DERM SUAV DEGER”- NCM -30049099 e foi anexado pelo defensor Declaração de notificação Simplificada emitida pela ANVISA, fl. 67, informando tratar-se de medicamento, sendo o nome do produto “Iodopolividona 10%” (solução com tensoativos), e os seus acondicionamentos efetuados através de quatro espécies sendo uma delas “ESCOVA/ ESPONJA”.

Diante dessas considerações, conluso que as provas carreadas ao autos permite concluir que produtos ora analisados: “SORO FISIOLÓGICO 0,9%”; “ÁGUA OXIGENADA 10vol “ ESCOVA PARA LAVAR MAOS PVPI DESC SCRUB”- NCM “ESCOVA/ESPONJA RIOD DERM SUAV DEGER” se enquadram no Anexo I do RICMS- item 9.0-MEDICAMENTOS, PRODUTOS FARMACÉUTICOS PARA USO HUMANO E HIGIENE PESSOAL - NCM 3004, portanto, sujeito ao regime de substituição tributária, não sendo cabível a exigência de tributação nas saídas tendo em vista que as mesmas já se encontravam com a fase de tributação encerrada.

Ademais, observo que em relação ao “SORO FISIOLÓGICO Soro Fisiológico 0,9%” o sujeito passivo esclareceu que as suas aquisições são na sua grande maioria oriundas de outros Estados, sendo que nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores o referido produtos encontra-se assim descrito: “KP CLORETO DE SÓDIO 0,9”, “SOL CLORETO DE SÓDIO 0,9%” ou CLORETO DE SÓDIO 0,9%, todos com NCM 3004.09.99 (medicamentos – outros). Em assim sendo, deu tratamento de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, recolhendo o ICMS no momento da entrada, encerrando a tributação nas operações subsequentes, o mesmo ocorrendo em relação “Agua Oxigenada 10vol” e “ESCOVA PARA LAVAR MAOS PVPI DESC SCRUB”- NCM “ESCOVA/ESPONJA RIOD DERM SUAV DEGER”.

Por outro lado, verifico que tal fato não foi considerado pela fiscalização, pois não foram considerados os pagamentos efetuados a título de antecipação tributária, nas entradas efetuadas pelo sujeito passivo.

Este inclusive é o entendimento deste Conselho, conforme Acórdão nº 0205-12/20 mencionado pelo defensor, cujo trecho do voto a seguir transcrevo:

*“Já a desoneração em relação às Infrações 05 e 06, lavradas em razão da falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis, regularmente escrituradas, além do já analisado reconhecimento da decadência na Infração 05, decorreu da constatação de que as vendas efetuadas sem destaque do ICMS, embora sujeitas ao regime normal de apuração, foram tributadas pelo Autuado pelo regime de substituição tributária.*

Assim, conforme relatado pelo Autuado e confirmado por diligências realizadas pela CONSEF/ASTEC, foram abatidos da autuação os valores recolhidos a título de substituição tributária, relativos aos produtos “soro fisiológico”, “Protetor Labial Docel Morango” e “Gel Antisséptico.

Ressalto que não há equívoco em relação à exigência constante da autuação, já que a legislação não prevê a compensação de valores relativos à substituição tributária, indevidamente recolhidos com o imposto devido pelo regime normal de apuração.

Por outro lado, a exigência do imposto normal sem a possibilidade de restituição dos valores recolhidos equivocadamente pelo regime de substituição tributária, resulta no recebimento de valores indevidos pelo Estado da Bahia, caracterizando enriquecimento ilícito do erário estadual, já que os fatos geradores se referem aos exercícios de 2009 e 2010, já alcançados pela decadência, para um novo pedido de restituição de indébito.

*Ante as razões expostas ficam os referidos produtos excluídos da infração.”*

Com relação aos produtos Filmes para Raio-X; Ataduras Gessadas, e Malhas Tubulares Ortopédicas, o recorrente alega que os mesmos estariam beneficiados com a isenção prevista no Convênio ICMS 01/99 e Convênio ICMS 126/2010.

A autuante, ao prestar informação fiscal, reconhece ter incorrido em erro em relação ao Filme para Raio X pois o mesmo encontra-se inserido no Convênio ICMS 126/2010 e mantém o seu entendimento em relação a Ataduras Gessadas, e Malhas Tubulares Ortopédicas, por não ter localizado os referidos produtos no Convênio ICMS126/2010.

O autuado, por sua vez, discorda de tal entendimento argumentando que tanto as Ataduras Gessadas, e Malhas Tubulares Ortopédicas são produtos classificados na NCM 9021.10.20, artigos e aparelhos para fraturas ambos indicados na Cláusula primeira, IV, “b”, 2 do Convênio ICMS 126/2010, com o que concordo, pois de fato estão indicados no referido dispositivo legal:

**“Cláusula primeira** Ficam isentas do ICMS as operações com as mercadorias a seguir indicadas com respectivas classificações da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM:

(...)

*IV - próteses articulares e outros aparelhos de ortopedia ou para fraturas:*

*a) próteses articulares:*

- 1. femurais, 9021.31.10;*
- 2. mioelétricas, 9021.31.20;*
- 3. outras, 9021.31.90;*

*b) outros:*

- 1. artigos e aparelhos ortopédicos, 9021.10.10;*
- 2. artigos e aparelhos para fraturas, 9021.10.20;”*

Dessa forma, devem ser excluídos além dos valores acatados pelo autuante, os referentes aos demais itens, quais sejam: “SORO FISIOLÓGICO 0,9%” - NCM 3004.09.99; “ÁGUA OXIGENADA 10 vols. NCM 3004.09.99” “ESCOVA PARA LAVAR MAOS PVPI DESC SCRUB”- “ESCOVA/ESPONJA RIOD DERM SUAV DEGER” NCM 3004.09.99, “ATADURAS GESELLADA”, e “MALHAS TUBULARES ORTOPÉDICAS” - NCM 9021.10.20.

No que diz respeito às operações registradas com o CFOP 5926, apesar da autuante não ter se pronunciado a respeito nas duas intervenções no processo, observo que as ditas operações se referem a registros efetuados a título de reclassificação, decorrente de formação de kit de mercadorias ou de sua desagregação. Neste caso comungo com o entendimento da recorrente de que não representa saída de mercadorias do estabelecimento, inexistindo, portanto, a ocorrência de fato gerador do ICMS. Assim, devem ser excluídas as operações acobertadas através das Notas Fiscais nºs 39280, 43797, 46606 e 47639.

Em conclusão, acolho os ajustes efetuados pela autuante, conforme demonstrativo de fl. 220 a 212, e também os valores relativos aos itens anteriormente mencionados, resultando no valor a ser exigido de R\$ 5.774,39, conforme a seguir:

Data Ocorr.	Vlr. Julgado
jan/17	120,75
fev/17	119,50
mar/17	135,86
mai/17	38,70
jun/17	28,98
nov/17	28,53
dez/17	208,08
jan/18	2,40
fev/18	109,62
abr/18	12,07
mai/18	2,07
jun/18	29,84
jul/18	9,45
ago/18	5,26
set/18	37,81
out/18	4.326,89
dez/18	26,10
jan/19	30,29
mar/19	129,26
abr/19	43,30
mai/19	73,87
jun/19	23,45
jul/19	88,86
ago/19	19,03
set/19	90,97
out/19	14,59
dez/19	18,86
<b>Total devido</b>	<b>5.774,39</b>

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$ 5.774,39, devendo ser homologados os valores recolhidos, conforme extrato emitido pelo Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, fls. 222 a 225.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206951.0008/20-6, lavrado contra **MATTOS OLIVEIRA COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS LTDA.**, no valor de **R\$ 5.774,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o mesmo ser cientificado desta decisão, e homologados os valores já recolhidos, conforme documentos constantes dos presentes autos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões CONSEF, 24 de maio de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR