

PROCESSO	- A. I. N° 299430.0004/23-7
RECORRENTE	- DENTALVIX REPRESENTAÇÕES, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0021-03/24-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFAS ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 24/04/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0105-12/25-VD

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Ficou comprovado por meio do levantamento fiscal, que o defensor 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF N° 0021-03/24-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 216/03/2023, formaliza a exigência de crédito tributário 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%.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 02/02/24 e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“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 comprehensível, 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 Defensor 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.

Observo 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 cm ²)
7	3006.10.90	Tela inorgânica média (101 a 400 cm ²)
8	3006.10.90	Tela inorgânica grande (acima de 401 cm ²)

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

CodItem	NCM	Desc Item
'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'	'30061090'	Geistlich Bio-Oss 2. 0Og(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 aprodutos 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 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 desembarço 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.

Observo 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 caracterizado situação de resarcimento 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 constitucionalidade 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.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário no qual aduz que o REGULAMENTO DO ICMS DO ESTADO DA BAHIA (e alterações), no o art. 264, Inc. XLIV do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012, tem-se que as mercadorias comercializadas pela impugnante são isentas de ICMS, porque tem suas alíquotas zero de IPI e II.

Defende que se as mercadorias já tivessem sido tributadas na modalidade de substituição tributária pelo Estado de Santa Catarina e destacado na nota fiscal, e comprovado que houve o pagamento do tributo por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, vedada a utilização do crédito fiscal, “isso implica dizer que houve encerramento da fase de tributação. Fato este comprovado pelas notas fiscais juntadas e fez um print da nota fiscal.

Afirma ainda 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 e estão acobertados pela substituição tributária, nos termos do Convênio ICMS 234/2017, onde os estados de Santa Catarina, Bahia e Espírito Santo são signatários.

Acrescenta que nos termos do Convênio ICMS 01/99, e suas alterações, anexo único, onde consta efeitos pretéritos e futuros, isentando de ICMS os produtos da NCM 3006.1090, e na Nova redação dada ao Anexo Único pelo Convênio ICMS 48/21, que altera o Convênio ICMS 01/99, efeitos a partir de 01/06/2021

ANEXO ÚNICO

ITEM NCM

- 1 3006.10.19
- 2 3006.10.19
- 3 3006.10.19

EQUIPAMENTOS E INSUMOS

- Fio de nylon 8.0*
- Fio de nylon 10.0*
- Fio de nylon 9.0*

Nova redação dada ao item 4 pelo Convênio ICMS 90/04, efeitos a partir de 19.10.04.

- 4 3004.90.99 *Conjuntos de troca e concentrados polieletrolíticos para diálise.*

Redação anterior, efeitos de 23.07.02 até 18.10.04.

- 4 3004.90.99 *Conjunto de troca para diálise peritonial ambulatorial e automática* 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)*

E os produtos objetos do auto de infração, não merecem ser considerados como tributáveis, porque até 31/05/2021, considerava isento de ICMS os produtos seguintes:

“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)*

Aduz que como as supostas transações de mercadoria sem o recolhimento do tributo apontadas no auto de infração, teriam ocorrido entre os anos de 2018 e 2019, ou seja, período em que a isenção estava vigente, devendo ser aplicada ao presente caso a exclusão das cobranças.

E requer sejam canceladas/anuladas as cobranças contendo as penalidades, uma vez que à época existia em plena vigência legislação (convênio 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.

Quanto a infração 02, o recorrente defende que por se tratar de transferência de mercadorias entre mesma empresa contendo filial em estado distinto da federação não há incidência de ICMS.

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

Indica o Convênio ICMS 234/2017, que tem, entre outros, os Estados da Bahia, Espírito Santo e Santa Catarina (excluído em 14/10/2020, Convênio ICMS 119/2020, efeitos a partir 01/01/2021), como signatários, e trata da substituição tributária e encerramento da tributação nas operações subsequentes, é categórico em seu Art. Iº (...) “nos termos deste convênio e do Convênio ICMS 142/18, 14 de dezembro de 2018, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias relacionados no Anexo XIV do referido convênio”.

Informa que em agosto/2020, o Eg. 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).

Acrescenta que o col. 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 c. 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 n. 87, de 13 de setembro de 1996*”.

E coloca também que nesse sentido, o Colendo 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. Transcreve jurisprudências do Tribunal de Justiça da Bahia.

Transcreve a Súmula nº 166 do STJ, “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Aponta ainda 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, (convênio ICMS 234/2017.)

Destaca 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. Junta documentação e que diz comprovar pagamento do tributo, pela substituição tributária por antecipação quando da compra do produto proveniente de Santa Catarina pela matriz da impugnante em Vitória-ES.

E ao final requer que requer sejam declaradas nulas as penalidades, com imediata revogação de suas incidências.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/03/2023, formaliza a exigência de crédito tributário 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%.*

A 3^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) julgou o Auto de Infração Procedente.

Recurso sem preliminares. Passo a análise do mérito.

A empresa Recorrente 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 odontomédico hospitalar, com filial em Salvador-BA e matriz em Vitória-ES.

Na infração 01, refere-se a falta de recolhimento do ICMS, porque realizou operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de março de 2018 a dezembro de 2019.

O recorrente alega em seu recurso que, no período fiscalizado, transações de mercadoria sem o recolhimento do tributo teriam ocorrido entre os anos de 2018 e 2019, e que **devem ser considerados como isento de ICMS os produtos da NCM 3006.1090 (Hemostático - base celulose ou colágeno e Tela Inorgânica), em razão da Nova redação dada ao Anexo Único pelo Convênio ICMS 48/21, que altera o Convênio ICMS 01/99, seus efeitos é partir de 01/06/2021.**

No caso posto, é necessário apurar quais os equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, constantes no auto de infração são abarcados pela isenção na tributação do ICMS, nos termos dos Convênios CONFAZ 01/99 e 48/2021, de forma a comprovar se há ou não crédito tributário a ser exigido.

Não assiste razão ao recorrente, porque da leitura do Convênio ICMS 01/99 verifica-se que a isenção do ICMS às operações com equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, são apontadas no anexo a este convênio, os produtos classificados pela NBM/SH, de acordo com os itens 5, 6, 7 e 8:

Item 5. Nova redação dada ao item 5 pelo Conv. ICMS 48/21, efeitos a partir de 01.06.21:

3006.10.90	<i>Hemostático absorvível</i>
<i>Redação original, efeitos até 31.05.21</i>	
3006.10.90	<i>Hemostático (base celulose ou colágeno)</i>
3006.10.90	<i>Tela inorgânica pequena (até 100 cm²)</i>
3006.10.90	<i>Tela inorgânica média (101 a 400 cm²)</i>
3006.10.90	<i>Tela inorgânica grande (acima de 401 cm²)</i>

E, no auto de infração em debate, foram apontadas as seguintes NCM's e produtos considerados pela Fazenda como objeto de irregularidade:

CodItem	NCM	Desc rItem
'308013'	'30019090'	<i>Geistlich Bio-Gide (13 x 25mm)</i>
'308026'	'30061090'	<i>Geistlich Bio-Gide (25 x 25 mm)</i>

'500372'	'30061090'	<i>Geistlich Bio-Gide Compressed (20 x 30mm)</i>
'308034'	'30061090'	<i>Geistlich Bio-Gide(30 mm)</i>
'307531'		<i>Geistlich O.</i>
'307552'	'30019090	<i>Bio-Oss 50g(1-2mm)</i>
'306711'		<i>Geistlich Bio-Oss 2. 0Og(1-2mm)</i>
'307721'	'30061090'	<i>Geistlich Bio-Oss Pen o. 50g (1-2mm)</i> <i>Geistlich Mucograft (15 x 20mm)</i>
'307811'	'30061090'	<i>Geistlich Mucograft Seal</i>
'980.8	'30061090'	<i>GenDerm-GenDerm. LT/ SR</i>
'980. M'	'30061090'	<i>GenDerm-GenDerm. LT/ SR</i>
'925.s.o-75'	'30061090'	<i>GenMix - Enxerto Osseo Composto. LT/ SR</i>
'934.50.0-5'	'30061090'	<i>GenOx Inorg Esponjoso-Enxerto Osseo Baumer Inorgan</i>
'931.50.0-5'	'30061090'	<i>GenOx Org Cortical- Enxerto Osseo Baumer-Organico</i>
'915.50.05'	'30061090'	<i>GenPhos HA TCP-Enxerto Osseo Ceramico Bifasico</i>
'055.009'	'42022220'	<i>Maleta Especial NSK Motor</i>
'3500470060'	'90230000'	<i>MANDIBULA</i>
'946.BI.051515'	'30061090'	<i>OrthoGen Bloco- Enxerto Osseo Baumer Integral</i>

Nos autos consta a informação da Fiscalização de que foram considerados 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.

Já o recorrente coloca como exemplo a NCM 3006.1090 indicado os itens 5 (vigente até 31/05/2021) até o item 8 do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99 (Hemostático - base celulose ou colágeno e Tela Inorgânica).

Na Informação Fiscal, o Auditor coloca 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.

Então se conclui que não se tem como correto entender 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).

E segundo o STJ, é ausente a correlação de efetiva identidade entre a descrição da mercadoria prevista na norma que concede a isenção e a objeto da tributação, não é possível ampliar o benefício tributário conforme pretendido pelo contribuinte. (*AGRADO EM RECURSO ESPECIAL N° 231412 0 - RS (2 0 23 /00 7 0 634 - 2) Relator Ministro HERMAN BENJAMIN , 3 0/0 5/ 2 0 23 ; AgInt no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL N° 1733997 - RS (2 0 2 0/0 184611 - 5) Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES , 25/1 0/ 2 021).*

Dito isto, resta calro que a empresa Recorrente usou o benefício da isenção para produtos que não são isentos.

Ademais, isenção, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, inclusive o prazo de sua duração.

E ainda não se pode esquecer que a interpretação da legislação tributária é literal (art. art. 111, inciso I do CTN).

Pelo exposto acima, considero que nos autos ficou comprovado que houve o cometimento da infração e destaco que o levantamento fiscal foi efetuado com base com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) constantes no banco de dados da SEFAZ-BA que demonstrou que não houve recolhimento do ICMS referente às operações tributadas consideradas pelo Contribuinte/Recorrente como não tributadas, escrituradas nos livros fiscais próprios.

E, o Recorrente não apresentou elementos suficientes para elidir a exigência fiscal. Assim

mantendo a Infração 01 como subsistente.

No que toca a Infração 02, que trata de 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.

No caso em debate, se faz necessário analisar sobre 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).

O Recorrente, sustenta que quando se trata 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.

É certo que, **não existe a cobrança pelas transferências recebidas pelo contribuinte**, uma vez que o Recorrente não tem competência de exigir o imposto sobre transferência de empresa localizada em outro estado da Federação.

Assim, é preciso observar o que determina o 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 § 6º do art. 23 desta Lei:

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

b) 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.

E no que se refere as operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, a Fiscalização de forma acertada aplicou o § 8º, inciso I, desse mesmo artigo 8º da Lei nº 7.014/96. Então, resta esclarecido pela legislação que, na transferência somente não haverá antecipação do ICMS no caso de contribuinte da Bahia ser filial de indústria do remetente.

E, como no caso em debate, o remetente não tem estas características, deve efetuar a antecipação tributária na entrada das mercadorias, nos termos do § 8º, inciso I, desse mesmo artigo 8º da Lei nº 7.014/96.

§ 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;

O ponto importante a ser observado é de que as mercadorias são medicamentos originados do Estado do Espírito Santo, que é signatário do Convênio ICMS nº 234/2017, mas o remetente não tem inscrição de contribuinte substituto aqui no Estado da Bahia. Assim, correta a infração baseada no artigo 8º, § 5º da Lei Estadual nº 7.014/96.

§ 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”.

De igual forma, não procede o argumento do Recorrente 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*”, porque como houve a transferência para o estabelecimento do Recorrente na Bahia, não se concretizou o fato gerador futuro, previsto quando efetuado o recolhimento do imposto por substituição tributária pela empresa de Santa Catarina.

Então, no caso em debate ocorreu o 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.

No caso posto, a empresa/remetente não tem inscrição de contribuinte substituto aqui no Estado da Bahia. **E somente, 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.**

Então o caso em debate aplica-se a regra para remetente que não tem inscrição de contribuinte substituto aqui no Estado da Bahia, devendo o recolhimento 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.

Destaco mais uma vez que pelas regras do § 8º, inciso I da Lei nº 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.

Contudo, para os produtos autuados suas operações comerciais estão sujeitas à antecipação do ICMS na forma determinada pelo art. 8º, §§ 4º, 5º e 8º da Lei nº 7.014/96. Assim, é legal a cobrança do imposto quanto 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.

Assim, mantengo a substância da infração 02.

No que toca à multa a sua aplicação é em razão 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, II, alíneas “a” e “d” da Lei nº 7.014/96.

Ademais, o CONSEF 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 constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Assim, resta mantido o julgamento.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299430.0004/23-7, lavrado contra **DENTALVIX REPRESENTAÇÕES, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 59.852,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de março de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS