

**A. I. Nº** - 293873.0015/15-2  
**AUTUADO** - ODM COMÉRCIO E SERVIÇOS DE MATERIAIS ODONTOLÓGICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - RITA DE CÁSSIA BITTENCOURT NERI  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 25.05.2016

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0085-05/16

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTA FISCAL. FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO – OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL CARACTERIZADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. LANÇAMENTO DO TRIBUTO. Obviamente quis o legislador privilegiar todo tipo de tratamento relativo ao uso de equipamentos ortopédicos de uso no aparelho locomotor, auditivo e bucal, sem qualquer distinção do destinatário, sem sopesar a natureza do tratamento quanto à proeminência estética de aparelhos ortodônticos em detrimento da sua essencialidade. O entendimento da GECOT/DITRI colide, portanto, com a interpretação recomendada pelo art. 111 do CTN por aplicar restrições à isenção que não estão aventadas no Convênio 126/10. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 15/12/2015 para lançar ICMS por haver praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no total de R\$242.646,47, acrescida da multa de 60%.

O contribuinte ingressou com defesa tempestiva, às fls. 12/32 quando alega que a autuante se equivoca quando afirma que os produtos comercializados nas operações autuadas não estariam cobertos por isenção, pois, segundo “*um parecer*” emitido pela GECOT em 2011, “*o benefício não alcança os aparelhos ortodônticos*”.

Que importa frisar que a Impugnante sofreu, em 22/07/2014, autuação pelo suposto cometimento de infração idêntica à que ora se combate, porém relativa ao período entre os anos de 2010 e 2012, a qual foi devidamente impugnada e julgada improcedente pela 5ª JJF, decisão esta ratificada pela 1ª Câmara deste CONSEF.

Assim, a Impugnante passa a demonstrar, nas linhas a seguir, a total improcedência do Auto de Infração ora impugnado, vez que não possui sustentação jurídica neste ordenamento, assim como não possuía o Auto de Infração nº 118867.0014/14-1, já julgado improcedente por este Conselho.

Que no ano de 1997 restou editado, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, o Convênio ICMS nº 47 que previu a isenção de ICMS nas operações com determinados produtos destinados a portadores de deficiência física ou auditiva, incluindo sob o código nº 9021.19.10, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH, os artigos e aparelhos ortopédicos.

Posteriormente, o CONFAZ editou novo Convênio ICMS nº 38/05, que alterou o Convênio acima, mas apenas para ajustar a norma de isenção ao novo código de Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, oportunidade em que os “artigos e aparelhos ortopédicos” receberam a numeração 9021.10.10.

O Convênio ICMS nº 47/97 produziu efeitos até 30/11/2010, momento em que foi revogado pelo Convênio ICMS nº 126/10, o qual, na mesma linha das normas anteriores, isentou de ICMS as operações com mercadorias que sejam artigos e aparelhos ortopédicos, mantendo a mesma codificação anterior. Para melhor ilustrar, cumpre transcrever trecho do Convênio vigente.

CONVÊNIO ICMS 126, DE 24 DE SETEMBRO DE 2010

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

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

*(...)*

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

*(...)*

*b) outros:*

*1. artigos e aparelhos ortopédicos, 9021.10.10;*

Não obstante os dispositivos supramencionados cuidem de artigos e aparelhos ortopédicos, cumpre frisar que aqueles destinados à ortodontia possuem igual natureza. Isto, pois, embora a Ortodontia seja vulgarmente conhecida pela sociedade civil como a área da Odontologia destinada apenas a corrigir eventuais desvios dentários, com finalidade estética, é certo que não se resume a isto, vez que, em verdade, visa, primordialmente, a correção de deficiências físicas ou deformidades no complexo dentofacial. Que, não obstante a Ortodontia indiretamente produza reflexos na estética facial, sua aplicação serve diretamente ao tratamento ortopédico de deficiências físicas ou deformidades que afetam a estrutura óssea da maxila e mandíbula, de forma que os produtos ortodônticos não possuem finalidade estética.

Para que não restem dúvidas quanto à natureza ortopédica do tratamento ortodôntico e seu enquadramento, a 9ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em resposta às soluções de consultas nº 413, 414 e 415 de 21/10/2009 consignou que produtos destinados à ortodontia estão incluídos no rol da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM nº 9021.10.10 (artigos e aparelhos ortopédicos), para fins de classificação das mercadorias, valendo a transcrição de trechos das consultas apresentadas e transcritas na peça original de defesa.

Que tais respostas às soluções de consulta são derivadas da Instrução Normativa nº 807/2008 da Receita Federal, a quem cabe “*dirimir as questões relacionadas ao correto enquadramento dos produtos na Nomenclatura Comum de Mercadorias*”, como bem ressaltou a 5ª Junta, julgadora do primeiro auto de infração lavrado contra a Impugnante, idêntico ao presente, ao contrário da GECOT, como quer fazer crer a Autuante e que tal posicionamento da Junta, amparado no admirável estudo, precisão e completa compreensão do tema materializado no voto do Relator Tolstoi Seara Nolasco foi referendado pela Ilustre 1ª Câmara deste Conselho, nos seguintes termos:

*“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 se encontra respaldado em expressa orientação da Receita Federal do Brasil conferida através de diversas respostas a consultas formuladas por contribuintes.” (Cópia do Acórdão em anexo)*

De mais a mais, o tema aqui discutido já se encontra superado há muito tempo no Estado de São Paulo, onde o Coordenador de Administração Tributária emitiu a Decisão Normativa CAT nº 04, publicada em 02/08/2007, atestando a isenção de ICMS nas operações que possuam como mercadorias os produtos ortodônticos classificados sob a NCM nº 9021.10.10. Dito isto, convém ressaltar que os artigos e aparelhos ortopédicos codificados sob o nº 9021.10.10, incluídas as peças e materiais para ortodontia, são alvo de isenção tributária, em razão de Convênios firmados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, sendo forçoso concluir que a Ilustre Auditora equivocou-se ao considerar que a Autuada teria deixado de recolher ICMS de todos os produtos comercializados e escriturados como não tributáveis, pois, de fato, não sofrem incidência de ICMS em razão de norma isentiva.

Que inexistente determinação legal no sentido de obrigar o contribuinte a comprovar a destinação, de todo e qualquer produto isento com base no Convênio retro, a pessoas portadoras de deficiência física. O equivocado entendimento desta imposição surge através do art. 264, inc. XLIX, do Decreto nº 13.780/12 – RICMS, que prevê:

*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;*

Malgrado o artigo acima conceda a isenção apenas para os produtos destinados a uso ou atendimento de deficientes físicos, como visto em linhas anteriores, o Convênio ICMS nº 126/10 não faz qualquer ressalva à aplicação da isenção sobre todos os produtos nele listados, assim como não fez o Estado da Bahia ao ratificá-lo, o que poderia ter feito com base no art. 3º da Lei Complementar nº 24/75. A bem da verdade, o Convênio ICMS nº 126/10 se destina expressamente a isentar operações com artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas, sem qualquer menção à destinação dos produtos, mesmo porque o Convênio possui uma vasta lista de itens isentos e inúmeros deles não são, por natureza, destinados a deficientes físicos.

Portanto, tendo em vista que a isenção concedida no Convênio ICMS nº 126/10 independe de destinação dos produtos, é certo que não há que se falar em necessidade da comprovação da efetiva destinação dos produtos isentos a portadores de deficiência física. Como visto, malgrado o Convênio ICMS nº 126/10 não tenha previsto a necessidade de que as operações, envolvendo os produtos NCM nº 9021.10.10, tenham que ser destinadas ao “uso ou atendimento de deficientes físicos” para serem isentas, a Autuada não desconhece que tanto o RICMS/97 como o RICMS/2012 previram tal necessidade de comprovação.

Assim, para fazer jus à isenção e sem entrar na discussão que envolve o fato do RICMS-BA ter restringido previsão não contida no Convênio, a Autuada adquire de fornecedores inúmeros artigos e aparelhos ortopédicos, inscritos sob o NCM nº 9021.10.10, e restringe a venda dos referidos produtos a dentistas e clínicas odontológicas que utilizam os produtos em atendimentos a deficientes físicos e em tratamento.

Não fosse o bastante tudo quanto foi exposto até o momento para demonstrar a isenção das operações autuadas, é preciso deixar claro que a Autuante em momento algum se desincumbiu de comprovar que as operações autuadas não possuíam produtos abarcados por isenção, o que, por si só, é motivo para a improcedência do Auto de Infração.

Diante de todo o exposto, ao contrário do que equivocadamente entendeu a Autuante – sem juntar a devida comprovação -, não restam dúvidas de que todas as operações escrituradas como não tributáveis, entre 01/2013 e 12/2014, são, de fato, isentas de ICMS com base no Convênio ICMS nº 126/10, além do Decreto nº 13.780/12, pelo que se impõe a desconstituição do crédito lançado, vez que busca tributar operações abarcadas por isenção.

Pelo exposto, demonstrado que o Auto de Infração ora combatido não possui qualquer sustentação no ordenamento jurídico pátrio, mas, ao revés, vai de encontro com disposições normativas isentivas expressas, assim como restou verificado no idêntico Auto de Infração nº 118867.0014/14-1, lavrado contra esta Impugnante, requer se digne esta ilustre Junta de Julgamento Fiscal em julgar integralmente IMPROCEDENTE o lançamento fiscal ora impugnado, reconhecendo a isenção das operações realizadas, conforme já decidiu este Eg. Conselho de Fazenda.

A autuante apresentou informação fiscal às fls. 64/66, e sustenta que o lançamento “foi baseado no Parecer GECOT 19555/2011, no qual foi feito questionado se os braquetes ortodônticos, assim como outros aparelhos na posição 9021.10.99 que são utilizados no tratamento de realinhamento dos dentes; e que as referidas NCM's estão listadas no art. 24 do RICMS, com a descrição de “artigos e aparelhos ortopédicos” e “outros”, são considerados isentos do ICMS? São considerados ortopédicos?”

Resposta da GECOT: *O Convênio ICMS 126/10, que concede isenção do imposto nas operações com artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas e outros que especifica, prevê em sua Cláusula primeira, inciso IV, alínea "b", item 1 que, as operações realizadas com as "outras" mercadorias, das respectivas classificações da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM 9021.10.10, descrita como artigos e aparelhos ortopédicos, ficam isentas do ICMS. Observe-se a sua restrição a aparelhos ortopédicos. O RICMS-BA, por sua vez, também é restrito quanto à aplicação do art. 24 no que diz respeito ao uso para deficientes físicos, haja vista o dispositivo abaixo transcrito:*

*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;*

*II - até 31/12/12, nas saídas internas e interestaduais e nas entradas, do exterior, dos equipamentos e acessórios a seguir especificados, desde que atendidas as disposições previstas neste inciso (Conv. ICMS 38/91):*

*9021 - Artigos e aparelhos ortopédicos, incluídas as cintas e fundas médico-cirúrgicas e as muletas; talas, goteiras e outros artigos e aparelhos para fraturas; artigos e aparelhos de prótese; aparelhos para facilitar a audição dos surdos, e outros aparelhos para compensar deficiências ou enfermidades, que se destinem a ser transportados a mão ou sobre as pessoas ou a serem implantados no organismo".*

*Desta forma, podemos concluir que o benefício da isenção previsto nas normas supramencionadas é específico para bens destinados ao atendimento de deficientes físicos, não alcançando, portanto, os aparelhos ortodônticos adquiridos pela Consulente, uma vez que, apesar de sua classificação fiscal - NCM constar da relação das mercadorias isentas, sua descrição e sua utilização não correspondem devidamente às expressas nos respectivos dispositivos.*

*Respondido o questionamento apresentado, ressaltamos que a Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta à presente consulta, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, dentro do prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta, nos termos do art. 63 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF (Dec. nº 7.629/99) " fls. 68 a 69 do PAF.*

Existe uma Decisão de Minas Gerais na qual entende que a isenção, no caso em exame, que embora se refira a determinados produtos, é direcionada a pessoa do deficiente físico, ressaltando, ser imprescindível que haja prova documental da condição dos destinatários de portadores de deficiência física fls. 70 a 78 do PAF.

No entanto, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal, com relação ao Auto de Infração lavrado pela auditora Janete Borges diz que: *"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."*

A Primeira Câmara emitiu uma ementa na qual entende que: *"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 serão aplicados", julgando improcedente o Auto de Infração nº 1188670004/14-1 fls. 79 a 80 do PAF.*

Afirma que está certa de que a alegação da autuada foi devidamente analisada. Por fim, pede a este colendo Conselho que com base nas justificativas apresentadas, tendo em vista, o anseio da legalidade e da justiça seja analisado os argumentos do contribuinte, assim como, Parecer emitido pela GECOT, e os julgamentos do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia relativo ao auto de infração 293873.0015/15-2.

## VOTO

Trata-se de lançamento tributário em que se lança ICMS em operações supostamente tributáveis, mas consideradas pelo impugnante, como venda de mercadorias sujeitas à isenção

nos termos do Convênio ICMS nº 126/10, tratando-se as operações de comercialização de aparelhos ortopédicos cuja NCM sequer é objeto de discussão neste processo, pois estão em conformidade com o disposto no inciso IV, do texto normativo em evidência.

O auto se baseia em um parecer da Gerência de Consultas Tributárias - GECOT, que foi acatado pelo autuante para efeitos de alcance da isenção do supracitado Convênio. Pelo parecer, depreende-se que “*o benefício da isenção previsto nas normas supramencionadas é específico para bens destinados ao atendimento de deficientes físicos, não alcançando, portanto, os aparelhos ortodônticos*”. A autuante reporta-se a uma decisão do fisco de Minas Gerais, na qual entende-se que a isenção é direcionada a pessoa do deficiente físico, ressalvando, ser imprescindível que haja prova documental da condição dos destinatários de portadores de deficiência física.

Em princípio devo dizer que os pareceres da GECOT/DITRI não vinculam as decisões deste Conselho no exercício do controle de legalidade, tendo inclusive uma decisão já julgada nas duas instâncias em que se acolheu a improcedência do lançamento contra o mesmo impugnante e pelas mesmas razões aqui discutidas.

Vejamos a seguir, o inteiro teor do supracitado Convênio.

CONVÊNIO ICMS 126, DE 24 DE SETEMBRO DE 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*

CONVÊNIO

*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: próteses articulares: femurais, 9021.31.10; mioelétricas, 9021.31.20; outras, 9021.31.90; outros: artigos e aparelhos ortopédicos, 9021.10.10; artigos e aparelhos para fraturas, 9021.10.20; partes e acessórios: de artigos e aparelhos de ortopedia, articulados, 9021.10.91; 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.*
- IX - implantes cocleares, 9021.90.19. (Incluído pela Cláusula Primeira do Convênio ICMS 30, DOU 09/04/2012)*

*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.*

A impugnante comercializou inúmeros artigos e aparelhos ortopédicos, inscritos sob o NCM nº 9021.10.10, que está incluído no inciso IV da cláusula primeira do supracitado Convênio. Conforme salientado no início deste voto, não está sendo discutido se as mercadorias pertencem ou não a esta NCM, pois o próprio autuante não lançou qualquer suspeição quanto a isto, mas tão somente quanto ao aproveitamento da isenção para os materiais ortodônticos, e em sendo isentos, se a destinação caberia somente às pessoas que se enquadram como “deficientes físicos”. Que neste caso, não ficou efetivamente comprovado que os destinatários se inserem na condição de deficientes físicos. Para interpretação de textos que atribuem benefícios fiscais como a isenção, vejamos o que diz o CTN.

O Código Tributário Nacional determina:

**Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:**

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

**II - outorga de isenção;**

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Depreende-se da leitura do referido dispositivo legal, que a isenção tributária deve ser interpretada literalmente, ou seja, incabível a interpretação ampliativa ou restritiva da lei. Assim é que, por exemplo, nem cabe a discussão se aparelhos ortodônticos se enquadram no conceito de ortopédicos, pois embora o texto não fale na especialidade ortodontia, mas genericamente de “ortopédicos”, estipulou a NCM da mercadoria sujeita à isenção, e nela inquestionavelmente se enquadram as mercadorias que foram objeto de comercialização. A contrario sensu, o parecer da GECOT/DITRI claramente descarta os aparelhos desta NCM porque entende que sua descrição não se insere nos dispositivos legais, sem atentar que o Convênio cita claramente “**e outros que especifica**” ampliando o leque de mercadorias isentas muito além de materiais ortopédicos e para fraturas, e finalmente cita textualmente a nomenclatura das mercadorias beneficiadas.

Assim, a literalidade da interpretação da norma nos obriga acolher as mercadorias da supracitada NCM, sem que se tenha de apreciar se aparelhos “ortodônticos” se incluem ou não no conceito de “ortopédicos”, porque o legislador, de forma clara, quis aplicar a isenção a estas mercadorias. A autuante não deu ênfase a esta discussão no processo, mas tão somente a questão do destinatário das mercadorias, se a isenção beneficia apenas o que se considera em sentido estrito “deficiente físico” aí subentendido aquela pessoa que sofre de grave deficiência locomotora.

Assim é que, embora a ortopedia seja comumente definida como a especialidade médica que cuida das doenças e deformidades dos ossos, músculos, ligamentos, articulações, enfim, elementos relacionados ao aparelho locomotor, não há que se falar aqui em distinção de aparelho ortodôntico, visto que no caput não há uma restrição a produtos exclusivamente de uso “ortopédico” e o legislador claramente abarcou estes dispositivos por meio da NCM aludida, assim como equipamentos auditivos que também obviamente não se inserem no clássico conceito de materiais “ortopédicos”.

Também da leitura do Convênio não há qualquer indicativo que o destinatário precisa comprovar ser deficiente físico, conforme se depreende do caput abaixo transcrito:

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

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

A palavra deficiente físico não aparece uma única vez no texto normativo, apenas se concede a isenção às operações com as mercadorias indicadas nas nomenclaturas comuns do MERCOSUL, elencadas no Convênio, e destinadas às operações com aparelhos ortopédicos, para fraturas e **outros que especifica**. Assim, os artefatos ortopédicos, ainda que comprovadamente sejam utilizadas para uso em deficientes físicos, se não estiverem na NCM prevista no Convênio, não poderá ter a isenção estendida. Por outro lado, o operador da lei não pode criar restrições que

não estejam claramente expostas no texto normativo. A restrição a ser mensurada é apenas a da nomenclatura corretamente indicada. Por outro lado, não podemos deixar de observar o art. 24, caput do RICMS/BA 97 citada no parecer da GECOT, como também do atual texto vigente no RICMS/BA 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;*

Entendo que quando o legislador estadual citou o uso ou atendimento de deficientes físicos indicados no Convênio ICMS 126/10, por motivos óbvios, fez a exegese do Convênio como destinado a deficientes físicos, porque de fato as mercadorias ali relacionadas estão intimamente ligadas ao tratamento de deficiências físicas motoras, auditivas e bucais. E aí, teremos que interpretar o que seria entendido na legislação tributária como “deficiente físico”. De acordo com dados do IBGE, amplamente divulgados na mídia, o Brasil tem 45,6 milhões de pessoas com alguma deficiência física, conforme excerto abaixo extraído de um site noticioso:

*Mais de 45,6 milhões de brasileiros declararam ter alguma deficiência, segundo dados do Censo Demográfico 2010, divulgado nesta sexta-feira (27) pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). O número representa 23,9% da população do país. A deficiência visual foi a que mais apareceu entre as respostas dos entrevistados e chegou a 35,7 milhões de pessoas. Pelo estudo, 18,8% dos entrevistados afirmaram ter dificuldade para enxergar, mesmo com óculos ou lentes de contato. (<http://g1.globo.com/brasil/noticia/2012/04/239-dos-brasileiros-declaram-ter-alguma-deficiencia-diz-ibge.html>).*

A mesma matéria diz que a deficiência motora apareceu como a segunda mais relatada pela população: mais de 13,2 milhões de pessoas afirmaram ter algum grau do problema, o que equivale a 7% dos brasileiros, realçando que “*a deficiência motora severa foi declarada por mais de 4,4 milhões de pessoas*”.

Entendo que o legislador estadual neste caso, do inciso I do art. 24 do RICMS/BA 97 e também o art. 264, XLIX do RICMS/BA 2012, não quis se referir a deficientes físicos no sentido estrito, ou seja, apenas aqueles com deficiência severa, pois do contrário teria esclarecido as regras para usufruto do benefício a exemplo da concessão de isenção de veículo automotor para “deficiente físico”, no mesmo art. 24, citado no parecer da GECOT, em que no inciso III, claramente é distinguida a deficiência física comum, da deficiência física severa:

*III - de 17/08/99 até 31/12/04, nas saídas internas e interestaduais de veículo automotor novo com até 127 HP de potência bruta (SAE), que se destinar a uso exclusivo do adquirente paraplégico ou portador de deficiência física impossibilitado de utilizar o modelo comum, desde que os pedidos sejam protocolados até 31/10/04, observadas as seguintes disposições (Conv. ICMS 35/99):*

*a) a isenção será previamente reconhecida pelo Inspetor Fazendário da circunscrição fiscal do domicílio do adquirente, mediante requerimento, instruído de:*

*2 - laudo de perícia médica fornecido pelo Departamento Estadual de Trânsito (DETRAN) ou pelo órgão correspondente, neste caso se o interessado residir em caráter permanente em outra unidade da Federação, atestando sua completa incapacidade para dirigir automóveis comuns e sua habilitação para fazê-lo em veículos especialmente adaptados, devendo, ainda, especificar o tipo de defeito físico e as adaptações necessárias;*

Neste caso, o legislador claramente estabeleceu a limitação da isenção a uma deficiência física grave e permanente, quando fala em “paraplégico” ou pessoa impossibilitada de dirigir o veículo comum, inclusive com a emissão de laudo médico por profissional habilitado por órgão do Estado (DETRAN), não aceitando nem mesmo laudos fornecidos pelo médico particular do interessado, o que não ocorre no inciso I do mesmo artigo, quando da destinação dos produtos indicados no Conv. ICMS 126/10, que não esclarece que se destina nem a deficiência física grave, nem permanente. As exigências quanto à severidade da deficiência não são feitas para todo o art. 24, mas apenas para o inciso III especificamente. Tivesse o legislador a intenção de restringir a aplicação da isenção como entendeu o parecer supracitado, tal exigência precederia todos os incisos.

Assim, uma cadeira de rodas pode vir a ser comprada para paciente que esteja em recuperação de fraturas sem ser necessariamente um deficiente físico em grau severo ou permanente. Incogitável se vender a cadeira de roda para o deficiente físico paraplégico, com isenção, e outra cadeira de rodas sem isenção, para o paciente que se encontra em recuperação de uma fratura, no que se configura uma deficiência transitória e não definitiva. O texto legal, tanto no Convênio, quanto no RICMS, não dá margem a distinção dessa situação. Aliás, o Convênio sequer cita em qualquer parte do seu texto, a palavra deficiente físico, denotando o caráter amplo da isenção tributária.

Entendo que se o legislador quisesse fazer essa diferenciação, teria deixado explicitado tal exigência, como no caso dos automóveis, e se assim fosse, seria extremamente problemático, pois uma pessoa que sofre acidente automobilístico e necessita colocar prótese, em muitos casos só poderia atestar que ficou com severa deficiência, depois da fase de recuperação, e assim, a venda teria que ser feita com isenção condicionada a termo. A legislação não fala em nenhum momento em venda com isenção a termo. Dessa forma, com a devida vênia, discordo do entendimento da douta GECOT/DITRI quanto à eventual exigência para que se comprove a prévia existência de deficiência física severa para obtenção do benefício.

Acredito que a interpretação dada pela GECOT/CITRI assim como a do fisco mineiro, foi mitigado pelo fato de que os aparelhos ortodônticos, pois ao mesmo tempo em que corrigem problemas graves na boca, dentes e gengivas, certamente provocam alterações estéticas favoráveis aos usuários, no que a legislação costuma rechaçar benevolências fiscais. Por isso a GECOT desconsiderou a isenção em seu parecer desconhecendo que a NCM dos materiais ortodônticos, consta do Convênio.

No entanto, não podemos considerar que tais procedimentos ortodônticos sejam de natureza eminentemente estética, só por possuírem reflexos na aparência física do usuário. A falta de correção de defeitos na arcada dentária pode provocar no longo prazo, sérios danos à saúde. Fossem aparelhos que não tivessem qualquer repercussão na aparência, não estaríamos aqui a se discutir este assunto, pois do contrário, como disse, até a venda de cadeira de rodas teria de se comprovar que o destinatário é um cadeirante em definitivo, assim como laudo médico exigido na compra de um automóvel com isenção, e não uma pessoa que se recupera de um acidente comum. Também não estaríamos a discutir aqui, por exemplo, o uso de aparelhos auditivos, que sabidamente não tem qualquer função estética mas que estão relacionados no Convênio.

No entanto, acredito que o legislador, quando inseriu os aparelhos auditivos, próteses articulares, aparelhos ortodônticos, etc, não estava a beneficiar o deficiente físico, em sentido estrito, mas tão somente avaliou o impacto social positivo devido à necessidade desses equipamentos para corrigir problema de natureza grave para a saúde da pessoa, desvinculadas da sua condição de “deficiente físico” na acepção severa dessa expressão, pois os problemas ortodônticos trazem graves problemas para a saúde, se não foram convenientemente tratados.

O legislador agregou tais produtos (próteses, aparelhos auditivos, ortodônticos) no mesmo Convênio, e na mesma categoria dos aparelhos destinados a deficiência para locomoção, pela sua afinidade e essencialidade. Do contrário, a primeira cláusula diria que *“a isenção dos produtos abaixo relacionados será destinado para portadores de deficiência física, como os paraplégicos ou pessoas com alguma incapacitação severa e definitiva mediante comprovação por laudo médico”*. Muito provavelmente já colocaria as condições e exigências para fruição do benefício.

Obviamente quis o legislador privilegiar todo tipo de tratamento relativo ao uso de equipamentos ortopédicos de uso no aparelho locomotor, auditivo e bucal, sem qualquer distinção do grau de deficiência do destinatário, sem sopesar a natureza do tratamento quanto à proeminência estética de aparelhos ortodônticos em detrimento da sua essencialidade, como é o caso de prótese de silicone para mamas, que excetuadas raras exceções, se trata de procedimento com fins meramente estéticos. O entendimento da GECOT/DITRI colide, portanto, com a interpretação recomendada pelo art. 111 do CTN por aplicar restrições à isenção que não estão aventadas no Convênio 126/10.



Este Conselho de Fazenda já se pronunciou em processo idêntico em que foi igualmente refutado o lançamento, conforme decisão da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0301-11/15, merece destaque o seguinte:

*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](http://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: 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.*

*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.*

Face ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do lançamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **293873.0015/15-2** 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, 10 de maio de 2016.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADOR