

A. I. N° - 299430.0004/23-7
AUTUADO - DENTALVIX REPRESENTAÇÕES, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTE - JORGE LUIZ SANTOS DA COSTA
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 11/03/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0021-03/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Ficou comprovado por meio do levantamento fiscal, que o defendente não destacou o ICMS relativo às operações tributadas pelo imposto. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Na aquisição interestadual de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, o imposto deve ser recolhido antes da entrada da mercadoria no território deste Estado, ou até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada no estabelecimento, se o contribuinte está credenciado. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 16/03/2023, refere-se à exigência de R\$ 59.852,13 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 002.001.003: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de março de 2018 a dezembro de 2019. Valor do débito: R\$ 33.315,89. Multa de 60%.

Infração 02 – 007.001.001: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de setembro, outubro e dezembro de 2018; janeiro a agosto, outubro e novembro de 2019. Valor do débito: R\$ 26.536,24. Multa de 60%.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 44 a 60 do PAF. Reproduz os itens do Auto de Infração e diz que a totalidade das infrações imputadas, contendo multa, soma um o débito de R\$ 59.852,13.

Registra que existe na legislação isenção da cobrança de ICMS por incentivo fiscal para produtos como os comercializados pela empresa. Cita o art. 264, inciso XLIV do RICMS-BA/2012 e o Convênio ICMS 01/99.

Observa que as mercadorias, que deram aso ao Auto de Infração ora discutido, atendem aos requisitos exigidos no Art. acima citado, pois tem alíquotas zero de IPI e II.

Diz que se trata de empresa que tem por principais atividades econômicas as seguintes: comércio atacadista de produtos odontológico, comércio atacadista de instrumentos e materiais para o uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios, comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontológico hospitalar, com filial em Salvador - BA e matriz em Vitória - ES.

Menciona que os produtos comercializados são destinados à prestação de serviços de saúde (odontológicos), sendo os dentistas os consumidores que os adquirem para prestar serviços aos seus pacientes que fazem tratamento odontológico.

Acrescenta que nos termos do Convenio ICMS 01/99, e suas alterações, anexo único, onde consta efeitos pretéritos e futuros, isentando de ICMS os produtos da NCM 3006.1090. Reproduz o mencionado Anexo único e diz que, nos termos do AI que ora se impugna, a legislação considerava isento de ICMS os seguintes produtos (efeitos até 31/05/2021):

3006.10.90 Hemostático (base celulose ou colágeno)

3006.10.90 Tela Inorgânica pequena (até 100 cm²)

3006.10.90 Tela Inorgânica média (101 a 400 cm²)

3006.10.90 Tela Inorgânica grande (acima de 401 cm²)

Afirma que se infere do Auto de Infração que as transações de mercadoria sem o recolhimento do tributo teriam ocorrido entre os anos de 2018 e 2019, ou seja, período em que a isenção estava vigente, devendo ser aplicada ao presente caso, com exclusão das cobranças.

Requer sejam canceladas/anuladas as cobranças contendo as penalidades, uma vez que à época existia em plena vigência legislação (Convenio ICMS 01/99, do CONFAZ, ao qual o Estado da Bahia é signatário), isentando a cobrança de ICMS por incentivo fiscal para produtos como os comercializados pela empresa impugnante.

Ressalta que o cerne da controvérsia posta nos autos cinge-se em perquirir a legalidade da cobrança de ICMS pelo Estado da Bahia em operações de deslocamento de mercadorias entre matriz e filial da empresa impugnante situadas em unidades da Federação diversas entre si (BA e ES).

Informa que, quando da saída da mercadoria do Estado de Santa Catarina com direção ao Espírito Santo houve o respectivo recolhimento do ICMS, motivo pelo qual não há necessidade de se recolher quando da transferência de mercadoria entre filial Vitória - ES e Salvador - BA.

Alega que no presente caso, por se tratar de transferência de mercadorias entre mesma empresa contendo filial em estado distinto da federação não há incidência de ICMS. Trata-se de empresa que tem por principais atividades econômicas as seguintes: comércio atacadista de produtos odontológico, comércio atacadista de instrumentos e materiais para o uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios, comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odonto médico hospitalar, com filial em Salvador - BA e matriz em Vitória - ES onde gera diversos empregos, que por uma razão de logística adquire seus produtos e promove a remessa de parte de suas mercadorias para a filial situada no Estado da Bahia, partindo da matriz localizada em Vitória – ES.

Diz que não há, neste traslado, venda ou transmissão da propriedade das mercadorias, mas tão somente uma remessa física das mercadorias entre o mesmo contribuinte, localizado em estados distintos.

Registra que em agosto/2020, o Supremo Tribunal Federal fixou tese com repercussão geral justamente sobre o mérito ora discutido, nos seguintes termos: *"Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, localizadas em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia"* (Tema 1099 — ARE 1.255.885). Reproduz a ementa do precedente em questão.

Diz que não é devida a cobrança e a penalidade, pois o tributo foi pago quando da entrada da mercadoria no Estado do Espírito Santo, motivo pelo qual não é devido o recolhimento ao Estado da Bahia quando da sua entrada neste estado, de acordo com jurisprudência do STF e do STJ.

Cita que a decisão do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do RESP nº 1.125.133/SP, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (Tema nº 259), já havia fixado a tese de não incidência de ICMS no mero deslocamento físico entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, sob o fundamento de que a circulação de mercadorias versada no art. 155, II, da CF refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade

de obtenção de lucro e a transferência de titularidade. Reproduz a ementa do mencionado precedente.

Destaca, ainda, que de acordo com o entendimento consolidado na Súmula nº 166 do STJ: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”. Também cita o julgamento do AREsp 581.679/RS.

Diz que, recentemente, o STF, novamente instado a se manifestar sobre a matéria, reafirmou a sua jurisprudência consolidada e no julgamento da ADC nº 49 decidiu, mais uma vez, no sentido de que o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual.

Dessa forma, o STF declarou a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996”.

Diz ser perceptível que, *in casu*, não há qualquer atividade mercantil na mera transferência de bens entre estabelecimentos de mesma titularidade. Logo, o evento transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa que ora peticiona sequer se configura uma saída, sendo considerada mero deslocamento de bens.

Afirma que não se pode admitir que a Fazenda Pública cobre ICMS sobre as operações de transferência de bens de uso, consumo e para integração do ativo permanente, da sua matriz para sua filial localizada no Estado da Bahia, sendo que, por essa razão, é que a jurisprudência pátria, desde sempre, impede que os Estados tributem pelo ICMS o mero deslocamento físico de mercadorias entre seus estabelecimentos, por inexistir nestas operações circulação jurídica de mercadoria, conforme ilustra a Súmula 166 do STJ.

Nesse contexto, não deve haver a incidência de ICMS no mero deslocamento físico de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, ainda que situados em unidades da Federação diversas, pois tal hipótese não configura fato gerador de incidência do imposto em questão. Sobre o tema, menciona arestos do Egrégios Tribunais de Justiça pátrios.

Conclui que se vislumbra a ilegalidade da penalidade, uma vez que, nos termos de entendimento vinculante do STF, bem como da legislação aplicável e entendimento dos Tribunais de Justiça brasileiros, não se afigura possível a incidência de ICMS no deslocamento de mercadorias entre filiais de uma mesma pessoa jurídica, ainda que situadas em unidades da Federação diferentes. Portanto, requer seja declarada nula a penalidade, com imediata revogação de sua incidência.

Comenta que o ICMS se aplica tanto na comercialização dos itens no Brasil quanto de bens importados, e seu recolhimento deve ser sempre de forma indireta, ou seja, como parte do valor do produto ou do serviço prestado, com isso os valores e regulações dependem de cada estado, que definem suas regras.

Diz que a antecipação de ICMS ocorre em algumas operações que são realizadas entre estados, ou seja, quando uma mercadoria é importada por uma empresa de outro estado.

Nos casos em que há acordo entre os estados, a antecipação do ICMS deverá ser feita via substituição tributária, sendo ela de responsabilidade do remetente, que emite uma guia de recolhimento, a qual estará no nome do destinatário.

A substituição quando feita de forma anterior é a cobrança feita para o comprador/destinatário, ou seja, ocorre uma antecipação do ICMS, o que foi observado pelo ora impugnante.

Informa que quando da saída da mercadoria do Estado de Santa Catarina com direção ao Espírito Santo houve o respectivo recolhimento do ICMS, motivo pelo qual não há necessidade de se recolher quando da transferência de mercadoria entre filial Vitória - ES e Salvador - BA.

Ressalta que nos termos da documentação anexa, houve o pagamento do tributo, pela substituição tributária por antecipação quando da compra do produto proveniente de Santa

Catarina pela matriz em Vitória - ES. Portanto, em se tratando de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, mesmo que seja entre filiais em estados diferentes da federação, não há que se falar na referida cobrança de ICMS por dois motivos: a) o tributo foi recolhido por substituição tributária por antecipação quando da compra; b) quando se trata de transferência de mercadoria de uma mesma empresa entre duas filiais ou matriz e filial não há que se falar em nova cobrança do tributo, pois neste caso ocorreu apenas deslocamento de bens entre estabelecimentos do mesmo titular.

Apoiado em todo o exposto e nas provas documentais acostadas aos autos, requerer:

- A. Seja regularmente distribuída e conhecida a presente Defesa/Impugnação, sendo processada pelo órgão competente, e após;
- B. Seja adentrado no mérito, constatando-se a incidência de multas indevidamente, sejam declaradas nulas as penalidades, com imediata revogação de suas incidências.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 173 a 183 dos autos. Diz que a ação fiscal foi executada com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) constantes no banco de dados da SEFAZ-BA, durante o primeiro trimestre de 2023, abrangendo o período de 01/01/2018 a 31/12/2019, tendo resultado o presente auto de infração com valor total de R\$ 111.263,73, em razão de créditos indevidos, ter praticado operações tributáveis como não tributáveis e falta de antecipação tributária.

Quanto à Infração 01 — Operações tributadas como não tributadas, antes de adentrar sobre os argumentos defensivos, lembra que é regra geral a incidência do ICMS nas mercadorias e serviços previstos na legislação deste imposto. A exceção é a isenção. É por isto que a Constituição Federal, em seu artigo 150, parágrafo 6º, dispõe:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica...

Diz que esta lei ou documento por ela autorizado deve ter interpretação literal, conforme artigo 111 do Código Tributário Nacional, que transcreveu.

Afirma que não se pode considerar isentos produtos somente porque o contribuinte assim o acha, sem demonstrar claramente a base técnica e legal deste entendimento.

Frisa que a Fiscalização não se pautou simplesmente no cotejamento entre o NCM e a descrição utilizada pelo contribuinte em seus produtos comercializados com a lista de itens constantes do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99.

Para tanto, ao iniciar a fiscalização intimou o contribuinte (fl. 10) para que ele informasse em qual item do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, ou em outro dispositivo legal que trata de isenção do ICMS, se enquadram os 92 (noventa e dois) produtos listados em planilha anexa à Intimação, os quais tiveram saídas sem a incidência do imposto ou sobre a diferença de tributação de um mesmo produto, haja vista que ora saíram tributados, ora considerados isentos e ora considerados como da substituição tributária.

Informa que os produtos que fazem parte desta infração são os abaixo:

CodItem	NCM	Desc rItem
'308013'	'30019090'	Geistlich Bio-Gide (13 x 25mm)
'308026'	'30061090'	Geistlich Bio-Gide (25 x 25 mm)
'500372'	'30061090'	Geistlich Bio-Gide Compressed (20 x 30mm)
'308034'	'30061090'	Geistlich Bio-Gide(30 mm)
'307531'		Geistlich O.

'307552'	'30019090'	Bio-Oss 50g(1-2mm)
'30671 1'		Geistlich Bio-Oss 2. 00g(1-2mm)
'307721'	'30061090'	Geistlich Bio-Oss Pen o. 50g (1-2mm) Geistlich Mucograft (15 x 20mm)
'30781 1'	'30061090'	Geistlich Mucograft seal
'980.8'	'30061090'	GenDerm-GenDerm. LT/ SR
'980. M'	'30061090'	GenDerm-GenDerm. LT/ SR
'925.s.o-75'	'30061090'	GenMix - Enxerto Osseo Composto. LT/ SR
'934.50.0-5'	'30061090'	GenOx Inorg Esponjoso-Enxerto Osseo Baumer Inorgan
'931.50.0-5'	'30061090'	GenOx Org Cortical- Enxerto Osseo Baumer-Organico
'915.50.05'	'30061090'	GenPhos HA TCP-Enxerto Osseo Ceramico Bifasico
'055.009'	'42022220'	Maleta Especial NSK Motor
'3500470060'	'90230000'	MANDIBULA
'946.B1.051515'	'30061090'	OrthoGen Bloco- Enxerto Osseo Baumer Integral

Diz que na defesa, o contribuinte impugna (fl. 47) todos iniciados em "Geistlich", "GenDem" e "GemMix", "GenOx". Então, pelo que se deduz, há concordância a respeito do GenPhos HA TCP-enxerto ósseo cerâmico bifásico, maleta especial NSK motor, mandíbula e o OthonGen bloco — enxerto ósseo Baumer integral.

Informa que em resposta à intimação inicial, o Autuado considerou tributados todos os materiais começados por "Geistlich Bio" que tinham a NCM 3001.90.90. Na relação constante desta infração (fls. 15 a 24) há vários produtos com estas características. Na defesa, porém, há a contestação em relação a este mesmo material (fl. 47).

Para basear sua contestação, o contribuinte cita a NCM 3006.1090 (fl. 46) e faz referência (fl. 47) aos itens 5 (vigente até 31/05/2021) a 8 do Anexo Único do Convênio ICMS nº 01/99, a saber:

ITEM	NCM	EQUIPAMENTOS E INSUMOS
5	3006.10.90	Hemostático (base celulose ou colágeno)
8	3006.10.90	Tela inorgânica grande (acima de 401 cm2)
7	3006.10.90	Tela inorgânica média (101 a 400 cm2)
6	3006.10.90	Tela inorgânica pequena (até 100 cm2)

Entende que não fica claro se a isenção pretendida pelo contribuinte é suportada por "hemostático" ou por "tela inorgânica".

Inicialmente, descreve as características técnicas de ambos os materiais:

a) Hemostático

No dicionário, hemostático é "agente mecânico (compressa, pinça, tampão), físico (cautério) ou medicamentoso (produto coagulante ou vasoconstritor) que faz sustar as hemorragias".

Na Internet <https://www.scielo.br/i/rcbc/a/N4ryWgWPZtT35F5M7FD8cWR/>) indica que "os agentes hemostáticos e os adesivos teciduais têm entrado na prática clínica porque agem no sentido de diminuir a perda sanguínea, o tempo do ato cirúrgico, reduzir ou evitar transfusão de sangue, diminuir drenagem pós-operatória e diminuir tempo de internação."

Informa que de acordo com as instruções de uso do Hemostático Absorvível SURGICEL, da Johnson & Johnson (cópia anexa), o mecanismo de ação deste produto "que acelera a coagulação

não é ainda totalmente compreendido, mas parece mais com um efeito físico do que com uma alteração do mecanismo fisiológico da coagulação normal. Após o Hemostático SURGICEL estar saturado com sangue, ele intumescce, tornando-se uma massa gelatinosa preta ou amarronzada, que auxilia na formação de um coágulo, servindo como um hemostático adjunto no controle da hemorragia local".

Conclui restar claro que hemostático é utilizado para sustar hemorragias.

b) Tela inorgânica

Informa que se trata de uma tela plana tecida com monofilamentos de polipropileno entrelaçados. São utilizadas principalmente no reparo de hérnias inguinais, ideais para cirurgias de reparação de órgãos e prevenção de hérnias. Funcionam criando uma reação fibrótica em torno da tela que fortalece as estruturas da parede abdominal.

Estão em anexo instruções de uso das telas inorgânicas fabricadas pela Venkuri Indústria de Produtos Médicos Ltda., Cirúrgica Brasil Comercial e Importadora Ltda. e a Indústrias H. A. Barone Ltda., cujas algumas características destaca a seguir:

b.1 - Intracorp

A Tela Protésica Intracorp foi especialmente desenvolvida para auxiliar no tratamento cirúrgico de hérnias em geral (pública, abdominal, inguinal, etc.). Destina-se a reforçar a musculatura lesada e enfraquecida fornecendo um suporte inerte e resistente para a reconstituição do local herniado.

b.2 — Marlex

As telas de Marlex são de polipropileno, utilizadas principalmente no reparo de hérnias inguinais, ideais para cirurgias de reparação de órgãos e prevenção de hérnias. Funcionam criando uma reação fibrótica em torno da tela que fortalece as estruturas da parede abdominal.

Segundo as especificações técnicas, podem ser utilizadas em cirurgias plásticas, desta forma: uma das aplicações da tela Marlex na cirurgia plástica dá às pacientes a possibilidade de obter o efeito de "bumbum empinado", num procedimento muito mais simples que o uso de silicone. Nas primeiras semanas após a intervenção, há um certo desconforto. Mas, aos poucos, ele desaparece. A tela vai sendo absorvida pelo organismo, e as pacientes deixam de percebê-la.

b.3 - Waltex

Esta tela inorgânica é indicada para reparações cirúrgicas de defeitos parietais, abdominais e torácicos, onde não é possível uma plástica com suficiente margem de segurança, tais como:

- I. reparações cirúrgicas de defeitos parietais, abdominais e torácicos, onde não é possível uma plástica com suficiente margem de segurança.
- II. Reparação de hérnias, reconstrução de paredes tanto abdominais quanto torácicas produzidas por traumatismos ou cirurgias,
- III. Cirurgia facial que requer reforçamentos com material não absorvível;
- IV. Em todo caso de defeito da parede abdominal, em que os tecidos do paciente não são suficientes, ou por sua debilidade, para vedar a parede no ato cirúrgico; V - Hérnias de todos os tipos: umbilical e inguinais.

Utilizadas inclusive em casos de infecção a critério médico, pois apesar de ser um corpo estranho é tão inerte que os tecidos de granulação o invadem servindo para manter as vísceras em seu lugar com a proteção externa da pele mais elástica;

- V. Obesidades intratáveis, na diminuição da capacidade gástrica englobando o estômago com a tela e limitando a distensibilidade gástrica; VI - Usado para laparoscopia em técnica de endoscopia.

b. 4 — Abidotex

Trata-se de uma tela plana tecida com monofilamentos de polipropileno entrelaçados. A tela é resiliente, retornando à forma original após ser dobrada, enrolada ou tensionada, e apresenta-se particularmente macia e maleável.

Indicada para cirurgia abdominal para hérnias, eventrações e cirurgia plástica.

Diz que o contribuinte apresentou instruções de uso de determinados produtos questionados (fls. 91 a 119) e cópia de DANFES de comercialização das mercadorias (fls. 123 a 169).

Primeiramente, não é condição para isenção somente o código de NCM do produto, mas também se a funcionalidade é a mesma que a indicada na legislação.

Com relação às instruções de uso de produtos, observa que na do Geislich Bio-Gide (códigos do contribuinte 308013, 308026, 500372 e 308034) há a indicação que (fl. 91) "é uma membrana de colágeno em dupla-camada reabsorvível ... utilizada para procedimentos de regeneração de tecidos duros e moles". Diz (fl. 92) que "destina-se ao tratamento de defeitos em tecidos duros e moles em cirurgia oral e maxilofacial. Os referidos defeitos dos tecidos duros e moles podem ser criados por cirurgias ou podem resultar de lesões traumáticas, condições patológicas, tratamentos e terapias médicas ou dos hábitos de vida do paciente."

Com relação às suas indicações (fl. 92), informa que "destina-se ao tratamento cirúrgico das seguintes condições clínicas:

- Deficiências tecidulares do rebordo alveolar
- Anomalias e malformações dentofaciais.

Diz que as instruções de uso do Geislich Bio-Gide Shape juntadas pelo contribuinte (fls. 98 a 102), embora não tenhamos indicação de sua comercialização, são idênticas às anteriores nos aspectos de funcionalidade. Isto porque ele se destina a (fl. 99) ao tratamento de defeitos em tecidos duros e moles em cirurgia oral e maxilofacial.

Na fl. 99, os referidos defeitos dos tecidos duros e moles podem ser criados por cirurgias ou podem resultar de lesões traumáticas, condições patológicas, tratamentos e terapias médicas ou dos hábitos de vida do paciente. Este produto foi desenvolvido para o tratamento de defeitos ósseos em alvéolos pós-extração e destina-se ao tratamento cirúrgico das seguintes condições clínicas:

- Deficiências tecidulares do rebordo alveolar
- Anomalias e malformações dentofaciais.

Informa que nas fls. 104 e 116 há instruções de uso do "GenDerm" (códigos do contribuinte 9809.S e 980.M). Por elas fica claro que sua destinação não é diferente dos anteriores. Veja que na fl. 104 a descrição do produto médico é "apresentado na forma de uma membrana de colágeno bovino re-absorvível para ser utilizada por profissionais da odontologia e dicina em procedimentos de regeneração óssea ou tecidual guiada"

Nas suas indicações (fl. 111) há a informação de que GenDerm é uma membrana de colágeno bovino absorvível, implantável indicada para uso em regeneração tecidual guiada no recobrimento de outros materiais em defeitos periodontais, agindo como barreira biológica impedindo a invaginação de tecido mole para o local onde está ocorrendo reparação óssea. Na implantodontia pode ser utilizada para o cobrimento de implantes dentários. Essa barreira biológica pode ser utilizada em procedimentos das áreas de ortopedia, neurologia e cirurgia buço-maxilo-facial.

Afirma que o contribuinte não juntou instruções de uso do Geislich Bio-Oss (códigos do contribuinte 307531 e 307555), Geislich - Mucograft (307721 e 30781 1) e daqueles em cuja descrição há a indicação de "Enxerto Osseo" (925.S.0-75, 934.50.0-5 e 931.50.0-5)

No que diz respeito ao Geistlich Bio-Oss, junta indicação de uso extraída na Internet que afirma ser substituo ósseo líder usado em odontologia no mundo inteiro. Diz que as excelentes propriedades osteocondutivas de Geistlich Bio-Oss conduzem a uma regeneração óssea previsível e eficiente, que as partículas de Geistlich Bio-Oss se tornam parte integral da estrutura óssea recém-formada e conservam seu volume a longo prazo e que a aplicação subsequente da membrana Geistlich Bio-Gide permite uma regeneração descomplicada na área enxertada.

Informa que o site da Geistlich (<https://shop.geistlich.com.br/geistlich-mucograft.html>) indica que "a Geistlich Mucograft® é a única matriz 3D reabsorvível especialmente desenvolvida para a regeneração do tecido mole da cavidade oral. Ela está indicada para ganhar tecido queratinizado e para cobertura de recessões". E diz que "Geistlich Mucograft é uma alternativa aos enxertos autógenos de tecido mole. Como evita dolorosos procedimentos de remoção de tecido, beneficia tanto os pacientes como os dentistas".

Quanto aos demais produtos, diz que a própria descrição já indica que se tratam de materiais para "enxerto ósseo". Por exemplo, o GenOx Inorg Esponjoso-Enxerto Osseo Baumer Inorgan (código 934.50.0-5) O Enxerto Ósseo Baumer — Inorgânico (Modelo: GenOx Inorg Esponjoso): conforme instruções de uso na página https://www.baumer.com.br/produtos/genox_inora, é um produto méco implantável reabsorvível derivado de osso bovino desproteínizado liofilizado.

O Enxerto Ósseo Baumer — Inorgânico (Modelo: GenOx Inorg Esponjoso) foi projetado para ser utilizado como substituto de osso de ação osteocondutora para preenchimento de falhas ósseas por profissionais da área odontológica e médica.

Conclui que não há como aceitar que produtos destinados a tratamentos de deficiência óssea, enxerto ósseo ou substituição óssea sejam considerados como usados para conter hemorragias (hemostáticos) ou como telas para cirurgia de abdominal para hérnias, eventrações e cirurgia plástica (telas inorgânicas).

Informa que também juntou aos autos, relação de notas fiscais de entradas e de saídas destes produtos na escrita fiscal do contribuinte, umas tributadas, outras não, para demonstrar que o contribuinte e seus fornecedores nem sempre agiram como dito na defesa. Mantém a exigência fiscal.

Infração 02 — Antecipação tributária: Diz que o Defendente, à fl. 48, infere que está se cobrando "o deslocamento de mercadorias entre matriz e filial", ou seja, transferência interestadual de mercadorias. E aí passa citar diversas decisões judiciais sobre este assunto.

Afirma que não há qualquer cobrança pelas transferências recebidas pelo contribuinte, haja vista o autuante não tem competência de exigir o imposto sobre transferência de empresa localizada em outro estado da Federação. O cerne da questão diz respeito às entradas das mercadorias, com base no que dispõe ao artigo 8º, § 4º, inciso I, alínea "a", da Lei Estadual nº 7.014/96:

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no S 6º do art. 23 desta Lei:

I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste do ou no desembaraço aduaneiro, tratando-se de:

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Diz que a Lei não faz distinção se as mercadorias foram adquiridas ou transferidas. Tanto assim que o parágrafo 8º, inciso I, deste mesmo artigo 8º define que na transferência somente não haverá antecipação do ICMS no caso de o contribuinte daqui da Bahia seja filial de indústria do remetente, a saber:

§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial'

Diz que o remetente não tem estas características, devendo, portanto, a antecipação tributária ser feita na entrada das mercadorias.

Na fl. 59 o Defendente argui que "nos casos em que há de acordo entre os Estados, antecipação do ICMS deverá ser feita via substituição tributária, sendo ela de responsabilidade do remetente".

Informa que nesta infração, as mercadorias são medicamentos e foram originadas do Estado do Espírito Santo, que é signatário do Convênio ICMS nº 234/2017, porém o remetente não tem inscrição de contribuinte substituto aqui no Estado da Bahia, motivo pelo qual a infração decorreu também do artigo 8º parágrafo 5º da Lei Estadual nº 7.014/96, verbis:

§ 5º A responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade solidária do contribuinte substituído nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais junto a contribuinte substituto, por força de convênio ou protocolo, que não possua inscrição ativa neste Estado.

O autuado também alega que "a substituição quando feita de forma anterior é a cobrança feita para o comprador/destinatário, ou seja, ocorre uma antecipação do ICMS, o que foi observado pela ora impugnante". Para tanto, justifica que "quando da saída da mercadoria do Estado de Santa Catarina com direção ao Espírito Santo houve o respectivo recolhimento do ICMS, motivo pelo qual não há necessidade de se recolher quando da transferência de mercadorias entre a filial Vitória - ES e Salvador - BA", e junta cópia de DANFES de fls. 120, 121, 158, 159, 160, 161, 164, 166, 167 e 168.

Esclarece que a substituição feita pela empresa de Santa Catarina teve como beneficiário do Estado do Espírito Santo, porém estas mercadorias lá não foram comercializadas, sendo obrigado, então, a transferência o imposto substituído ao Estado da Bahia, local que as mercadorias foram transferidas e efetivamente comercializadas.

Diz que o artigo 7º e o parágrafo 5º do artigo 8º da Lei Complementar Federal nº 87/1996 são claros e cristalinos quando dispõem sobre as obrigações dos contribuintes quando da tributação de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária:

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º...

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

No caso desta infração, afirma que caberia à empresa remetente das mercadorias solicitar ao seu Estado (ES) a restituição do valor pago por substituição tributária ao seu fornecedor do Estado de Santa Catarina, haja vista que o fato presumido (o ICMS ST) não se realizou no Espírito Santo. É o que diz artigo 10 da mesma Lei Complementar: "É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar".

Se ele fosse substituto tributário cadastrado na Sefaz/BA, deveria calcular, destacar na nota fiscal e recolher ao Estado da Bahia o ICMS correspondente à substituição tributária, em razão também de o Estado do Espírito Santo ser signatário do Convênio ICMS nº 234/2017. Como ele não é substituto, cabe ao contribuinte destinatário das mercadorias esta obrigação. Neste diapasão, o Decreto Estadual nº 13.780/2012, em seu artigo 301 estabelece regras para o caso de mercadorias adquiridas com substituição/antecipação tributária, mas serão transferidas/vendidas para Estado da Federação, em razão da não realização do fato gerador original.

Pede a procedência do presente Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, constato que o presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, foram fornecidas ao Autuado cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo para a Defesa, as infrações apuradas foram descritas de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.

A Infração 01 trata da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de março de 2018 a dezembro de 2019.

O Defendente alegou que nos termos do Convenio ICMS 01/99 e suas alterações, anexo único, onde constata efeitos pretéritos e futuros, isenta de ICMS os produtos com NCM 3006.1090 (Hemostático - base celulose ou colágeno e Tela Inorgânica)

Disse que as transações de mercadoria sem o recolhimento do tributo teriam ocorrido entre os anos de 2018 e 2019, ou seja, período em que a isenção estava vigente, devendo ser aplicada ao presente caso, com exclusão das cobranças.

Observe que o Convênio ICMS 01/99 concede isenção do ICMS às operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde. Foram indicados no anexo a este convênio, os produtos classificados pela NBM/SH, conforme quadro abaixo, referente aos itens 5, 6, 7 e 8.

Nova redação dada ao item 5 pelo Conv. ICMS 48/21, efeitos a partir de 01.06.21		
5	3006.10.90	Hemostático absorvível
Redação original, efeitos até 31.05.21		
5	3006.10.90	Hemostático (base celulose ou colágeno)
6	3006.10.90	Tela inorgânica pequena (até 100 cm2)
7	3006.10.90	Tela inorgânica média (101 a 400 cm2)
8	3006.10.90	Tela inorgânica grande (acima de 401 cm2)

Na Informação Fiscal, o Autuante disse que os produtos que fazem parte desta infração são os constantes no quadro abaixo:

CodItem	NCM	Desc rItem
'308013'	'30019090'	Geistlich Bio-Gide (13 x 25mm)
'308026'	'30061090'	Geistlich Bio-Gide (25 x 25 mm)
'500372'	'30061090'	Geistlich Bio-Gide Compressed (20 x 30mm)

'308034'	'30061090'	Geistlich Bio-Gide(30 mm)
'307531'		Geistlich O.
'307552'	'30019090'	Bio-Oss 50g(1-2mm)
'30671 1'		Geistlich Bio-Oss 2. 00g(1-2mm)
'307721'	'30061090'	Geistlich Bio-Oss Pen o. 50g (1-2mm) Geistlich Mucograft (15 x 20mm)
'30781 1'	'30061090'	Geistlich Mucograft seal
'980.8'	'30061090'	GenDerm-GenDerm. LT/ SR
'980. M'	'30061090'	GenDerm-GenDerm. LT/ SR
'925.s.o-75'	'30061090'	GenMix - Enxerto Osseo Composto. LT/ SR
'934.50.0-5'	'30061090'	GenOx Inorg Esponjoso-Enxerto Osseo Baumer Inorgan
'931.50.0-5'	'30061090'	GenOx Org Cortical- Enxerto Osseo Baumer-Organico
'915.50.05'	'30061090'	GenPhos HA TCP-Enxerto Osseo Ceramico Bifasico
'055.009'	'42022220'	Maleta Especial NSK Motor
'3500470060'	'90230000'	MANDIBULA
'946.B1.051515'	'30061090'	OrthoGen Bloco- Enxerto Osseo Baumer Integral

O Autuante informou que o Defendente considerou tributados todos os materiais começados por "Geistlich Bio" que tinham a NCM 3001.90.90. Na relação constante desta infração (fls. 15 a 24) há vários produtos com estas características.

Para basear sua contestação, o contribuinte cita a NCM 3006.1090 (fl. 46) e faz referência (fl. 47) aos itens 5 (vigente até 31/05/2021) até o item 8 do Anexo Único do Convênio ICMS nº 01/99 (Hemostático - base celulose ou colágeno e Tela Inorgânica)

Na Informação Fiscal, apresenta a definição de HEMOSTÁTICO: é "agente mecânico (compressa, pinça, tampão), físico (cautério) ou medicamentoso (produto coagulante ou vasoconstritor) que faz sustar as hemorragias".

TELA INORGÂNICA: é uma tela plana tecida com monofilamentos de polipropileno entrelaçados. São utilizadas principalmente no reparo de hérnias inguinais, ideais para cirurgias de reparação de órgãos e prevenção de hérnias. Funcionam criando uma reação fibrótica em torno da tela que fortalece as estruturas da parede abdominal.

A conclusão é no sentido de que não há como aceitar que produtos destinados a tratamentos de deficiência óssea, enxerto ósseo ou substituição óssea sejam considerados como usados para conter hemorragias (hemostáticos) ou como telas para cirurgia de abdominal para hérnias, eventrações e cirurgia plástica (telas inorgânicas).

Constata-se que o Defendente aplicou o benefício da isenção em relação a produtos para os quais inexiste previsão legal do benefício fiscal. A isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, inclusive o prazo de sua duração.

A isenção consiste na dispensa do pagamento do tributo devido. Na prática, a dinâmica do fenômeno da isenção seria: ocorrência do fato gerador, incidência tributária, nascimento da obrigação e dispensa do pagamento do tributo devido. Portanto, com a isenção não há cobrança

do tributo, sem obstar a hipótese de incidência, a ocorrência do fato gerador e consequentemente lançamento do tributo.

Nos termos do art. 111, inciso I do CTN, a interpretação da legislação tributária é literal, quando dispõe sobre suspensão, exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias e não comporta outros métodos elucidativos.

Entendo que está demonstrado o cometimento da infração imputada ao contribuinte e a insuficiência de elementos probatórios acostados aos autos pela Defesa. O levantamento fiscal foi efetuado com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) constantes no banco de dados da SEFAZ-BA (conforme esclarecimentos do Autuante), estando evidenciado que não houve recolhimento do ICMS referente operações tributadas consideradas pelo Contribuinte como não tributadas, escrituradas nos livros fiscais próprios, o que confirma o cometimento da infração imputada ao Defendente, que não apresentou elementos suficientes para elidir a exigência fiscal. Infração subsistente.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de setembro, outubro e dezembro de 2018; janeiro a agosto, outubro e novembro de 2019.

O Defendente alegou que o cerne da controvérsia posta nos autos cinge-se em perquirir a legalidade da cobrança de ICMS pelo Estado da Bahia em operações de deslocamento de mercadorias entre matriz e filial da empresa impugnante situadas em unidades da Federação diversas entre si (BA e ES). No presente caso, por se tratar de transferência de mercadorias entre mesma empresa contendo filial em Estado distinto da federação não há incidência de ICMS.

Apresentou o entendimento de que, nos casos em que há acordo entre os estados, a antecipação do ICMS deverá ser feita via substituição tributária, sendo ela de responsabilidade do remetente, que emite uma guia de recolhimento, a qual estará no nome do destinatário.

Informou que quando da saída da mercadoria do Estado de Santa Catarina com direção ao Espírito Santo houve o respectivo recolhimento do ICMS, motivo pelo qual entende que não há necessidade de se recolher quando da transferência de mercadoria entre filial Vitória - ES e Salvador - BA.

Alegou que houve o pagamento do tributo, pela substituição tributária por antecipação quando da compra do produto proveniente de Santa Catarina pela matriz em Vitória - ES, e em se tratando de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, mesmo que seja entre filiais em estados diferentes da federação, não há que se falar na referida cobrança de ICMS porque o tributo foi recolhido por substituição tributária por antecipação quando da compra.

A Informação Fiscal esclarece que não há qualquer cobrança pelas transferências recebidas pelo contribuinte, haja vista o Autuante não tem competência de exigir o imposto sobre transferência de empresa localizada em outro estado da Federação. O cerne da questão diz respeito às entradas das mercadorias, com base no que dispõe ao artigo 8º, § 4º, inciso I, alínea "a", da Lei Estadual nº 7.014/96.

7.014/96:

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

...

§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembaraço aduaneiro, tratando-se de:

- a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;

...

Art. 23

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda, observados os critérios definidos no § 4º deste artigo.

Quanto ao argumento de que se trata de operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, concordo com a informação do Autuante, que mencionou o parágrafo 8º, inciso I, desse mesmo artigo 8º da Lei nº 7.014/96 (abaixo reproduzido) de forma que, na transferência somente não haverá antecipação do ICMS no caso de contribuinte da Bahia ser filial de indústria do remetente. Como o remetente não tem estas características, deve efetuar a antecipação tributária na entrada das mercadorias.

§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial;

Também foi registrado na Informação Fiscal que o Defendente informou que as mercadorias são medicamentos originados do Estado do Espírito Santo, que é signatário do Convênio ICMS nº 234/2017, porém o remetente não tem inscrição de contribuinte substituto aqui no Estado da Bahia, motivo pelo qual a infração decorreu também do artigo 8º parágrafo 5º da Lei Estadual nº 7.014/96.

Observe que conforme estabelece o referido § 5º, *“a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade solidária do contribuinte substituído nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais junto a contribuinte substituto, por força de convênio ou protocolo, que não possua inscrição ativa neste Estado”*.

Quanto ao argumento defensivo de que, "quando da saída da mercadoria do Estado de Santa Catarina com direção ao Espírito Santo houve o respectivo recolhimento do ICMS, motivo pelo qual não há necessidade de se recolher quando da transferência de mercadorias entre a filial Vitória - ES e Salvador - BA", também entendo que em razão da transferência para o estabelecimento do Autuado neste Estado, não se concretizou o fato gerador futuro, previsto quando efetuado o recolhimento do imposto por substituição tributária pela empresa de Santa Catarina.

Entendo que ficou caracterizada situação de ressarcimento do ICMS relativo à substituição tributária, por se tratar de imposto recolhido por antecipação tributária, correspondente à operação de saída subsequente da mesma mercadoria.

Vale ressaltar que podem ocorrer algumas situações que devem ser observadas pelo contribuinte destinatário das mercadorias: Se o Estado onde se localiza o vendedor participa de acordo interestadual, o ICMS referente à substituição tributária já virá destacado na nota fiscal. Neste caso, se comprovado que houve a retenção, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, ficando vedada a utilização de crédito fiscal. Isso implica dizer que houve encerramento da fase de tributação. Entretanto, tal fato não ficou comprovado nos autos.

Se o substituto tiver inscrição como “CONTRIBUINTE SUBSTITUTO” no Estado da Bahia poderá recolher o ICMS retido no mês subsequente à ocorrência do fato gerador no prazo estabelecido. Se não obtiver a inscrição, o recolhimento deve ser na entrada da mercadoria no território deste Estado. Caso o substituto não recolha e não tenha inscrição de “Contribuinte Substituto” no Estado da Bahia, o adquirente responde por solidariedade, podendo ser cobrado pelo Fisco.

Como já mencionado neste voto, conforme estabelece o § 8º, inciso I, da Lei 7.014/96, não se fará retenção do ICMS quando as mercadorias se destinarem a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas.

Resta patente que em relação aos produtos autuados suas operações comerciais estão sujeitas à antecipação do ICMS na forma determinada pelo art. 8º, §§ 4º, 5º e 8º da Lei 7.014/96. Portanto, é devido o imposto referente à antecipação tributária, na entrada das mercadorias neste Estado, ou até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada no estabelecimento, se o contribuinte está credenciado. Mantida a exigência fiscal deste item do presente lançamento.

Quanto à multa decorrente da autuação, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alíneas “a” e “d” da Lei 7.014/96. A penalidade aplicada no presente Auto de Infração é a legalmente prevista para as irregularidades apuradas, essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299430.0004/23-7**, lavrado contra **DENTALVIX REPRESENTAÇÕES, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 59.852,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de fevereiro de 2024

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA