

PROCESSO - A. I. N° 1188670004/14-1
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - ODM COMÉRCIO E SERVIÇOS DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS ODONTOLÓGICOS LTDA (ODONTO MASTER)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0135-05/15
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/11/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0301-11/15

EMENTA: ICMS. SAÍDAS DE PRODUTOS ORTOPÉDICOS. CONVÊNIOS 47/97 E 126/2010. ISENÇÃO. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA NA NCM, COMPETÊNCIA DA SRF. A isenção prevista nos Convênios ICMS 47/97 e 126/2010 alcança todos os produtos ortopédicos, gênero do qual os produtos ortodônticos são espécies, independentemente de em quem estes serão aplicação. Compete exclusivamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRF proceder à classificação das mercadorias na mercadoria. Necessidade de conferir aos dispositivos regulamentares interpretação conforme às normas que lhes são hierarquicamente superiores. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em relação à Decisão da 5ª JJF que julgou Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 07/07/2014, para exigir do sujeito passivo crédito tributário no valor histórico de R\$ 237.970,07, em razão da constatação de recolhimento a menor do imposto nos exercícios de 2010, 2011 e 2012 decorrente da prática de operações tributáveis como não tributáveis.

Verificou a fiscalização que nos mencionados exercícios o contribuinte deu saída de produtos destinados à ortodontia com isenção quando, de acordo com o seu entendimento, tais operações são passíveis de tributação pelo ICMS.

Após a apresentação da defesa e prestação de informações fiscais os autos foram submetidos à apreciação por parte da 5ª JJF que, na assentada de julgamento datada de 21/07/2015, entendeu, unanimemente, julgar Improcedente o lançamento nos seguintes termos:

VOTO

Frente à controvérsia fiscal instaurada no presente processo, faz-se necessário, neste momento, reproduzir o inteiro teor dos Convênios instituidores do benefício da isenção, conjuntamente com as normas dos Regulamentos do imposto (1997 e 2012), que regulam as operações objeto da exigência fiscal.

Eis o teor dos textos normativos:

Omissis

As disposições acima reproduzidas prescrevem, sem a menor dúvida, que a isenção do ICMS alcança um rol significativo de produtos, centrando-se a controvérsia estabelecida nesses autos, ao alcance do benefício em relação ao item da norma que contempla os “artigos e aparelhos ortopédicos”, da posição NCM/SH 9021.10.10. Há, portanto, que se interpretar o alcance das determinações normativas, perquirindo se o item em questão alcança os produtos destinados aos tratamentos ortodônticos, de competência dos profissionais do ramo da odontologia, e mais ainda, se o benefício fiscal tem por condição inafastável, a destinação dos produtos tão somente para pessoas portadoras de deficiência física, se fazendo então necessária a comprovação, por laudo técnico, dessa destinação ou condição.

A condição de “deficiente físico” ou de “deficiência física” é a prevista no ordenamento jurídico brasileiro, no

Decreto Federal nº 5.296/04, art. 5º, §1º, I, "a", c/c Decreto nº 3.298/99, art. 4º, I, com o seguinte conteúdo:

"É a alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física, apresentando-se sob a forma de paraplegia (perda total das funções motoras dos membros inferiores); paraparesia (perda parcial das funções motoras dos membros inferiores); monoplegia (perda total das funções motoras de um só membro: inferior ou superior); monoparesia (perda parcial das funções motoras de um só membro: inferior ou superior); tetraplegia (perda total das funções motoras dos membros inferiores e superiores); tetraparesia (perda parcial das funções motoras dos membros inferiores e superiores); triplegia (perda total das funções motoras em três membros); triparegia (perda parcial das funções motoras em três membros); hemiplegia (perda total das funções motoras de um hemisfério do corpo - direito ou esquerdo); hemiparesia (perda parcial das funções motoras de um hemisfério do corpo - direito ou esquerdo); ostomia (intervenção cirúrgica que cria um ostoma - abertura, ostio - na parede abdominal para adaptação de bolsa de fezes e/ou urina; processo cirúrgico que visa à construção de um caminho alternativo e novo na eliminação de fezes e urina para o exterior do corpo humano - colostomia: ostoma intestinal; urostomia: desvio urinário); amputação ou ausência de membro (perda total ou parcial de um determinado membro ou segmento de membro); paralisia cerebral (lesão de uma ou mais áreas do sistema nervoso central, tendo como consequência alterações psicomotoras, podendo ou não causar deficiência mental); nanismo (deficiência acentuada no crescimento); membros com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho de funções; b) deficiência auditiva: perda bilateral, parcial ou total, de quarenta e um decibéis (dB) ou mais, aferida por audiograma nas freqüências de 500Hz, 1.000Hz, 2.000Hz e 3.000Hz; c) deficiência visual: cegueira, na qual a acuidade visual é igual ou menor que 0,05 no melhor olho, com a melhor correção óptica; a baixa visão, que significa acuidade visual entre 0,3 e 0,05 no melhor olho, com a melhor correção óptica; os casos nos quais a somatória da medida do campo visual em ambos os olhos for igual ou menor que 60º; ou a ocorrência simultânea de quaisquer das condições anteriores; d) deficiência mental: funcionamento intelectual significativamente inferior à média, com manifestação antes dos dezoito anos e limitações associadas a duas ou mais áreas de habilidades adaptativas, tais como: 1. comunicação; 2. cuidado pessoal; 3. habilidades sociais; 4. utilização dos recursos da comunidade; 5. saúde e segurança; 6. habilidades acadêmicas; 7. lazer; e, 8. trabalho; e) deficiência múltipla - associação de duas ou mais deficiências; e, é também considerada equiparada a deficiente a pessoa com mobilidade reduzida, ou seja, que, não se enquadrando no conceito de pessoa portadora de deficiência, tenha, por qualquer motivo, dificuldade de movimentar-se, permanente ou temporariamente, gerando redução efetiva da mobilidade, flexibilidade, coordenação motora e percepção.

É importante ter em mente que o conceito de deficiência inclui a incapacidade relativa, parcial ou total, para o desempenho das atividades dentro do padrão considerado normal para o ser humano. A pessoa com deficiência pode desenvolver atividades laborais desde que tenha condições e apoios adequados às suas características.

Estabelecidas essas premissas passaremos doravante ao exame das questões centrais ou nucleares que integram a presente lide administrativa.

Numa primeira leitura que fizemos do conjunto normativo posto, envolvendo os dois Convênios editados no âmbito do CONFAZ, conjuntamente com as prescrições dos Regulamentos do imposto, nos pareceu ser claro de que não haveria como inserir no tratamento isACIONAL reclamado pela defesa, as operações promovidas pela empresa autuada, visto que não houve, nos autos processo, qualquer demonstração probatória de que os itens comercializados foram efetivamente entregues ou empregados na terapêutica de pessoas portadoras de deficiência física.

Todavia, ao me debruçar de forma mais atenta no conteúdo dos textos dos Convênios instituidores do benefício fiscal, verifiquei que as isenções ali estabelecidas tinham um alcance mais amplo. Essa circunstância se revelou de forma mais acentuada ou evidente, após a edição do Conv. ICMS 126/10, que na sua ementa prescreveu, de forma objetiva, que a isenção de ICMS ali firmada tinha por destinação as "operações com artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas e outros que específica".

Duas particularidades nos chamaram a atenção.

Primeiramente, a ementa do Convênio ICMS 126/10, ao declarar o que se visava excluir da tributação do imposto, estabeleceu que conteúdo da norma, apesar de ser taxativo (*numerus clausus*), contemplava produtos diversos, entre eles, aparelhos ortopédicos, aparelhos para fraturas e outros.

Em segundo lugar, o referido Convênio foi recepcionado pelo Estado da Bahia, através de específico ato de ratificação, ocasião em que não ficou expressamente estabelecido, em relação a todos os produtos listados na norma, que o alcance ou aplicação do tratamento isentivo visava alcançar tão somente as operações que tivessem por finalidade o uso ou tratamento de pessoas portadoras de deficiência física.

Essa constatação é facilmente perceptível a partir da leitura do rol de mercadorias beneficiadas, que abrange itens de diversificada aplicação e em variados tipos de tratamentos nas áreas da medicina e da odontologia. Só para ilustrar, pode-se identificar na lista que integra o Convênio a presença de produtos de destinação

específica para pessoas portadoras de deficiência física ou inválidas, a exemplo do item I (barra de apoio para portador de deficiência física, NCM 7615.20.00); item II (cadeira de rodas e outros veículos para inválidos, mesmo com motor ou outro mecanismo de propulsão: a) sem mecanismo de propulsão, NCM 8713.10.00; b) outros, NCM 8713.90.00); item III (partes e acessórios destinados exclusivamente a aplicação em cadeiras de rodas ou em outros veículos para inválidos, NCM 8714.20.00).

Porém, pode ser observado também que na elaboração da norma matriz do benefício houve a inserção de outros produtos, que nenhuma relação apresentam com aquela específica destinação, voltada à terapêutica de pessoas portadoras de deficiência física.

Vejamos então alguns exemplos, extraídos exatamente das normas instituidoras do benefício fiscal.

No Convênio ICMS 126/10 está contemplado um rol de produtos (aparelhos e artigos), integrantes do item IV da Cláusula Primeira, que diferentemente das demais mercadorias listadas, não houve, da parte do legislador, qualquer comando que vinculasse o gozo da isenção a uma destinação que visasse alcançar um específico tipo de paciente. Essa relação envolve as seguintes descrições: “próteses articulares e outros aparelhos de ortopedia ou para fraturas: a) próteses articulares: 1. femurais, NCM 9021.31.10; 2. mioelétricas, NMC 9021.31.20; 3. outras, NCM 9021.31.90; b) outros: 1. artigos e aparelhos ortopédicos, NCM 9021.10.10; 2. artigos e aparelhos para fraturas, NCM 9021.10.20; c) partes e acessórios: 1. de artigos e aparelhos de ortopedia, articulados, NCM 9021.10.91; 2. outros, NCM 9021.10.99”.

Parece-nos que seria totalmente incoerente se interpretar, por exemplo, que a isenção das operações com artigos e aparelhos destinados a tratamento de fraturas, da posição NCM/SH 90.21.10.20, só alcançasse a utilização desses produtos nos procedimentos médicos voltados para pessoas portadoras de deficiência física. O texto da norma expressamente não restringiu o benefício para as operações visando o atendimento desse tipo especial de paciente, visto que as intervenções médicas visando corrigir e tratar as fraturas alcançam um amplo espectro de pessoas, sejam elas deficientes físicas ou não.

De igual modo, também não vislumbramos essa especificidade para as intervenções médicas relacionadas com a especialidade ortopédica, que objetivam preservar ou restaurar a anatomia e/ou funcionalidade dos ossos que compõem o esqueleto humano e as formações associadas, entre elas aquelas que integram o complexo dentofacial.

Pode-se observar, portanto, que para o rol de mercadorias do item IV, da Cláusula primeira, do Conv. ICMS 126/10, o benefício fiscal não foi condicionado a qualquer destinação específica, especialmente aquelas voltadas para as pessoas portadoras de deficiência, constituindo uma clássica hipótese de isenção objetiva ou real, que recai sobre determinadas mercadorias, não importando se ao final da cadeia de circulação os produtos venham a ser utilizados por categorias distintas de pacientes, sejam eles portadores ou não de deficiência.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado ao Conv. ICMS 47/97, cujas normas vigoraram até 30/11/2010, visto que a relação de produtos beneficiados com a isenção do imposto é a mesma que foi utilizada para a elaboração da norma sucessora – o Convênio ICMS 126/10, cujas regras ainda se encontram vigentes no ordenamento.

Por sua vez, as disposições do RICMS de 1997 (Dec. nº 6.284/97 - art. 24, inc. I) e do RICMS de 2012 (Dec. nº 13.780/12 - art. 264, inc. XLIX), que de maneira uniforme, estabeleceram que a isenção do imposto visava atingir as operações de saídas dos produtos destinados a uso ou atendimento de deficientes físicos, comporta interpretação conforme, ou seja, o texto das normas regulamentares são plenamente aplicáveis, mas, em conformidade e nos exatos termos das prescrições dos Convênios 47/97 e 126/10. Esses convênios, conforme já frisamos linhas acima, cada qual no seu período de vigência, constituem as normas instituidoras benefício (a matriz normativa da isenção). Foram editados no âmbito do CONFAZ e se fundamentam nas disposições da Constituição Federal, especialmente no art. 155, inc. II, § 2º, inc. XII, letra “g” da Lei Maior e nas prescrições da Lei Complementar nº 24/75.

O Estado da Bahia, por ser signatário dos citados Convênios, não inseriu na sua legislação interna normas contrárias às pactuadas com as demais unidades da Federação, até porque os acordos interestaduais relacionados a benefícios fiscais são ratificados pelo Estado, em atos específicos, de forma que as normas neles encartadas, após os atos ratificadores, passam a integrar também a sua legislação interna. Nessa perspectiva, a condição de que as mercadorias fossem direcionadas para uso ou tratamento de específicos pacientes portadores de deficiência física, de acordo com o que se encontra estabelecido nos Regulamentos de 1997 e 2012, só pode ser lida de forma conjunta com as disposições dos Convênios instituidores do benefício, com alcance restrito aos produtos, que por suas próprias características, comportam aquela específica destinação, a exemplo, do que ocorre com os seguintes itens: **barra de apoio para portador de deficiência física; cadeira de rodas e outros veículos para inválidos, além de suas partes e acessórios; partes de próteses modulares que substituem membros superiores ou inferiores; aparelhos para facilitar a audição dos surdos e suas partes e acessórios; e, implantes cocleares.**

Mostra-se, portanto, sem lastro jurídico a interpretação da autuante de que a isenção estabelecida nos Convênios 47/97 e 126/10 é somente aplicável às operações que destinem a totalidade das mercadorias listadas

nos referidos acordos visando unicamente o tratamento ou o uso por pessoas portadoras de deficiência física.

Passaremos agora a enfrentar a questão atinente ao alcance do benefício em relação ao item da norma que contempla os “artigos e aparelhos ortopédicos”, NCM nº 9021.10.10, perquirindo se o item em questão abrange os produtos destinados aos tratamentos ortodônticos, aplicados nas terapêuticas conduzidas pelos profissionais do ramo da odontologia.

No que se refere a este ponto a auditora autuante sustentou, por ocasião da informação fiscal, que se o legislador quisesse estender a isenção a todo e qualquer produto ortopédico, destinado genericamente a qualquer usuário, teria incluído na relação de produtos do Conv. ICMS 47/97 uma subposição relacionada com os “artigos e aparelhos de prótese dentária”.

Entendemos que os argumentos da autuante são totalmente incapazes de sustentar a exigência fiscal. Explicito a seguir, com maiores detalhes, as razões que me levaram a essa conclusão.

No rol de produtos beneficiados com a isenção estão inseridos os artigos e aparelhos ortopédicos, da posição NCM/SH 9021.10.10. A dúvida que foi suscitada neste processo é se os produtos ortodônticos estão incluídos no referido código da Nomenclatura Comum do Mercosul.

Acerca dessa questão o ordenamento jurídico pátrio remeteu para a Receita Federal do Brasil a competência de dirimir as questões relacionadas ao correto enquadramento dos produtos na Nomenclatura Comum de Mercadorias, através da solução de consultas formuladas pelas partes interessadas e por meio da edição de Instruções Normativas (I.N.), visando à divulgação de Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias (NESH).

Através da edição da I.N. nº 807, de 11/01/2008 (DOU de 07.02.2008), ficou estabelecido fazer parte do rol de artigos e aparelhos ortopédicos, do Código NCM 90.21.10.10 – os destinados tanto à prevenção ou a correção de deformidades físicas, quanto a dar sustentação ou amparar partes do corpo após uma doença, intervenção cirúrgica ou fratura – e os artigos de ortodontia (aparelhos para correção, arcos, anéis, etc.) utilizados para corrigir as deformidades da arcada dentária.

Fundamentado no enquadramento estabelecido pela Receita Federal nas notas explicativas constantes da I.N. nº 807/2008, foram formuladas respostas aos processos de consultas de nº 413, 414 e 415, pela unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) da 9ª Região Fiscal. Essas soluções se encontram reproduzidas na peça de defesa, à fl. 66 dos autos, e podem ser consultadas na Internet, no site www.legisweb.com.br/legislacao/?id=257023. Essas soluções de consulta à SRF firmara o entendimento de que os “braquetes ortodônticos”, os “fios ortodônticos” e os “tubos ortodônticos de aço inoxidável”, estão incluídos no rol do Código NCM 9021.10.10, conforme se pode ler abaixo:

omissis

Fica evidente, portanto, que ao se aplicar as regras que normatizam a classificação dos produtos nos códigos que integram a NBM/SH, os artigos e aparelhos de ortodontia estão contemplados na posição de NCM 9021.10.10, de forma que a eles se aplicam as regras de isenção derivadas das disposições do Conv. ICMS 47/97 e Conv. ICMS 126/10.

Observo, por fim, que se o legislador desejasse excluir do benefício da isenção as operações com os produtos ortodônticos, poderia fazê-lo, desde que expressamente, declarasse essa circunstância nas disposições do Convênio. Na ausência dessa norma excludente a interpretação que norteou a lavratura do A.I. fica sem sustentação.

Frente ao acima exposto, nosso voto é pela IMPROCEDÊNCIA “in totum” do Auto de Infração.

Como se verifica do voto condutor do acórdão acima reproduzido, os membros integrantes da 5ª JJF integralmente a exigência ao entendimento de que a isenção concedida pelos Convênios 47/07 e 126/2010 é aplicável a todos os aparelhos e equipamentos ortopédicos, gênero do qual os aparelhos e equipamentos ortodônticos são espécies, independentemente de estes virem a ser aplicados na terapêutica de pessoas portadoras de deficiência física.

Em face do quanto disposto no inciso I do artigo 169 do RPAF foi interposto Recurso de Ofício com vistas ao reexame da matéria por parte desta instância de julgamento.

Sem opinativo da PGE/PROFIS por se tratar de Recurso de Ofício.

VOTO

Da análise dos autos constato que a decisão de base não merece qualquer reforma.

Com efeito, da análise do texto do Convênio ICMS 126/2010 conclui-se que a isenção do ICMS é

concedida aos aparelhos e equipamentos de uso médico, cujas NCM'S encontram-se ali especificadas. Não há na mencionada norma legal quaisquer restrições ao fim a que devem se destinar. No mesmo sentido dispõe o respectivo ato ratificador.

Nestes termos, não vislumbo outro caminho a perfilar senão o de conferir às normas insertas no inciso I do art. 24 do Decreto nº 6.284/97 e no inciso XLIX do artigo 264 do Decreto nº 13.780/12 interpretação conforme aos Convênios que lhe são hierarquicamente superiores, tal como procedeu, de forma louvável, o órgão julgador *a quo*.

De igual maneira, entendo acertado o posicionamento do nobre relator de primeira instância no sentido de que os aparelhos ortodônticos se constituem em espécies do gênero aparelhos ortopédicos, entendimento que encontra respaldo em expressa orientação da Receita Federal do Brasil conferida através de diversas respostas a consultas formuladas por contribuintes.

Diante de tais considerações, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício para manter o acórdão recorrido em todos os seus termos e com base em seus próprios fundamentos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **1188670004/14-1**, lavrado contra **ODM COMÉRCIO E SERVIÇOS DE EQUIPAMENTOS E MATERIASI ODONTOLÓGICOS LTDA. (ODONTO MASTER)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS