

A. I. Nº - 118867.0004/14-1
AUTUADO - ODM COMÉRCIO E SERVIÇOS DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS ODONTOLÓGICOS LTDA.
AUTUANTE - JANETE BORGES SAMPAIO
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 04.08.2015

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0135-05/15

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. SAÍDAS ACOBERTADAS POR NOTAS E CUPONS ECF. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Operações com produtos ortodônticos, incluídos no rol de artigos e aparelhos ortopédicos da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM/SH, na posição 9021.10.10. Saídas beneficiadas com a isenção do imposto, por força das disposições contidas nos Convênios ICMS 47/1997 e 126/2010, que após os atos de ratificação, passaram a integrar a legislação interna do Estado da Bahia. Para os produtos da posição NCM/SH 90.21.10.10, o benefício fiscal é incondicionado, não se aplicando aos mesmos a exigência de destinação específica visando o tratamento ou uso por pessoas portadoras de deficiência física. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 27/06/2014, para exigir ICMS no valor total histórico de R\$ 237.970,07, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “a”, da Lei nº 7.014/96. O lançamento é composto da seguinte imputação:

Infração 1 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regulamente escrituradas. Fatos geradores verificados nos exercícios de 2010, 2011 e 2012, meses de janeiro a dezembro. Relatórios que subsidiam o Auto de Infração: fls. 07 a 09 do PAF (relatório sintético) e relatório analítico (em CD – fl. 57), com dados extraídos do arquivo MDF – memória fita detalhe, obtido da impressora com número de série BE0509756100000033834. Consta no campo “descrição dos fatos” do A.I. que o contribuinte deu tratamento de isenção a operações de saídas de mercadorias tributáveis pelo ICMS.

O contribuinte foi notificado do lançamento, via A.R. (aviso de recebimento), em 27/07/14, (doc. fl. 59).

Em 18/08/2014, o sujeito passivo, através de seus advogados constituídos através dos instrumentos juntados às fls. 75 a 81 e na forma do contrato social da empresa, protocolizou a sua defesa administrativa.

No manejo da impugnação administrativa busca o contribuinte enquadrar as operações de saídas com produtos ortodônticos, por ele promovidas, na norma isentiva dos Convênios ICMS 47/1997 e 126/2010, sustentando que o código nº 9021.10.10, da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM/SH, não obstante cuidar de artigos e aparelhos ortopédicos, também alcançaria aqueles destinados à ortodontia, visto que possuem igual natureza.

Argumentou a defesa que a ortodontia apesar de corrigir eventuais desvios dentários com finalidade estética, visa, primordialmente, promover correções de deficiências físicas no complexo dentofacial. Em suma, segundo o entendimento da defendente, a ortodontia está diretamente ligada ao tratamento ortopédico que visa corrigir as deficiências que afetam a estrutura óssea do

maxilar e da mandíbula, através da correção dos dentes mal posicionados com reflexos nas funções diretamente ligadas à musculatura facial do paciente, entre elas a respiração, a deglutição e a fala.

Por conta dessas finalidades a defesa informou na própria peça impugnatória, inserida à fl. 66 dos autos, que a Receita Federal do Brasil, em resposta aos processos de consultas de nºs 413, 414 e 415, consignou que produtos destinados à ortodontia estão incluídos no rol da NCM/SH, na posição 9021.1010 (artigos e aparelhos ortopédicos), entre eles: a) braquetes ortodônticos, de aço inoxidável; b) fios ortodônticos; c) artigos de aço inoxidável denominados de tubos ortodônticos.

Citou também a Decisão Normativa CAT – SP, nº 04, publicada em 02/08/2007, com o seguinte conteúdo:

5. No que diz respeito especificamente à utilização buco-maxilo-facial, ressalte-se que, de acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH, Tomo IV, Seção XVIII, 9021, classificam-se nesses códigos APENAS e TÃO SOMENTE:

5.1. relativamente aos artigos e aparelhos ortopédicos (código NBM/SH 9021.10.10):

5.1.1. os que se destinam a prevenir ou a corrigir alguma deformidade física, como os aparelhos para maxilares e os artigos de ortodontia utilizados para corrigir deformidades da arcada dentária (aparelhos para correção, arcos, anéis, etc);

Ressaltou mais à frente que mesmo não tendo o Conv. ICMS 126/10 firmado regra quanto à necessidade de que as operações envolvendo os produtos da NCM nº 9021.10.10 fossem destinados a “uso ou atendimento de deficientes físicos” para serem considerados isentos, a empresa autuada não desconheceu essa condição estabelecida nos RICMS de 1997 e 2012, restringindo as vendas a dentistas e clínicas odontológicas para utilização nos atendimentos deficientes físicos e nos tratamentos ortodônticos.

Enfatizou ainda que as notas fiscais de aquisição dos produtos junto ao fabricante foram todas emitidas com a NCM nº 9021.10.10, alvo da isenção. Já em relação às operações de saídas subsequentes, apresentou, por amostragem, dois cupons fiscais para fins de demonstrar que a destinação dada aos produtos foi sempre para profissionais odontólogos, com a indicação da respectiva inscrição no Conselho Regional da profissão. Entende a defesa ter cumprido, portanto, fielmente o que determinavam as normas isentivas contidas nos Regulamentos do ICMS de 1997 e 2012.

Por fim a defesa sustentou que em momento algum a autuante fez prova no PAF de que as operações objeto da exigência fiscal não estavam contempladas pela isenção estabelecida nas normas de regência do tributo.

Finalizou a peça defensiva formulando pedido pela improcedência do Auto de Infração.

A autuante, por sua vez, ao contraditar os argumentos empresariais, afirmou que a matéria tratada nos autos deve ser interpretada à luz do ordenamento baiano, que detém a competência plena para regular o ICMS. Que a isenção a que faz referência as normas dos Convênios e dos RICMS, de 1997 e 2012, são direcionadas à pessoa do deficiente. Portanto, para o gozo da isenção, seria imprescindível a juntada aos autos de prova documental visando atestar a condição dos destinatários das mercadorias. Frisou ainda que tal comprovação só se daria com a apresentação de um laudo específico e individualizado para cada destinatário, demonstrando a deficiência física e a necessidade de utilização dos artigos ou aparelhos ortopédicos.

Pontuou que as normas isencionais devem ser interpretadas literalmente, de acordo com o disposto no art. 111, inc. II, do CTN, não cabendo analogia ou qualquer outra forma de interpretação que possibilite a utilização do benefício fiscal da isenção. A norma isencional estaria, portanto, alcançando os produtos classificados nos códigos NCM relacionados na norma, desde que as mercadorias fossem efetivamente destinadas a pessoas portadoras de deficiência física ou auditiva. A auditora autuante sustentou ainda 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. 47/97 uma subposição relacionada aos “*artigos e aparelhos de prótese dentária*”.

Conclui a peça informativa mantendo o entendimento pela total procedência da autuação.

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:

CONVÊNIO ICMS 47/1997 (ratificação nacional através do Ato Cotepe-ICMS 07/97. Efeitos até 30/11/2010. Revogado pelo Conv. ICMS 126/2010)

Concede isenção do ICMS às operações com equipamentos ou acessórios destinados a portadores de deficiência física ou auditiva e exclui produtos da lista anexa ao Convênio ICMS 38/91, de 07.08.91, que concede isenção do ICMS nas aquisições de equipamentos e acessórios destinados às instituições que atendam aos portadores de deficiência física, auditiva, mental, visual e múltipla.

O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, na 86ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Palmas, TO, no dia 23 de maio de 1997, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

Nova redação dada à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 38/05, efeitos a partir de 25.04.05.

Cláusula primeira - Ficam isentas do ICMS as operações com os produtos a seguir indicados, classificados na posição, subposição ou código da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM:

ITEM	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	NCM
1	Barra de apoio para portador de deficiência física	7615.20.00
2.	Cadeira de rodas e outros veículos para inválidos, mesmo com motor ou outro mecanismo de propulsão:	
2.1	- sem mecanismo de propulsão	8713.10.00
2.2	- outros	8713.90.00
3	Partes e acessórios destinados exclusivamente a aplicação em cadeiras de rodas ou em outros veículos para inválidos	8714.20.00
4	Próteses articulares e outros aparelhos de ortopedia ou para fraturas:	
4.1	Próteses articulares:	
4.1.1	- femurais	9021.31.10
4.1.2	- mioelétricas	9021.31.20
4.1.3	- outras	9021.31.90
4.2	Outros:	
4.2.1	- artigos e aparelhos ortopédicos	9021.10.10
4.2.2	- artigos e aparelhos para fraturas	9021.10.20
4.3	Partes e acessórios:	
4.3.1	- de artigos e aparelhos de ortopedia, articulados	9021.10.91
4.3.2	- outros	9021.10.99
5	Partes de próteses modulares que substituem membros superiores ou inferiores	9021.39.91
6	Outros	9021.39.99
7	Aparelhos para facilitar a audição dos surdos, exceto as partes e acessórios	9021.40.00
8	Partes e acessórios:	
8.1	- de aparelhos para facilitar a audição dos surdos	9021.90.92

Cláusula segunda Não será exigido o estorno do crédito fiscal de que trata o artigo 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Cláusula terceira - Passa a vigorar com a seguinte redação o item a seguir da lista anexa ao [Convênio ICMS 38/91](#), de 7 de agosto de 1991:

" 9021.30	Outros artigos e aparelhos de prótese, exceto os produtos classificados nos códigos 9021.30.91 e 9021.30.99"
-----------	--

Cláusula quarta Ficam excluídos da lista anexa ao [Convênio ICMS 38/91](#), de 7 de agosto de 1991, os produtos a seguir discriminados:

DESCRIÇÃO DO PRODUTO	NBM/SH
Próteses articulares e outros aparelhos de ortopedia ou para fraturas	9021.1
Aparelhos para facilitar a audição dos surdos, exceto as partes e acessórios	9021.40.00

Cláusula quinta Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, ficando revogado o [Convênio ICMS 137/94](#), de 7 de dezembro de 1994.

Palmas, TO, 23 de maio de 1997.

CONVÊNIO ICMS 126/2010 (ratificação nacional através do Ato Declaratório 11/10 – efeitos a partir de 1º/12/2010)

Concede isenção do ICMS às operações com artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas e outros que especifica.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 139ª reunião ordinária, realizada em Belo Horizonte, MG, no dia 24 de setembro de 2010, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

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

I - barra de apoio para portador de deficiência física, 7615.20.00;

II - cadeira de rodas e outros veículos para inválidos, mesmo com motor ou outro mecanismo de propulsão:

a) sem mecanismo de propulsão, 8713.10.00;

b) outros, 8713.90.00;

III - partes e acessórios destinados exclusivamente a aplicação em cadeiras de rodas ou em outros veículos para inválidos, 8714.20.00;

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

a) próteses articulares:

1. femurais, 9021.31.10;

2. mioelétricas, 9021.31.20;

3. outras, 9021.31.90;

b) outros:

1. **artigos e aparelhos ortopédicos, 9021.10.10;**

2. artigos e aparelhos para fraturas, 9021.10.20;

c) partes e acessórios:

1. de artigos e aparelhos de ortopedia, articulados, 9021.10.91;

2. outros, 9021.10.99;

V - partes de próteses modulares que substituem membros superiores ou inferiores, 9021.39.91;

VI - outras partes e acessórios, 9021.39.99;

VII - aparelhos para facilitar a audição dos surdos, exceto as partes e acessórios, 9021.40.00;

VIII - partes e acessórios de aparelhos para facilitar a audição dos surdos, 9021.90.92.

Acrescido o inciso IX ao caput da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 30/12, efeitos a partir de 01.06.12.

IX - implantes cocleares, 9021.90.19.

Parágrafo único. Não será exigido o estorno do crédito fiscal de que trata o art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Cláusula segunda Fica revogado o [Convênio ICMS 47/97](#), de 23 de maio de 1997.

Cláusula terceira Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da ratificação.

RICMS de 1997 – art. 24, inc. I – Regulamento aprovado pelo Dec. 6.284/97:

Art. 24. São isentas do ICMS as operações com bens para uso ou atendimento de deficientes físicos:

I - as saídas dos produtos indicados no Conv. ICMS 126/10;

(redação do art. 24, I, dada pela alteração nº 129 (Dec. 12.444), efeitos a partir de 01/12/10).

Obs. Na redação anterior, aplicável ao período de vigência do Conv. ICMS 47/97, o texto do RICMS/97 apresentava o mesmo conteúdo das disposições do Convênio, com a listagem, nominando todos os produtos beneficiados e respectiva classificação na NCM/SH.

RICMS de 2012 – art. 264, inc. XLIX - Decreto nº 13.780/12, com efeitos a partir de 1º/04/2012:

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:
(...)

XLIX - as saídas dos produtos para uso ou atendimento de deficientes físicos indicados no Conv. ICMS 126/10;

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); triparesia (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 frequências 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 isencional 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 especifica*”.

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 abarca 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 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, NCM 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 abarca 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 firmaram 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:

29.06.2010	<p>Processo de Consulta nº 415/09 Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 9a. RF - Aduaneira Assunto: Classificação de Mercadorias Ementa: Código TEC Mercadoria 9021.10.10 Artigos de aço inoxidável denominados tubos ortodônticos, destinados a serem colados diretamente em dentes para servir de base e encaixe a fios, arcos pré-contornados, elásticos ortodônticos e outros produtos auxiliares, com vistas à correção de deformidades da arcada dentária, apresentados em embalagem para venda direta a dentistas. Dispositivos Legais: RGI/SH 1 (textos da Nota 1 "h" da Seção XV, Nota 6 do Capítulo 90 e da posição 90.21), 6 (texto da subposição 9021.10) e RGC/NCM 1 (texto do item 9021.10.10) da TEC, aprovada pela Resolução Camex n.º 43/2006, de 2006; subsídio Nesh, aprovadas pelo Dec. Nº 435, de 1992, atualizadas pela IN RFB n.º 807, de 2008. EDUARDO KLEIN - Chefe da Divisão (Data da Decisão: 21.10.2009)</p>
------------	---

29.06.2010	<p>Processo de Consulta nº 414/09 Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 9a. RF - Aduaneira Assunto: Classificação de Mercadorias Ementa: Código TEC Mercadoria 9021.10.10 Fios ortodônticos pré-conformados na forma ovóide (arcos), de 15,5cm de comprimento, com seção circular, quadrada ou retangular, de liga níquel-titânio (55,79% níquel e 43,98% titânio, em peso), utilizados em conjunto com braquetes (brackets), tubos e/ou botões ortodônticos, com vistas à correção de deformidades da arcada dentária, denominados comercialmente "fios NiTi", apresentados em embalagem para venda direta a dentistas. Dispositivos Legais: RGI/SH 1 (textos da Nota 1 "h" da Seção XV, Nota 1 "c" do Capítulo 75, Nota 6 do Capítulo 90 e da posição 90.21), 6 (texto da subposição 9021.10) e RGC/NCM 1 (texto do item 9021.10.10) da TEC, aprovada pela Res. Camex n.º 43, de 2006; subsídios Nesh, aprovadas pelo Dec. N.º 435, de 1992, atualizadas pela IN RFB n.º 807, de 2008. EDUARDO KLEIN Chefe da Divisão (Data da Decisão: 21.10.2009 29.06.2010)</p>
29.06.2010	<p>Processo de Consulta nº 413/09 Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 9a. RF - Aduaneira Assunto: Classificação de Mercadorias Ementa: Código TEC Mercadoria 9021.10.10 Braquetes (brackets) ortodônticos, de aço inoxidável, destinados a serem colados diretamente em dentes para servir de base e encaixe a fios, arcos pré-contornados, elásticos ortodônticos e outros produtos auxiliares, com vistas à correção de deformidades da arcada dentária, apresentados em embalagem para venda direta a dentistas. Dispositivos Legais: RGI/SH 1 (textos da Nota 1 "h" da Seção XV, Nota 6 do Capítulo 90 e da posição 90.21) e 6 (texto da subposição 9021.10) e RGC/NCM 1 (texto do item 9021.10.10) da TEC, aprovada pela Resolução Camex n.º 43, de 2006; subsídio Nesh, aprovadas pelo Dec. N.º 435, de 1992, atualizadas pela IN RFB n.º 807, de 2008. EDUARDO KLEIN - Chefe da Divisão (Data da Decisão: 21.10.2009)</p>

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.

Observe, 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **118867.0004/14-1**, lavrado contra **ODM COMÉRCIO E SERVIÇOS DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS ODONTOLÓGICOS LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2015.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA