

PROCESSO	- A. I. N° 206951.0008/20-6
RECORRENTE	- MATTOS OLIVEIRA COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 2 ^a CJF n° 0362-12/22-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFRAZ SUDOESTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 22/10/2024

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0382-12/24-VD

EMENTA: ICMS. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. Constitui requisito para admissibilidade do Pedido de Reconsideração a Decisão da Câmara que tenha, em julgamento de Recurso de Ofício, reformado no mérito a de primeira instância em processo administrativo fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Pedido **CONHECIDO** e **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração apresentado contra a decisão da 2^a CJF (A-0362-12/22-VD) que julgou pelo Provimento Parcial o Recurso de Ofício interposto no Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/12/2020 para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 123.286,13, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Código da infração - 02.01.03.

Proferida decisão da 4^a JJF através do Acórdão n° 0109-04/22-VD que julgou Procedência parcial do Auto de Infração, desonerando o sujeito passivo em R\$ 117.511,74, restando, em valor histórico R\$ 5.774,39. A 2^a CJF julgou pelo Provimento Parcial do Recurso de Ofício restabelecendo parte do valor excluído, no qual cobrou o valor de R\$ 52.887,20, que proferiu o seguinte voto:

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4^a JJF que desonerou o contribuinte parcialmente do crédito tributário lavrado, no valor atualizado de R\$ 213.418,09 em 30/08/2022, conforme fl. 249, restando R\$ 10.303,62 atualizado, conforme fl. 242. Montante desonerado superior a R\$ 200.000,00, de acordo com o Art. 169, I, “a” do RPAF/99, no qual conheço.

A Autuada exerce como Atividade Econômica Principal, 4644-3/01 - Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano e sua forma de apuração do ICMS é a conta corrente fiscal.

Em análise ao julgamento proferido pela 4^a JJF, verifico que a desoneração decorreu de produtos enquadrados no Anexo I do RICMS, sendo produtos substituídos com a fase de tributação encerrada, que são “soro fisiológico”, “água oxigenada”, “escova p/ lavar mãos desc scrub” e “escova/esponja Riod suav deger” todos com NCM 3004 (medicamentos). Também existiram produtos pertencentes ao Convênio ICMS 126/2010, que trata da isenção às operações com artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas e outros, que são os produtos “filmes p/ raio-x”, “atadura gessada” e “malha tubular ortopédica”. Ademais, houveram lançamentos em duplicidade e operações classificadas pelo CFOP 5.926 (Classificam-se neste código os registros efetuados a título de reclassificação decorrente de formação de kit de mercadorias ou de sua desagregação), que não configura saída/circulação de mercadorias, inexistindo a ocorrência de fato gerador do ICMS.

A Autuada reconheceu créditos devidos ao Erário, no montante histórico de R\$ 5.774,39, sendo efetivamente pago em 26/03/2021, no valor acrescido de multa e atualização monetária de R\$ 6.765,71, conforme fl. 69.

Entendeu a Decisão de piso pela procedência em parte da autuação.

Concordo com a Decisão recorrida em relação à exclusão do produto “água oxigenada” (peróxido de hidrogênio), pois as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH da sua posição original 2847 da NCM a classifica na posição 3004 da NCM, incluída no regime de substituição tributária, quando se apresente em doses ou em embalagens para venda a retalho, como medicamento.

No Acórdão JJF n° 0043-02/22-VD, onde outro contribuinte foi autuado por ter se creditado do ICMS de produtos pertencentes ao Anexo I do RICMS/12, entre eles a água oxigenada, a decisão também foi no sentido que este produto está enquadrado no regime de Substituição Tributária.

Também foi correta a exclusão dos produtos “escova p/ lavar mãos desc scrub” e “escova/esponja Riod suav

deger”, pois se tratam de apresentações em forma de escova ou esponja do medicamento Iodopovidona, mais conhecido comercialmente como Povidine, classificado na posição 3003.90.33 da NCM e utilizado para desinfecção de mãos e unhas dos profissionais de saúde e da parte do corpo onde será efetuado alguns procedimentos cirúrgicos.

Entretanto reputo incorreta a exclusão do produto “soro fisiológico”, o qual, a depender da sua apresentação se classifica na posição 3004 da NCM, quando em ampolas ou em outra forma medicamentosa, ou na posição 3307 da NCM, quando acondicionadas para venda a retalho face a um uso higiênico, conforme estabelece as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH da sua posição original 2501 da NCM, transcrita a seguir:

“Excluem-se desta posição, em particular:

...

b) As soluções aquosas de cloreto de sódio e a água do mar, apresentadas em ampolas, bem como o cloreto de sódio em qualquer outra forma medicamentosa (Capítulo 30), e as soluções de cloreto de sódio acondicionadas para venda a retalho face a um uso higiênico, exceto médico ou farmacêutico, mesmo estéreis (posição 33.07).”

Ficou registrado nos autos que a maioria das saídas eram destinadas a farmácias, não incluindo saídas para hospitais e clínicas, bem como não se tratavam de apresentação em ampolas ou para uso injetável, mas de acondicionamento para venda a retalho em frascos de 100 a 1.000 ml, classificados na posição 3307 da NCM, e, portanto, não incluído no regime de substituição tributária.

Neste mesmo sentido, a COSIT, órgão da Receita Federal do Brasil responsável por dirimir dúvidas de classificação fiscal de mercadorias, respondeu na Solução de Consulta nº 98.198 que deve ser classificada na posição 3307.90.00 da NCM a solução aquosa de cloreto de sódio (0,9%), destinada principalmente a nebulização e limpeza de lentes de contato, acondicionada em frascos de plástico contendo 100 ml, 250 ml, 500 ml e 1.000 ml, comercialmente denominada “soro fisiológico”

Já em relação aos produtos isentos, foi correta a decisão ao excluir da autuação os produtos “filmes para raio-x”, relacionados nos itens 10 a 13 do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, classificados nas posições 3701.10.10, 3701.10.29, 3702.10.10 e 3702.10.20 da NCM, e “atadura gessada”, classificado na posição 9021.10.20 da NCM, incluído no item 2, da alínea “b”, do inciso IV, da Cláusula primeira do Convênio ICMS 126/10.

Contudo, não há como manter a exclusão do produto “malha tubular ortopédica”, por estar classificado na posição 6002.90.10 da NCM, não elencado nos citados Convênios ICMS 01/99 e 126/10, conforme indicado a seguir:

“60.02 Tecidos de malha de largura não superior a 30 cm, que contenham, em peso, 5% ou mais de fios de elastômeros ou de fios de borracha, exceto os da posição 60.01.

6002.90 - Outros

6002.90.10 De algodão”

Corroboro com o voto da JJF que entendeu estar correta a alegação do contribuinte quanto à exclusão dos lançamentos efetuados em duplicidade e das operações abarcadas pelo CFOP 5.926, cujas notas fiscais foram emitidas para a própria Autuada, por não se tratar de operações de circulação de mercadorias, mas de registros efetuados a título de reclassificação decorrente de formação de kit de mercadorias ou de sua desagregação.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para restabelecer os valores exigidos em relação aos produtos “soro fisiológico” e “malha tubular ortopédica”, de forma a julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor histórico de R\$ 52.887,20, conforme demonstrado a seguir:

(...)

Os advogados da recorrente apresentam Pedido de Reconsideração às fls. 265/273, no qual, inicialmente, aponta que demonstrou a improcedência parcial da cobrança, em virtude do cometimento dos seguintes equívocos no lançamento:

- a. Existência de lançamentos em duplicidade;**
- b. Inclusão, na apuração, de itens incluídos no Anexo I do RICMS/BA (submetidos ao regime de substituição tributária), registrados sob a NCM 3004.90.99 (“soro fisiológico”, “água oxigenada”, “escova p/lavar mãos desc scru” e “escova/esponja Riod suav deger”);**
- c. Inclusão de itens isentos (filmes para Raio-X, ataduras gessadas e malhas tubulares ortopédicas);**
- d. Exigência de imposto sobre operações de reclassificação de mercadorias (CFOP 5926).**

Afirma que foram excluídas tais ocorrências indevidas, remanesceu um crédito tributário de R\$ 5.774,40, o qual a Contribuinte reconheceu como devido e recolheu integralmente anteriormente à apresentação de defesa, acompanhado de multa reduzida e de acréscimos moratórios, conforme julgamento da 4^a JJF, no entanto, em julgamento de Recurso de Ofício da 2^a CJF reverteu parte da decisão de Primeira Instância administrativa, restabelecendo a cobrança sobre operações com os itens “*soro fisiológico*” e “*malhas tubulares ortopédicas*”, sob o fundamento de que a classificação fiscal dos itens estaria incorreta, de modo que o primeiro não estaria incluído na substituição tributária, enquanto o segundo não seria isento. Com isso, majorou-se a cobrança para o montante principal de R\$ 52.887,20.

Salienta que o “*soro fisiológico*” é mercadoria comercializada pela Recorrente sob o NCM 3004.90.99, por ser assim registrada por todos os fabricantes/fornecedores dos quais adquire o produto, por sua finalidade terapêutica.

Assinala que os demais produtos classificados com NCM 3004, o soro fisiológico é tratado pela Recorrente como mercadoria da ST, sendo o ICMS devido recolhido na entrada do produto. Isso foi comprovado na defesa e na manifestação à informação fiscal, com a juntada e a análise, por amostragem, das EFDs dos períodos fiscalizados. Inclusive, diante de manifestação da autuante de que somente os soros injetáveis seriam medicamentos, NCM 3004.90.99, a Recorrente colacionou aos autos provas de que os soros fisiológicos que comercializa são injetáveis, juntando as fotos das mercadorias no estoque, bulas e registros na Anvisa.

Esclarece que as operações com “*soro fisiológico*” não poderiam ser incluídas no lançamento que imputou à Contribuinte a prática de operações tributáveis como não tributáveis, pelo que se requereu sua exclusão da cobrança. Reverenciando a ampla demonstração realizada nos autos de que o soro fisiológico comercializado pela Recorrente é medicamento, NCM 3004 e, portanto, incluído na ST, a 4^a JJF afastou a cobrança que recaía sobre as operações com tais itens sob três os fundamentos invocados para tanto:

1. No demonstrativo do débito elaborado pela própria Autuante “*e que dá respaldo à presente exigência, anexado às fls. 09 a 33, a descrição ali inserida diz respeito a ‘SORO FISIOLÓGICO 0,9% (500ML); (100ML) (250ML) e (1000ML), todos eles com NCM 30049099’*”;
2. A Contribuinte “*anexou ao PAF bulas e registro de medicamentos na Anvisa, fls. 131 a 195, referentes aos soros fisiológicos por ela comercializados (...) com o intuito de demonstrar que se trata de soluções injetáveis, portanto, classificados como medicamento*”.
3. A Contribuinte adquire os soros fisiológicos que comercializa sob a NCM 3004.90.99 e dá a eles “*tratamento de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, recolhendo o ICMS no momento da entrada, encerrando a tributação nas operações subsequentes*”.

Já para restabelecer a cobrança, a 2^a CJF fundamentou que teria ficado registrado nos autos que “*a maioria das saídas eram destinadas a farmácias, não incluindo saídas para hospitais e clínicas*”, e que “*não se tratavam de apresentação em ampolas ou para uso injetável, mas de acondicionamento para venda a retalho*”.

Afirma que se trata de entendimento contrário às provas acostadas aos autos. Em primeiro lugar, explica que as saídas em referência foram destinadas a clínicas, institutos de saúde, laboratórios, distribuidoras de produtos hospitalares e hospitais, e não a farmácias. Como se trata de fundamento novo para a cobrança, apenas trazido no acórdão ora impugnado, requer-se a juntada de consultas de cartão de CNPJ dos adquirentes das mercadorias, por amostragem, comprovando que, como dito, as saídas foram destinadas a clínicas, hospitais, laboratórios e congêneres (ainda que, se as saídas fossem para farmácias, isso não seria causa, *de per si*, para desnaturalizar a correta classificação dos itens com a NCM 3004).

Pontua que o fundamento da 2^a CJF se deu porque os produtos em referência eram acondicionados em frascos para venda a retalho, destinados “*a nebulização e limpeza de lentes de contato*”, a Recorrente faz remissão aos documentos juntados nas fls. 131 a 195 deste PAF, que comprovam justamente o contrário: os soros fisiológicos em questão são soluções injetáveis, de

inegável finalidade terapêutica.

Acosta exemplos de imagens: bulas e laudo da ANVISA juntados pela Recorrente, fls. 270-71.

Disse que em face das constatações através das imagens, revela-se manifestamente incabível a pretensão da 2^a CJF de classificar as mercadorias com a NCM 3007 e, assim, entender que se submetem ao regime normal de tributação de ICMS.

Destaca que, com efeito, a classificação atribuída pelos fabricantes e seguida pela Recorrente é a correta: os itens se classificam na posição 3004 da NCM (“*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*”). Como 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).

Requer a reconsideração da decisão impugnada, restabelecendo o acórdão da 4^a JJF no ponto em que excluiu o produto “soro fisiológico” da cobrança lançada no auto de infração.

Para a mercadorias de “**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. Afirma ser isento o imposto, pois não poderiam ter sido objeto da cobrança lançada no auto de infração, o que foi acertadamente reconhecido pela 4^a JJF.

Discorre que a 2^a CJF, também restabeleceu a cobrança exonerada, sob o fundamento de que este produto estaria classificado na posição 6002.90.10 da NCM, não alcançada pela isenção de que trata o Convênio ICMS 126/2010, restrita aos artigos e aparelhos para fraturas da NCM 9021.10.20.

Sustenta grave equívoco em tal conclusão, pois a classificação atribuída por esta 2^a CJF se refere a tecidos malhas têxteis, genericamente consideradas, “*de largura não superior a 30 cm, que contenham, em peso, 5% ou mais de fios de elastômeros ou de fios de borracha*”, feitos “*de algodão*”.

Acrescenta que já os itens comercializados pela Recorrente (distribuidora de produtos farmacêuticos, relembrar-se), são malhas tubulares ortopédicas, de destinação específica para uso em fraturas, protegendo a pele quando da confecção do aparelho gessado, e não simplesmente malhas têxteis de algodão sem destinação específica. Diz ser incabível, portanto, outra classificação senão aquela atribuída pelos fabricantes, da posição NCM 9021.10.20, abrangida pela isenção de ICMS.

Acrescenta que essa é a classificação dada pela própria Autoridade Autuante, conforme planilha que instruiu a infração. Reafirma o equívoco do reestabelecimento dos valores exigidos em relação a malha tubular ortopédica, por ser isenta de ICMS, motivo pelo qual requer a reconsideração da decisão que restabeleceu a cobrança sobre as operações com a mercadoria.

Finaliza pedindo a reconsideração no sentido de restabelecer o julgamento da 4^a JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em montante de R\$ 5.774,39, já reconhecido e pago pelo contribuinte.

Este colegiado de segundo plano, na sessão do dia 28/09/2024, converteu os autos em diligência às INFAS DE ORIGEM, com o seguinte teor:

“Proferida decisão da 4^a JJF através do Acórdão nº 0109-04/22-VD que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, desonerando o sujeito passivo em R\$ 117.511,74, restando, em valor histórico R\$ 5.774,39. A 2^a CJF julgou pelo Provimento Parcial do Recurso de Ofício restabelecendo parte do valor excluído, no qual cobrou o valor de R\$ 52.887,20.

Considerando que os advogados da recorrente apresentam Pedido de Reconsideração em virtude do cometimento de equívocos no lançamento: a) existência de lançamentos em duplicidade; b) inclusão, na apuração, de itens incluídos no Anexo I do RICMS/BA (submetidos ao regime de substituição tributária), registrados sob a NCM 3004.90.99 (“soro fisiológico”, “água oxigenada”, “escova p/lavar mãos desc scrub” e “escova/esponja Riod suav deger”); c) inclusão de itens isentos (filmes para Raio-X, ataduras gessadas e

malhas tubulares ortopédicas); d) exigência de imposto sobre operações de reclassificação de mercadorias (CFOP 5926).

Considerando que pede o reconhecimento da decisão de piso que remanesceu um crédito tributário de R\$ 5.774,40.

*Considerando que solicita a exclusão dos produtos incluídos na CJF (**soro fisiológico** e **malhas tubulares ortopédicas**) que afirma que tal produto trata-se de Substituição Tributária e quanto ao produto malhas tubulares ortopédicas são classificadas na isenção de ICMS. Destaca-se que, ambos os produtos mencionados, não poderiam ter sido objeto da cobrança lançada no auto de infração, o que foi acertadamente reconhecido pela 4ª JJF.*

Considerando que na análise foi observado que constam no demonstrativo do levantamento fiscal vendas para clínicas e hospitais.

Considerando que a patrona, na sessão de julgamento, sustentou que o fiscal autuante ao fazer a apuração do lançamento, pesquisou sobre o produto soro fisiológico e não cloreto de sódio, no qual argumenta, que tratam-se dos mesmos produtos, onde são enquadrados na sistemática de apuração do ICMS na Substituição tributária, sendo os produtos adquiridos dos Estados do Ceará e Goiás.

*Considerando que, existe nomenclatura que é dada para o produto (**soro fisiológico**) no momento da entrada e da saída serem diferente, no entanto, com a mesma NCM 3004.90.99, esta CJF converte os autos em diligência, no sentido de a INFRAZ DE ORIGEM, proceder o seguinte:*

- Cientifique o autuado/recorrente para que apresente as provas de que essas mercadorias nas suas aquisições, objeto da autuação, foram pagos na entrada do estabelecimento (se já constava o referido pagamento) ou se a mesma efetuou o referido pagamento na entrada, considerando que se trata de operações tributáveis como não tributáveis vinculado ao sistema da substituição tributária;*
- Oportunizar ao contribuinte trazer a demonstração (manifestação do contribuinte) dessa hipótese de reclassificação do produto em questão, se realmente teve a finalidade alegada pelo recorrente de que “cloreto de sódio” tem a mesma finalidade de “**soro fisiológico**” com NCM 3004.90.99, no qual sustenta que tanto a saída como a entrada têm a mesma NCM, dando a entender de ser medicamento;*
- Após as devidas deliberações, revise as informações e dados fornecidos pelo contribuinte e apresente nova informação fiscal rechaçando todos os fatos delineados na manifestação do contribuinte, refazendo o demonstrativo de débito, se for o caso, com as suas ponderações;*
- Cientifique o recorrente com todos os papéis de trabalho produzidos;*
- Não tendo fatos novos, encaminhar os autos ao CONSEF para prosseguimento processual. ”*

Após as devidas intimações, nas fls. 303/13, os advogados apresentam manifestação esclarecendo que ao longo de toda a sua defesa administrativa, a Contribuinte demonstrou que os soros fisiológicos que comercializa são medicamentos, NCM 3004.90.99, estando, portanto, incluídos na Substituição Tributária. Por isso, as operações de saída não poderiam ser objeto de cobrança de ICMS por prática de operação tributada como não tributada.

Afirma que comprovou, inclusive, que quase a totalidade dos soros fisiológicos comercializados pela Contribuinte são soluções injetáveis, o que torna incontroverso nos autos o fato de que são, de fato, medicamentos.

Reportou que o fundamento do acórdão objeto de pedido de reconsideração, o qual reestabeleceu a cobrança sobre as operações com soro fisiológico sob o fundamento de que os produtos comercializados pela Contribuinte “não se tratavam de apresentação em ampolas ou para uso injetável, mas de acondicionamento para venda a retalho”.

Salienta que a controvérsia levantada na sessão de julgamento, que ora se esclarece, diz respeito ao tratamento de substituição tributária dado a tais mercadorias. Isso porque, segundo afirmado pela Autuante em sua Informação Fiscal, seria improcedente o argumento da Contribuinte de que teria recolhido o ICMS-ST nas entradas, pois todas as aquisições seriam internas. Embora a Contribuinte discorde da relevância de tal comprovação para o deslinde da matéria sob julgamento, pois, como dito, cobra-se ICMS por suposta prática de operações tributadas como não tributadas - de modo que, uma vez comprovado que as mercadorias estão submetidas ao regime da ST, desnatura-se o fundamento da cobrança -, em nome da cooperação processual, passa-se à demonstração de que o ICMS devido nas saídas dos soros foi recolhido antecipadamente, por substituição tributária.

Esclarece sobre a alegação da Auditora Fiscal de que não teria havido recolhimento de ICMS-ST nas entradas, pois, supostamente, as aquisições da mercadoria seriam todas internas, o que se comprovaria em sua planilha “*ENTRADA IMP DEZ*” (mídia na fl. 100 do PAF).

Explica que o arquivo de entradas não faz prova no sentido pretendido pela Autuante. Da análise da r. planilha, verifica-se que as supostas aquisições de soro fisiológico dentro do Estado da Bahia são, em verdade, registros de notas de devolução de emissão própria pela Contribuinte (CNPJ nº 07.886.202/0001-21).

Assinala que as notas fiscais são do Estado da Bahia por ser o estado da sede da Contribuinte, mas não registram aquisição interna, estando, inclusive, identificadas com o CFOP 1411 (“*Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária*”).

Junta nas fls. 306-7 todos os lançamentos de entradas de “Soro Fisiológico” identificados pela Autuante e, afirma que há apenas quatro registros que efetivamente correspondem a aquisições, dentro do Estado da Bahia, de soro fisiológico 0,9% (exceto ampolas), relativos às Notas Fiscais nºs 216393 de 17/02/2017, 1002 de 10/12/2018 (dois lançamentos) e à 1465 de 25/10/2019 - que sequer comprehende o período fiscalizado.

Diz que, 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.

Assevera que as aquisições interestaduais, por sua vez, aparecem na r. 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. E que, as aquisições de tais produtos ocorreram, em sua grande maioria, junto aos estados de Goiás, Ceará, Espírito Santo e Tocantins. Das 126 entradas de “*cloreto de sódio 0,9%*”, há apenas 12 registros de aquisições internas, sempre em quantidades reduzidas (considere-se que há um total de entradas de 1.034.005 itens “*cloreto de sódio 0,9%*”, e as aquisições na Bahia somam apenas 7.879 itens).

Como comprovação do recolhimento do ST nas entradas, apresentou novamente, por amostragem, uma análise das EFDs da Contribuinte (na mídia anexa, todas as EFDs dos períodos fiscalizados):

1. EFD ICMS IPI de junho de 2017: o item “Soro Fisiológico 0,9% 500ml”, nº 0000137375 (conforme registro 0200), teve entrada no estabelecimento da Impugnante registrada na Nota Fiscal nº 143123, sob o CFOP nº 2403 – Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária. 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 Contribuinte.
2. EFD ICMS IPI de junho de 2018: na escrituração da Nota Fiscal nº 284582, há o 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 R\$ 1.318,69 recolhidos a título de ICMS-ST pela Contribuinte na operação.

Quanto à comprovação requerida pelos julgadores, de que os produtos “Cloreto de Sódio 0,9%” e “Soro Fisiológico 0,9%” são o mesmo produto, apresentam-se duas provas:

1. As bulas e registros da Anvisa dos soros comercializados pela Contribuinte, que constam nos autos no anexo à manifestação à informação fiscal, demonstrado que o nome técnico do produto é “Solução Fisiológica – Cloreto de Sódio 0,9%”, ordinariamente conhecido somente como “soro fisiológico”;
2. Uma amostragem da escrituração das entradas:
 - **Nota Fiscal nº 143123, de 20/06/2017:** o item em questão consta na planilha da Autuante (“*ENTRADA IMP DEZ*” – fl. 100) com a descrição “*KP CLORETO DE SODIO 0,9% 500ML*” – 15.000 unidades. A EFD da Contribuinte registra a NF de entrada de 15.000 unidades

(2.190+12.810) do item “SORO FISIOLÓGICO 0,9% 500ML” (código 0000137375, conforme registro 0200). Os termos são sinônimos, como dito, e os itens 0000137375 terão saída escriturada como “SORO FISIOLÓGICO 0,9% 500ML”, por ser o nome de registro da mercadoria na EFD da empresa.

- **Nota Fiscal nº 284582, de 18/06/2018:** os itens dessa NF constam na planilha da Autuante (“ENTRADA IMP DEZ” – fl. 100) com a descrição “CLORETO DE SODIO 0,9% SF 1000 ML” – 600 unidades e “CLORETO DE SODIO 0,9% SF 250 ML” – 8500 unidades. A EFD da Contribuinte registra a NF de entrada de 600 unidades do item “SORO FISIOLÓGICO 0,9% 1000ML SF” (código 0000143995, conforme registro 0200) e 8500 unidades do item “SORO FISIOLÓGICO 0,9% 250ML” (código 0000022004, conforme registro 0200). Aplica-se a mesma conclusão da análise precedente.
- **Nota Fiscal nº 170823, de 30/05/2019:** o item em questão consta na planilha da Autuante (“ENTRADA IMP DEZ” – fl. 100) com a descrição “KP CLORETO DE SODIO 0,9% 1000 ML” – 4.000 unidades. A EFD da Contribuinte registra a NF de entrada de 4.000 unidades (3.952+48) do item “SORO FISIOLÓGICO 0,9% 1000ML” (código 0000204633, conforme registro 0200). A conclusão é a mesma: os termos são sinônimos e as saídas são registradas com o nome de cadastro na empresa (“SORO FISIOLÓGICO”).

Sustenta que resta comprovado, portanto, que é improcedente a alegação da Autuante de que as aquisições dos soros fisiológicos seriam internas. Isso decorre de erro na análise da planilha de entrada, que desconsidera a diversidade de nomenclaturas do mesmo item e, ainda, considera como entradas as NFs de devolução de emissão própria.

Comprova-se, igualmente, que a Contribuinte deu tratamento de ICMS-ST aos soros fisiológicos – os quais, de fato, são medicamentos, NCM 3004.90.99, constantes no Anexo 1 do RICMS/BA em todo o período fiscalizado – recolhendo o imposto devido nas entradas, quando era sua responsabilidade fazê-lo (aquisições interestaduais, que representam parte substancial de suas entradas).

Por mais esses fundamentos, revela-se improcedente a decisão objeto de pedido de reconsideração, que havia reestabelecido a cobrança sob as alegações equivocadas de que “*a maioria das saídas eram destinadas a farmácias, não incluindo saídas para hospitais e clínicas*”, e que “*não se tratavam de apresentação em ampolas ou para uso injetável, mas de acondicionamento para venda a retalho*”, ambas também já refutadas com provas nos autos.

Reitera-se, portanto, o Pedido de Reconsideração do acórdão desta e. 2^a CJF, restabelecendo-se a decisão da JJF que corretamente afastou a cobrança que recaía sobre as operações com tais itens, ante a correta constatação de que:

1. No demonstrativo do débito elaborado pela própria Autuante “*e que dá respaldo à presente exigência, anexado às fls. 09 a 33, a descrição ali inserida diz respeito a ‘SORO FISIOLÓGICO 0,9% (500ML); (100ML) (250ML) e (1000ML), todos eles com NCM 30049099’*”;
2. A Contribuinte “*anexou ao PAF bulas e registro de medicamentos na Anvisa, fls. 131 a 195, referentes aos soros fisiológicos por ela comercializados (...) com o intuito de demonstrar que se trata de soluções injetáveis, portanto, classificados como medicamento*”.
3. A Contribuinte adquire os soros fisiológicos que comercializa sob a NCM 3004.90.99 e dá a eles “*tratamento de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, recolhendo o ICMS no momento da entrada, encerrando a tributação nas operações subsequentes*”.

Formula observação sobre as operações com malhas tubulares ortopédicas. Reporta que tal item deve ser aplicado o mesmo entendimento relativo às ataduras gessadas. Ambos consistem em “*artigos e aparelhos para faturas*”, NCM 9021.10.20, isentos na forma da Cláusula Primeira, IV, “*b*”, 2, do Convênio ICMS 126/2010.

Nota que nenhum dos “*artigos e aparelhos para faturas*” é identificado no r. Convênio pelo seu nome. Assim, a isenção se aplica sempre que verificado que o NCM do produto é 9021.10.20 e que

sua destinação é para tratamento de fraturas. Afirma que com as malhas tubulares ortopédicas comercializadas pela Contribuinte, que não são “malhas têxteis” de uso comum, mas sim malhas ortopédicas para uso em fraturas – relembrar-se que se trata de empresa distribuidora de produtos médicos, hospitalares e farmacêuticos.

Assim, reafirma que a classificação correta do item é no NCM 9021.10.20 e, por sua destinação, é isento (assim como as ataduras gessadas, cuja isenção já foi reconhecida por esta e. CJF).

Reitera o Pedido de Reconsideração da decisão proferida no Acórdão CJF nº 0362-12/22-VD para afastar a cobrança que recai sobre operações com soros fisiológicos e malhas tubulares ortopédicas, restabelecendo a decisão da 4ª JJF que julgou o auto de infração epigrafado Parcialmente Procedente, no montante principal de R\$ 5.774,39, já reconhecido pela Contribuinte como devido.

Na manifestação da autuante, fls. 317-19, informou que os representantes do contribuinte não conseguiram atender à solicitação das fls. 295 do PAF, pois após o exame das peças, afirma que verificou que a mercadoria cloreto de sódio utilizado para diluir medicamento, e portanto enquadrado na ST, vem sempre em ampolas. Enquanto que o soro fisiológico vem sempre em frasco. Disse que a defesa não consegue provar que o ICMS foi recolhido na entrada, como também que o soro fisiológico é usado exclusivamente para fins terapêutico.

Assinala nas fls. 305 que a alegação do contribuinte de a 2ª CJF se fundamentou para restabelecer a cobrança do ICMS na foto de que, as saídas foram na sua grande maioria para farmácia. Afirmou que a 2ª CJF tomou a decisão assertiva. Como pode ser verificado nos autos, até mesmo os documentos de fls. 274 a 288 anexados pela defesa, na tentativa de comprovar seu pleito, todos se referem a clínica odontológica, distribuidora de medicamento, laboratório de análise clínica e até uma empresa de assessoria (fls. 285). Que não costumam usar soro injetável em seus procedimentos. E até uma empresa baixada desde 2011.

Também a alegação de que as entradas internas se referem a devolução (de vendas cuja notas fiscais foram emitidas pela própria autuada. Verifica-se que relaciona uma série de documentos e afirma que foi identificado “pela autuante”! Obviamente, está no arquivo da autuada! Porém, não faz parte de nenhum cálculo do imposto.

Para alegação de que a auditoria teria que comprovar se nas entradas internas a mercadoria teria sido objeto de Antecipação Tributária! Em resposta pontua que a auditoria não tem que provar nada! A diligencia de Fls. 295 é direcionada ao autuado e não a autuante! Como a autuada não consegue apresentar provas convincentes quer inverter o ônus da prova.

Discorre que os fundamentos apresentados tenta confundir os fatos, alega que, as Notas Fiscais de cloreto de sódio nº 143123 de 20/06/2017; Notas Fiscais nºs 170823 de 30/05/2019 e 284582 de 18/06/2018(anexas) foram lançadas no livro de entrada e escriturado o imposto. Ocorre que, o tipo de mercadoria que consta nos referidos documentos, trata-se de cloreto de sódio em pacote e em unidade. Assim sendo, trata-se de soro de uso injetável e /ou de uso oral. Portanto enquadrado na ST. Enquanto que a autuação se deu nas saídas de soro fisiológico para uso não terapêutico. Por amostragem anexamos as Notas Fiscais de Entrada nºs 294087, 307511 e 302914, a essa informação, que vem provando que o soro fisiológico objeto da autuação, na entrada, vem com CFOP 3307 que não está na ST.

Disse que as notas supracitadas e afirmando repetidamente que se trata de soro fisiológico utilizados para fins terapêuticos. Explica que o lançamento de ofício foi feito sobre outro tipo de mercadoria! Com utilidade diversa da que a defesa alega.

Salienta que se o produto é o mesmo, segundo a defesa, porque a autuada registrou na entrada como Cloreto de sódio pacote ou unidade e dar saída como soro fisiológico frasco. O qual é utilizado para limpeza. O produto sofreu uma metamorfose?

Acrescenta que o crédito apurado não inclui saídas para hospitais ou clínicas, que faz uso de soro Injetável. A maioria dos CMPJ elencados no demonstrativo de débito são saídas para farmácias ME.

Finaliza concordando com a decisão da 2ª CJF.

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 347-52, destaca que as alegações feitas pelo autuante são inverdades, discorre reafirmando que comprovou tanto o recolhimento das STs nas entradas, mediante apresentação das EFDs dos períodos fiscalizados e correspondente análise por amostragem, quanto o fato de que os produtos “Cloreto de Sódio 0,9%” e “Soro Fisiológico 0,9%” são o mesmo produto. E repete os mesmos argumentos apresentados na última manifestação protocolada em dezembro de 2023.

A autuante em nova informação fiscal, fls. 356-7 e sustenta que alegação de que as mercadorias foram para a farmácia, distribuidora, clínica particular e etc., nunca para órgão isentos, com prefeituras, sociedade benficiante etc., a fiscal chamou a atenção que não foram incluídos nos cálculos nenhum documento com CFOP 1411. Manteve o mesmo entendimento do julgamento da 2ª CJF.

Registrada o impedimento do conselheiro João Vicente Costa Neto sendo substituído do conselheiro Luís Roberto de Sousa Gouveia.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto pelo recorrente, com base no art. 169, I, “d” do RPAF, em face da decisão da 2ª CJF, exarada através do Acórdão CJF nº 0362-12/22-VD, que deu **Provimento Parcial ao Recurso de Ofício** interposto contra a decisão da 4ª JJF, Acórdão JJF 0109-04/22-VD, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração.

Primeiramente, faço a análise dos pressupostos de admissibilidade do recurso, ora em análise. O artigo 169, inciso I, alínea “d” do RPAF/99 estabelece dois pressupostos de admissibilidade do Pedido de Reconsideração, quais sejam:

Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:

I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:

d) pedido de reconsideração da decisão da Câmara que tenha, em julgamento de recurso de ofício, reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal;

Observo que houve reforma no mérito com a mudança do conteúdo decisório pela Câmara de julgamento para restabelecer os valores exigidos em relação aos produtos “soro fisiológico” e “malha tubular ortopédica”, o que implica na presença de pressuposto para a interposição do presente Recurso.

Verifico sob às fls. 265/273, o Pedido de Reconsideração apresentado pelo sujeito passivo, que reitera as mesmas alegações da impugnação, quer seja, a improcedência parcial da cobrança, em virtude do cometimento dos seguintes equívocos no lançamento de: **i**) existência de lançamentos em duplicidade; **ii**) inclusão, na apuração, de itens incluídos no Anexo I do RICMS/BA (submetidos ao regime de substituição tributária), registrados sob a NCM 3004.90.99 (“soro fisiológico”, “água oxigenada”, “escova p/lavar mãos desc scrub” e “escova/esponja Riod suav deger”); **iii**) inclusão de itens isentos (filmes para Raio-X, ataduras gessadas e malhas tubulares ortopédicas); **iv**) exigência de imposto sobre operações de reclassificação de mercadorias (CFOP 5926).

Diante do pedido de reconsideração mencionado acima, observo que tais alegações foram apreciadas e rebatidas pela autuante na fase da instrução do processo administrativo fiscal, tanto na informação quanto na manifestação fiscal.

Verifico que a decisão de piso que julgou o presente feito procedente em parte no valor de R\$ 5.774,39, e por se tratar de desoneração acima de R\$ 200.000,00, 4ª JJF recorreu de ofício para umas das Câmaras do CONSEF, nos termos do Art. 169, I “a “do RPAF/BA.

Em sessão de Julgamento realizada por esta 2ª CJF, no dia 22/11/2022, o Acordão nº 0362-12/22-VD, decidiu por unanimidade dar **PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso de Ofício Acordão JJF 0109-04/22-

VD restabelecendo no lançamento os valores exigidos em relação aos produtos “soro fisiológico” e “malha tubular ortopédica”, de forma a exigir a cobrança do valor histórico R\$ 52.887,20, no presente Auto de Infração.

Inconformada com a decisão exarada pela 2^a CJF, a patrona do recorrente apresenta Pedido de Reconsideração (fls. 265/273) da decisão proferida no Acórdão CJF nº 0362-12/22-VD, pleiteando o afastamento da cobrança que recai sobre operações com soros fisiológicos e malhas tubulares ortopédicas, e assim, restabelecer a decisão da 4^a JJF que julgou *Parcialmente Procedente*, o auto de infração em lide, no valor histórico de R\$ 5.774,39, valor este, reconhecido pelo Contribuinte como devido.

Em sessão realizada no dia 28/09/2023, este colegiado de segundo grau, converteu os autos em diligência às INFAS DE ORIGEM, com o seguinte teor:

“Proferida decisão da 4^a JJF através do Acórdão nº 0109-04/22-VD que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, desonerando o sujeito passivo em R\$ 117.511,74, restando, em valor histórico R\$ 5.774,39. A 2^a CJF julgou pelo Provimento Parcial do Recurso de Ofício restabelecendo parte do valor excluído, no qual cobrou o valor de R\$ 52.887,20.

Considerando que os advogados da recorrente apresentam Pedido de Reconsideração em virtude do cometimento de equívocos no lançamento: a) existência de lançamentos em duplicidade; b) inclusão, na apuração, de itens incluídos no Anexo I do RICMS/BA (submetidos ao regime de substituição tributária), registrados sob a NCM 3004.90.99 (“soro fisiológico”, “água oxigenada”, “escova p/lavar mãos desc scrub” e “escova/esponja Riod suav deger”); c) inclusão de itens isentos (filmes para Raio-X, ataduras gessadas e malhas tubulares ortopédicas); d) exigência de imposto sobre operações de reclassificação de mercadorias (CFOP 5926).

Considerando que pede o reconhecimento da decisão de piso que remanesceu um crédito tributário de R\$ 5.774,40.

Considerando que solicita a exclusão dos produtos incluídos na CJF (soro fisiológico e malhas tubulares ortopédicas) que afirma que tal produto trata-se de Substituição Tributária e quanto ao produto malhas tubulares ortopédicas são classificadas na isenção de ICMS. Destaca-se que, ambos os produtos mencionados, não poderiam ter sido objeto da cobrança lançada no auto de infração, o que foi acertadamente reconhecido pela 4^a JJF.

Considerando que na análise foi observado que constam no demonstrativo do levantamento fiscal vendas para clínicas e hospitais.

Considerando que a patrona, na sessão de julgamento, sustentou que o fiscal autuante ao fazer a apuração do lançamento, pesquisou sobre o produto soro fisiológico e não cloreto de sódio, no qual argumenta, que tratam-se dos mesmos produtos, onde são enquadrados na sistemática de apuração do ICMS na Substituição tributária, sendo os produtos adquiridos dos Estados do Ceará e Goiás.

Considerando que, existe nomenclatura que é dada para o produto (soro fisiológico) no momento da entrada e da saída serem diferente, no entanto, com a mesma NCM 3004.90.99, esta CJF converte os autos em diligência, no sentido de a INFAS DE ORIGEM, proceder o seguinte: (...)

Após as devidas intimações (fls. 303/13), as patronas apresentam manifestação esclarecendo que ao longo de toda a sua defesa administrativa, o Contribuinte demonstrou que os soros fisiológicos comercializados são medicamentos, classificados no NCM 3004.90.99, estando, portanto, incluídos na Substituição Tributária. Por este motivo, as operações de saída não poderiam ser objeto de cobrança de ICMS por prática de operação tributada como não tributada.

Afirma ainda que a maior parte dos soros fisiológicos comercializados pelo Contribuinte são soluções injetáveis, o que torna controverso nos autos o fato de que são, de fato, medicamentos.

Reportou que o fundamento do acórdão, objeto de pedido de reconsideração, o qual reestabeleceu a cobrança sobre as operações com soro fisiológico sob o argumento de que os produtos comercializados pelo Contribuinte “não se tratavam de apresentação em ampolas ou para uso injetável, mas de acondicionamento para venda a retalho”.

Como transcrito acima no relatório, o recorrente reitera as suas razões:

1- Esclarece sobre a alegação da Auditora Fiscal de que não teria havido recolhimento de ICMS-ST nas entradas, pois, supostamente, as aquisições da mercadoria seriam todas internas, o que

se comprovaria em sua planilha “ENTRADA IMP DEZ” (mídia na fl. 100 do PAF).

- 2- Explica que o arquivo de entradas não faz prova no sentido pretendido pela Autuante. Da análise da r. planilha, verifica-se que as supostas aquisições de soro fisiológico dentro do Estado da Bahia são, em verdade, registros de notas de devolução de emissão própria pela Contribuinte (CNPJ nº 07.886.202/0001-21).
- 3- Assinala que as notas fiscais são do Estado da Bahia por ser o estado da sede da Contribuinte, mas não registram aquisição interna, estando, inclusive, identificadas com o CFOP 1411 (“*Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária*”).
- 4- Junta nas fls. 306-7 todos os lançamentos de entradas de “Soro Fisiológico” identificados pela Autuante e, afirma que há apenas quatro registros que efetivamente correspondem a aquisições, dentro do Estado da Bahia, de soro fisiológico 0,9% (exceto ampolas), relativos às Notas Fiscais nºs **216393** de 17/02/2017, **1002** de 10/12/2018 (dois lançamentos) e à **1465** de 25/10/2019 - que sequer comprehende o período fiscalizado.
- 5- Diz que, 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 recolhidos.

Como comprovação do recolhimento do ST nas entradas, o recorrente apresenta novamente, uma análise das EFDs da Contribuinte, realizada por amostragem, anexada a sua mídia, contendo todas as EFDs dos períodos fiscalizados:

“EFD ICMS IPI de junho de 2017: o item “Soro Fisiológico 0,9% 500ml”, nº 0000137375 (conforme registro 0200), teve entrada no estabelecimento da Impugnante registrada na Nota Fiscal nº 143123, sob o CFOP nº 2403 – Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária. 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 Contribuinte.

EFD ICMS IPI de junho de 2018: na escrituração da Nota Fiscal nº 284582, há o 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 R\$ 1.318,69 recolhidos a título de ICMS-ST pela Contribuinte na operação.”

Quanto à comprovação requerida pelos julgadores, de que os produtos “Cloreto de Sódio 0,9%” e “Soro Fisiológico 0,9%” são o mesmo produto, o recorrente apresenta dois argumentos:

- 1) As bulas e registros da ANVISA dos soros comercializados pela Contribuinte, que constam nos autos no anexo à manifestação à informação fiscal, demonstrado que o nome técnico do produto é “Solução Fisiológica – Cloreto de Sódio 0,9%”, ordinariamente conhecido somente como “soro fisiológico”;
- 2) Amostragem da escrituração das entradas:

- **Nota Fiscal nº 143123, de 20/06/2017:** o item em questão consta na planilha da Autuante (“ENTRADA IMP DEZ” – fl. 100) com a descrição “*KP CLORETO DE SODIO 0,9% 500ML*” – 15.000 unidades. A EFD da Contribuinte registra a NF de entrada de 15.000 unidades (2.190+12.810) do item “*SORO FISIOLÓGICO 0,9% 500ML*” (código 0000137375, conforme registro 0200). Os termos são sinônimos, como dito, e os itens 0000137375 terão saída escriturada como “*SORO FISIOLÓGICO 0,9% 500ML*”, por ser o nome de registro da mercadoria na EFD da empresa.
- **Nota Fiscal nº 284582, de 18/06/2018:** os itens dessa NF constam na planilha da Autuante (“ENTRADA IMP DEZ” – fl. 100) com a descrição “*CLORETO DE SODIO 0,9% SF 1000 ML*” – 600 unidades e “*CLORETO DE SODIO 0,9% SF 250 ML*” – 8500 unidades. A EFD da Contribuinte registra a NF de entrada de 600 unidades do item “*SORO FISIOLOGICO 0,9% 1000ML SF*” (código 0000143995, conforme registro 0200) e 8500 unidades do item “*SORO FISIOLOGICO 0,9% 250ML*” (código 0000022004, conforme registro 0200). Aplica-se a mesma conclusão da análise precedente.

- **Nota Fiscal nº 170823, de 30/05/2019:** o item em questão consta na planilha da Autuante (“ENTRADA IMP DEZ” – fl. 100) com a descrição “KP CLORETO DE SODIO 0,9% 1000 ML” – 4.000 unidades. A EFD da Contribuinte registra a NF de entrada de 4.000 unidades (3.952+48) do item “SORO FISIOLÓGICO 0,9% 1000ML” (código 0000204633, conforme registro 0200). A conclusão é a mesma: os termos são sinônimos e as saídas são registradas com o nome de cadastro na empresa (“SORO FISIOLÓGICO”).

Reitera o recorrente, o Pedido de Reconsideração do acórdão desta 2^a CJF, para restabelecer a decisão da 4^a JJF que afastou a cobrança que recaía sobre as operações com tais itens, ante a alegação correta pela constatação de que:

1. No demonstrativo do débito elaborado pela própria Autuante *“e que dá respaldo à presente exigência, anexado às fls. 09 a 33, a descrição ali inserida diz respeito a ‘SORO FISIOLÓGICO 0,9% (500ML); (100ML) (250ML) e (1000ML), todos eles com NCM 30049099’”*;
2. O Contribuinte *“anexou ao PAF bulas e registro de medicamentos na Anvisa, fls. 131 a 195, referentes aos soros fisiológicos por ela comercializados (...) com o intuito de demonstrar que se trata de soluções injetáveis, portanto, classificados como medicamento”*.
3. O Contribuinte adquire os soros fisiológicos que comercializa sob a NCM 3004.90.99 e dá a eles *“tratamento de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, recolhendo o ICMS no momento da entrada, encerrando a tributação nas operações subsequentes”*.

Em relação sobre as operações com malhas tubulares ortopédicas, reporta que tal item deve ser aplicado o mesmo entendimento relativo às ataduras gessadas. Ambos consistem em “artigos e aparelhos para faturas”, NCM 9021.10.20, isentos na forma da Cláusula Primeira, IV, “b”, 2, do Convênio ICMS 126/2010 e explica que nenhum dos “artigos e aparelhos para faturas” é identificado no r. Convênio pelo seu nome. Assim, a isenção se aplica sempre que verificado que o NCM do produto é 9021.10.20 e que sua destinação é para tratamento de fraturas. Afirma que com as malhas tubulares ortopédicas comercializadas pela Contribuinte, que não são “malhas têxteis” de uso comum, mas sim malhas ortopédicas para uso em fraturas – reembre-se que se trata de empresa distribuidora de produtos médicos, hospitalares e farmacêuticos.

Verifico na manifestação da fiscalização sob fls. 317-19, que a autuante rebateu todas as alegações do recorrente, com as seguintes conclusões:

Informa que os representantes do contribuinte não conseguiram atender à solicitação, conforme requerido na fl. 295 do PAF, pois, após o exame das peças, afirma que verificou que a mercadoria cloreto de sódio utilizado para diluir medicamento, e, portanto, enquadrado na ST – Substituição Tributária, e se apresenta sempre em ampolas. Sobre o soro fisiológico, verificou que o mesmo vem sempre em frasco. Disse ainda que a defesa não consegue provar que o ICMS foi recolhido na entrada, como também que o soro fisiológico é usado exclusivamente para fins terapêutico.

Assinala que nas fls. 305 a alegação do contribuinte de a 2^a CJF se fundamentou para restabelecer a cobrança do ICMS no fato de que, as saídas foram na sua grande maioria para farmácia.

Segundo a autuante, com base nos documentos de fls. 274 a 288, anexados pela defesa, na tentativa de comprovar seu pleito, todas as operações foram para clientes tais como: clínica odontológica, distribuidora de medicamento, laboratório de análise clínica e até uma empresa de assessoria (fls. 285). Empresas estas, que não costumam usar soro injetável em seus procedimentos. E até uma empresa baixada desde 2011. Nesse sentido, a autuante afirma que a 2^a CJF tomou a decisão assertiva.

Em relação a alegação de que as entradas internas se referem a devolução (de vendas cuja notas fiscais foram emitidas pela própria autuada. Segundo a autuante informa que a autuada relaciona uma série de documentos e afirma que foi identificado pela autuante. A autuante, volta a rebater tal alegação informando que está no arquivo da autuada, e que não fez parte de nenhum cálculo do imposto.

Em relação a alegação de que a auditoria teria que comprovar se nas entradas internas a

mercadoria teria sido objeto de Antecipação Tributária. Em resposta, a auditora pontua que a fiscalização não tem que provar nada, pois a diligência de Fls. 295 é direcionada a autuada e não a autuante. Informa ainda que que a autuada quer inverter o ônus da prova, haja vista que não apresenta provas convincentes.

Discorre que os fundamentos apresentados tentam confundir os fatos, alega que, as Notas Fiscais de cloreto de sódio nº 143123 de 20/06/2017; Notas Fiscais nºs 170823 de 30/05/2019 e 284582 de 18/06/2018 (anexas) foram lançadas no livro de entrada e escriturado o imposto. Sobre esta alegação, a autuante rebate que o tipo de mercadoria que consta nos referidos documentos, trata-se de cloreto de sódio em pacote e em unidade. Assim sendo, trata-se de soro de uso injetável e /ou de uso oral. Portanto enquadrado na ST. Enquanto que a autuação se deu nas saídas de soro fisiológico para uso não terapêutico, por amostragem, a autuante traz como exemplo os das Notas Fiscais de Entrada nºs 294087, 307511 e 302914, com o intuito de provar que o soro fisiológico é o objeto da autuação, na entrada, vem com CFOP 3307 que não está na ST – Substituição Tributária.

No tocante as notas supracitadas que o recorrente afirma repetidamente que se trata de soro fisiológico utilizados para fins terapêuticos. A autuante explica que o lançamento de ofício foi feito sobre outro tipo de mercadoria, com utilidade diversa da que a defesa alega.

Nesse sentido, a autuante questiona que se o produto é o mesmo, segundo a defesa, porque a autuada registrou na entrada como Cloreto de sódio pacote ou unidade e dar saída como soro fisiológico frasco. O qual é utilizado para limpeza, se o produto sofreu uma metamorfose?

A autuante conclui a sua manifestação afirmando que o crédito apurado não inclui saídas para hospitais ou clínicas, que faz uso de soro Injetável, onde verificou, que em quase sua totalidade a maioria dos CNPJ elencados no demonstrativo de débito são saídas para farmácias ME.

Em nova manifestação do contribuinte, sob as fls. 347-52, destaca que as alegações feitas pelo autuante são inverdades, discorre reafirmando que comprovou tanto o recolhimento das STs nas entradas, mediante apresentação das EFDs dos períodos fiscalizados e correspondente análise por amostragem, quanto o fato de que os produtos “Cloreto de Sódio 0,9%” e “Soro Fisiológico 0,9%” são o mesmo produto. E repete os mesmos argumentos apresentados na última manifestação protocolada em dezembro de 2023.

A autuante em nova informação fiscal, sob as fls. 356-7, sustenta que alegação do contribuinte de que as mercadorias foram para a farmácia, distribuidora, clínica particular, e nunca para órgão isentos, com prefeituras, sociedade benéfica, entre outros. A autuante chamou a atenção que não foram incluídos nos cálculos nenhum documento com CFOP 1411, mantendo o entendimento do julgamento da 2ª CJF.

Compulsando os autos após manifestações do recorrente, bem como da autuante em relação a diligência solicitada por essa 2ª CJF e com base nos elementos trazidos aos autos do processo, constata-se que não prospera as alegações do sujeito passivo em relação aos produtos “soro fisiológico” e “malha tubular ortopédica”, tendo em vista que os referidos produtos não estavam enquadrados na Substituição Tributária para os fatos gerados do lançamento como.

Neste sentido, comungo do entendimento da decisão da CJF, o qual transcrevo abaixo trecho do voto para o produto soro fisiológico:

“Entretanto repto incorreta a exclusão do produto “soro fisiológico”, o qual, a depender da sua apresentação se classifica na posição 3004 da NCM, quando em ampolas ou em outra forma medicamentosa, ou na posição 3307 da NCM, quando acondicionadas para venda a retalho face a um uso higiênico, conforme estabelece as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH da sua posição original 2501 da NCM, transcrita a seguir:

“Excluem-se desta posição, em particular:

...

b) As soluções aquosas de cloreto de sódio e a água do mar, apresentadas em ampolas, bem como o cloreto de sódio em qualquer outra forma medicamentosa (Capítulo 30), e as soluções de cloreto de sódio acondicionadas para venda a retalho face a um uso higiênico, exceto médico ou farmacêutico, mesmo estéreis (posição 33.07).”

Ficou registrado nos autos que a maioria das saídas eram destinadas a farmácias, não incluindo saídas para hospitais e clínicas, bem como não se tratavam de apresentação em ampolas ou para uso injetável, mas de acondicionamento para venda a retalho em frascos de 100 a 1.000 ml, classificados na posição 3307 da NCM, e, portanto, não incluído no regime de substituição tributária.

Neste mesmo sentido, a COSIT, órgão da Receita Federal do Brasil responsável por dirimir dúvidas de classificação fiscal de mercadorias, respondeu na Solução de Consulta nº 98.198 que deve ser classificada na posição 3307.90.00 da NCM a solução aquosa de cloreto de sódio (0,9%), destinada principalmente a nebulização e limpeza de lentes de contato, acondicionada em frascos de plástico contendo 100 ml, 250 ml, 500 ml e 1.000 ml, comercialmente denominado “soro fisiológico”

Sinalizo que outra Solução de Consulta –COSIT nº 98.275 de 21.07.2021, convalidada o mesmo entendimento da SC-COSIT 98.198, com relação a orientação no enquadramento legal na classificação do produto “soro fisiológico” na posição 3307.90.00.

Ademais, verificando a página da CAMEX na internet, <http://www.camex.gov.br/tarifa-externa-comum-téc./técnica>, listas -em-vigor, constata-se na tabela, onde constam a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e a Tarifa Externa Comum (TEC), que dentre os produtos com NCM 3307 estão as “[...] soluções líquidas para lentes de contato ou para olhos artificiais, [...].” Sendo assim, resta comprovado de que o produto “soro fisiológico” “não se destina ao uso como medicamento, portanto, no período autuado não estava enquadrado na Substituição Tributária.

Diante de tais constatações, entendo que para os fatos geradores da autuação o recorrente equivocadamente comercializou o produto “soro fisiológico” com NCM 3004.90.99, alegando que sua finalidade de uso terapêutico, utilizando o tratamento de apuração do tributo como mercadoria enquadrada na ST, sendo o ICMS devido recolhido na entrada do produto.

Neste sentido não concordo com o entendimento adotado pelo autuado, visto que, o correto seria o sujeito passivo ter utilizado a classificação na posição 3307.90.00 do NCM com base no enquadramento legal na Tabela TIPI da Receita Federal do Brasil e ter apurado ICMS com base na Tributação Normal, por não se enquadrar o produto em lide no NCM 3004, que transcrevo abaixo:

“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”

Em relação ao produto “malha tubular ortopédica, concordo do entendimento da decisão da CJF, tendo em vista que, para os fatos geradores do lançamento em lide, o referido produto para apuração do ICMS não estava enquadrado isenção como alegado pelo recorrente, visto que o produto “malha tubular ortopédica”, tem a classificação na posição 6002.90.10 da NCM, não elencado nos citados Convênios ICMS 01/99 e 126/10, com tributação normal do ICMS, conforme classificação fiscal indicada a seguir:

“60.02 Tecidos de malha de largura não superior a 30 cm, que contenham, em peso, 5% ou mais de fios de elastômeros ou de fios de borracha, exceto os da posição 60.01.

6002.90 - Outros

6002.90.10 de algodão”

Neste sentido e diante de tais constatações comungo com os entendimentos da fiscalização bem com decisão dessa 2ª CJF, pois o sujeito passivo não conseguiu elidir a lide sobre essa matéria.

Entendo que restou comprovado pela fiscalização de que a mercadoria cloreto de sódio é utilizado para diluir medicamento, e se apresenta sempre em ampolas, portanto com enquadramento na ST – Substituição Tributária no Estado da Bahia. Entretanto, o soro fisiológico vem sempre em frasco, o que difere tais produtos.

Ademais, observo que o sujeito passivo não conseguiu provar que o ICMS foi recolhido na entrada das mercadorias, como também que o produto soro fisiológico é usado exclusivamente para fins terapêutico.

Da análise da nova manifestação suscitada pelo recorrente, sob fl. 304 a 313 verifico que na manifestação da fiscalização sob as fls. 317-19 e 356/357 dos autos, a autuante rebate todas as

alegações defensivas, com as seguintes fundamentações:

“Por sua Advogada devidamente qualificada, a Autuada se manifesta no PAF, mais uma vez. Porém, não consegue provar suficientes e necessárias para elidir a infração isto é. Não consegue provar que o ICMS da mercadoria Soro Fisiológico foi recolhido na entrada! O ponto principal para que o julgamento seja reconsiderado. Já que, o que está em apreço, não é o fato da mercadoria soro fisiológico e /ou cloreto de sódio ser a mesma mercadoria! Ambas são tributadas! O que está em questão é se o contribuinte recolheu o ICMS ST na entrada. E isso a defesa não consegui provar!

Na presente manifestação a patrona da autuada, inconformada com a manifestação da autuante (fls. 317 a 320) e na tentativa de elidir a infração se manifesta, contudo, não consegue provar suficientes e necessárias para atingir seus objetivos. Já que examinando o PAF (fls. 334 a 338) verifica-se que nos documentos citados pela defesa e anexo pela autuante, se trata de soro em pacote. Que não faz parte da autuação. Já que este é utilizado para ingerir.

Nos documentos de fls. 339 a 341(anexos) a mercadoria vem com NCM 3307 que em 2017 não estava mais na ST.

As fls. 350 a defesa em devaneio, afirma que não existe nos autos qualquer indício de que os produtos comercializados seja soro fisiológico em frasco. Ora, no demonstrativo impresso fls. 09 a 32 do PAF pode ser verificada a veracidade dos fatos!

Quanto a alegação de que a própria autuante prova que as saídas não foram para farmácia. Ora! As que não foram para farmácia, foram para distribuidora, clínica particular etc. nunca para órgão isentos, com prefeituras, sociedade benficiante etc.

Há que se observar também que não foram incluídos nos cálculos nenhum documento com CFOP 1411. Como alega a defesa. ”

Diante de todo o exposto e todas as provas constantes no presente feito, comungo do mesmo entendimento da fiscalização, haja vista que a autuada não conseguiu trazer elementos nos autos para provar suas alegações e elidir a lide. Desta forma, concluo pela **manutenção** da decisão recorrida exarada por essa 2ª CJF através do Acórdão CJF nº 0362-12/22-VD.

Por fim, o art. 143 do RPAF/99, merece destaque o qual dispõe que: “*a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal*”.

Pelo exposto voto pelo CONHECIMENTO e NÃO PROVIMENTO do Pedido de Reconsideração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **CONHECER** e **NÃO PROVER** o Pedido de Reconsideração apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206951.0008/20-6, lavrado contra **MATTOS OLIVEIRA COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS LTDA.**, dedendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 52.887,20, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos, conforme documentos constantes dos presentes autos.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO- RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MAHCADO - REPR. DA PGE/PROFIS