

**PROCESSO** - A. I. N° 293873.0015/15-2  
**RECORRENTE** - ODM COMÉRCIO E SERVIÇOS DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS ODONTOLÓGICOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 1<sup>a</sup> CJF n° 0223-11/18  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 30/05/2019

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0093-11/19

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL CARACTERIZADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. O provimento do Recurso de Ofício é requisito para admissibilidade do Pedido de Reconsideração. No mérito, os aparelhos ortodônticos, à época dos fatos geradores, não eram beneficiados pela isenção prevista no Convênio ICMS 126/10, relativa aos aparelhos ortopédicos, cuja norma deve ser interpretada literalmente, por força do art. 111 do CTN. Mantida a Decisão recorrida. De ofício, concedida a exclusão das penalidades relativas à exação. Recurso CONHECIDO. Decisão unânime. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração, nos termos do art. 169, I, “d”, do RPAF/99, contra a Decisão da 1<sup>a</sup> CJF – Acórdão n° 0223-11/18 (fls. 214/222), que Proveu o Recurso de Ofício interposto pela 5<sup>a</sup> JJF, através do Acórdão n° 0085-05/16 (fls. 85 a 93), modificando a Decisão da Primeira Instância que julgou Improcedente o Auto de Infração e, por decisão por maioria, julgou Procedente o lançamento de ofício, lavrado para exigir o ICMS no valor histórico de R\$242.646,47, acrescido da multa de 60%, sob a acusação de que sujeito passivo deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos exercícios de 2013/2014.

Em seu Pedido de Reconsideração, às fls. 231 a 239 dos autos, com base no art. 169, I, “d”, do RPAF, o recorrente diz que, em sessão de julgamento esta 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, por maioria, com voto de qualidade, proveu o Recurso de Ofício apresentado, julgando procedente o Auto de Infração, reformando a Decisão da 5<sup>a</sup> JJF, que havia desconstituído a infração, cujo voto vencedor se sustenta em duas premissas:

- a) O contribuinte teria se equivocado ao “*se afastar da codificação natural dos aparelhos ortodônticos*”, inobstante manifestação expressa da Receita Federal;
- b) O art. 264, inc. XLIX, do Decreto n° 3.780/2012, “*ao contrário de afrontar o Convênio, (...) realiza o seu objetivo*”, ressaltando que a eficácia de convênios autorizativos está condicionada à homologação destes pelas autoridades locais.

No entanto, sustenta o recorrente que o voto vencedor foi proferido com base em premissas equivocadas, gerando conclusões que se afastam sobremaneira do ordenamento jurídico, inclusive indo de encontro ao recente entendimento manifestado pela própria Primeira Câmara no julgamento do Auto de Infração n° 118867.0004/14-1, materializado no Acórdão CJF n° 0301-11/15.

Aduz que, inobstante o voto vencedor reconheça a existência das Soluções de Consulta da Receita Federal n° 413, 414 e 415, que expressamente enquadram as mercadorias na NCM n° 9021.10.10 – artigos e aparelhos ortopédicos, ao afastar a consignar que o contribuinte teria se equivocado no enquadramento, uma vez que, no exclusivo entender desta Câmara de Julgamento, as mercadorias

estariam enquadradas na NCM nº 9018.4 – outros instrumentos e aparelhos para odontologia, o recorrente destaca que não compete ao CONSEF realizar enquadramentos na NCM, sob pena de usurpar a competência da Receita Federal.

Assim, defende que, quanto à classificação NCM, os Estados são meros espectadores, vinculados aos entendimentos expedidos pela União, cabendo-lhes apenas exigir de seu contribuinte a comprovação de que o enquadramento da mercadoria está de acordo com o entendimento da Receita Federal, conforme feito neste processo, inexistindo qualquer equívoco do contribuinte ao enquadrar suas mercadorias na NCM nº 9021.10.10, do que aduz que o equívoco está na decisão do CONSEF em expressamente conhecer e afastar as Soluções de Consulta nº 413, 414 e 415.

Nesse sentido, havendo no Convênio ICMS nº 126/2010 a previsão de isenção para a NCM nº 9021.10.10 – artigos e aparelhos ortopédicos, sem qualquer ressalva a qualquer mercadoria específica, não cabe ao Estado criá-las, sendo inafastável a conclusão de que todos os itens, enquadrados pela Receita Federal com tal NCM, são abarcados pela isenção, eis que a expressão “artigos e aparelhos ortopédicos” não é uma limitação de extensão, mas é a própria discriminação da NCM nº 9021.10.10 perante o sistema das nomenclaturas, sendo a redação do convênio mera reprodução. Dessa forma, diz ser equivocado afirmar que o legislador não quis estender a isenção a determinada mercadoria, posto que não houve discriminação destas, mas mera reprodução de NCM.

Diz que, caso os Estados federados discordem da classificação feita pela Receita Federal, podem alterar o convênio para expressamente excluir da abrangência da isenção a mercadoria que entendam não estar corretamente enquadrada no código NCM. Porém, não podem é limitar a extensão do convênio e da NCM, como se está a fazer.

Aduz que, como bem pontuado no voto vencido, ao trazer excerto do Resp nº 192.531/SP, a norma isentiva deve ser interpretada de forma literal, mas tão somente para evitar estender a desoneração por qualquer outra modalidade interpretativa e não para restringir o alcance normativo. Em outras palavras, o caráter restritivo está voltado à interpretação da norma e não à norma em si. Logo, se não cabe dizer mais do que a norma diz, de igual forma não cabe dizer menos.

Assim, segundo o recorrente, tal reflexão importa, independente da discussão jurídica acerca do pertencimento das ciências da ortopedia e ortodontia, é que a norma isentiva expressamente aponta como mercadorias isentas aquelas correspondentes ao NCM nº 9021.10.10. Fato incontrovertido.

Ressalta que, para sanar qualquer dúvida, a Nota Explicativa do Sistema Harmonizado – NESH, Tomo XVIII-9021-1, cuja última atualização foi aprovada pela Instrução Normativa RFB nº 1.788/18, expressamente inclui os artigos de ortodontia no campo “artigos e aparelhos ortopédicos”.

Diante de tais considerações, o apelante sustenta que se mostra prudente reconsiderar a Decisão proferida, para julgar improcedente o Auto de Infração, já que não pode o Estado da Bahia ignorar o enquadramento realizado pela RFB e, muito menos, a previsão isentiva vinculada ao NCM, sob pena de incorrer em conflito direto de competências, em desrespeito à União e ao Convênio 126/10.

Quanto a segunda premissa utilizada na Decisão recorrida, parte da ideia equivocada de que o art. 264, XLIX, do Decreto nº 13.780/12, não afrontaria o Convênio ICMS 126/10, muito embora tenha sido expressamente consignado no voto que o citado artigo restringiu o direito à fruição da isenção.

Salienta que, tomando por base noções básicas da teoria da hierarquia das normas, onde uma norma inferior não possui o condão de ampliar ou restringir as balizas impostas pela norma superior, não é dado à administração pública, uma vez ratificado o convênio, criar normas tendentes a inovar ou mutilar o acordo firmado.

Nesse sentido, da leitura do Convênio ICMS 126/10, observa-se que não há qualquer vinculação da isenção à deficientes físicos, uma vez que a norma é direcionada ao produto e não ao consumidor final, como ocorre, por exemplo, com a isenção do IPI e ICMS para compra de automóveis por deficientes físicos. Assim, não havendo qualquer restrição no citado Convênio, não poderia o Estado da Bahia restringir o alcance do acordo regularmente ratificado, sem ressalvas.

O apelante registra que foi acertada a Decisão proferida por esta Câmara, à unanimidade, no Auto

de Infração nº 118867.0004/14-1, que tratou de matéria idêntica, em relação ao mesmo contribuinte, dando interpretação da legislação baiana conforme o convênio, cujo excerto transcreve.

Destaca que, ao contrário do que consta na Decisão, o Convênio ICMS 126/10 não é autorizativo, posto que não autoriza a concessão de isenção, mas efetivamente “concede isenção”, de forma que, uma vez firmado, ratificado e internalizado pelo Estado da Bahia, não há faculdade em aplicá-lo parcialmente.

Indaga qual seria a finalidade e eficácia de um convênio celebrado pelo CONFAZ, se cada Estado Federado pudesse interpretar, restringir ou ampliar a aplicação conforme a conveniência do Ente?

Cita que o STF entende inexistir distinção entre convênios autorizativos e impositivos.

Por fim, ressalta que o ilustre Presidente da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que inaugurou o voto divergente no presente processo e aplicou o voto de qualidade para desempatar a votação em desfavor do contribuinte, também compôs a turma que julgou, por unanimidade, improcedente o Auto de Infração nº 118867.0004/14-1, o qual, conforme já dito, tratou de matéria e contribuinte idênticos ao presente, alterando-se apenas os exercícios fiscalizados.

Aduz que, inobstante respeite-se a liberdade do livre convencimento, inexiste no voto vencedor qualquer menção à superação do entendimento anteriormente adotado, principalmente quando se considera que as conclusões das decisões são diametralmente opostas.

Assim, ante o exposto, o recorrente pugna para que esta Câmara de Julgamento Fiscal se digne em reconsiderar a Decisão proferida e julgar improcedente o Auto de Infração, tendo em vista estarem as mercadorias autuadas enquadradas na NCM 9021.1010 e abarcadas pela norma isentiva do Convênio ICMS 126/10, como já decidiu esta Câmara anteriormente.

## VOTO

Inicialmente, há de esclarecer que, conforme previsto no art. 169, I, “d”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, é cabível Recurso de Pedido de Reconsideração da Decisão da Câmara que tenha, em julgamento de Recurso de Ofício, reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal.

No caso presente, verifica-se que, através do Acórdão CJF nº 0223-11/18, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deu Provimento ao Recurso de Ofício, interposto pela 5ª JJF através do Acórdão JJF nº 0085/16, modificando a Decisão recorrida que havia julgado o Auto de Infração improcedente, para julgá-lo procedente. Em consequência, verifica-se existente o requisito para admissibilidade do aludido Recurso nominado de Pedido de Reconsideração, eis que houve a reforma, no mérito, da Decisão da JJF, cuja desoneração foi objeto do Recurso de Ofício. Assim, no caso presente, o Pedido de Reconsideração deve ser conhecido.

Passando a análise das razões de mérito, alega o recorrente que o Acórdão recorrido se sustenta em duas premissas equivocadas, a saber:

- a) *O contribuinte teria se equivocado ao “se afastar da codificação natural dos aparelhos ortodônticos”, inobstante manifestação expressa da Receita Federal;*
- b) *O art. 264, inc. XLIX, do Decreto nº 3.780/2012, “ao contrário de afrontar o Convênio, (...) realiza o seu objetivo”, ressaltando que a eficácia de convênios autorizativos está condicionada à homologação destes pelas autoridades locais.*

Em relação à primeira alegação recursal de suposta premissa equivocada, há de registrar que, inicialmente, foi consignado na Decisão ora recorrida que, nos termos do art. 111, II, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, como também que a cláusula primeira do Convênio ICMS 126/2010 estabelece que a mercadoria deve ser indicada junto com a respectiva classificação da NCM, cuja conjugação da denominação com a classificação da NCM é praxe em todos os Convênios, de modo a assegurar que as mercadorias contempladas pelo benefício fiscal correspondam exatamente às especificadas na legislação.

Assim, como o referido Convênio ICMS 126/2010 concede isenção do ICMS às operações com artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas e outros que especifica, a Decisão recorrida concluiu que tal benefício fiscal não abarca os aparelhos ortodônticos, como defende o apelante, pois o convênio em nenhum momento se refere a aparelhos ortodônticos.

Para corroborar esta conclusão foi consignado na Decisão recorrida que na tabela da Receita Federal do IPI (TIPI), os aparelhos da especialidade odontologia encontram-se sob NCM 9018.4, específica para “outros instrumentos e aparelhos para odontologia”, a qual diverge da NCM 9021-1010, específica aos artigos e aparelhos ortopédicos (TIPI), utilizada pela empresa para usufruir do benefício fiscal da isenção do ICMS, conforme previsto na cláusula primeira, inciso IV, alínea “b”, item “1”, correspondente a “próteses articulares e outros aparelhos de ortopedia ou para fraturas”, o que não é o caso dos aparelhos ortodônticos, consoante a seguir reproduzido:

**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:

[...]

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;

Assim, diante de tais considerações, verifica-se a falta de identidade dos aparelhos ortodônticos, os quais não são aparelhos ortopédicos, fato este corroborado pela própria NCM, eis que para estes o convênio estabelece o código NCM 9021-1010, enquanto os aparelhos ortodônticos a NCM é 9018.4.

Aduz o recorrente, às fls. 235 dos autos, que: *Para sanar qualquer dúvida, convém pontuar que a Nota Explicativa do Sistema Harmonizado – NESH, Tomo XVIII-9021-1, cuja última atualização foi aprovada pela Instrução Normativa RFB nº 1.788/2018, expressamente inclui os artigos de ortodontia no campo “artigos e aparelhos ortopédicos”.*

Neste sentido, conforme ressalta o recorrente, não há dúvida que, à época dos fatos geradores, ocorridos nos exercícios de 2013 e 2014, os “aparelhos ortodônticos” não estavam abarcados no benefício fiscal de isenção, previsto no Convênio ICMS 126/2010, o qual expressamente concedia isenção do ICMS às operações com artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas e outros que especifica, eis que, como bem traz à baila o recorrente, só através da atualização aprovada pela IN RFB nº 1.788/18 expressamente inclui os artigos de ortodontia no campo “artigos e aparelhos ortopédicos”, haja vista que só se inclui o que não estava inserido.

Contudo, como já visto e consignado na Decisão recorrida, por se tratar a norma de isenção de uma regra de exceção, sua implementação e interpretação devem ser excepcionais, para evitar expandir seu alcance a segmentos não contemplados no planejamento tributário original, razão de se interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, como previsto no art. 111, II, do CTN, cujo fato gerador da obrigação rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, nos termos previstos no art. 144 do CTN, eis que, nos termos do art. 176 do referido diploma legal, a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração, podendo ser restrita a determinada região da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Por derradeiro, o artigo 179 do CTN prevê que a isenção, quando não concedida em caráter geral,

é efetivada, em cada caso, *por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.*

Assim, diante de tais considerações, uma vez cabalmente comprovado que os *aparelhos ortodônticos*, à época dos fatos geradores, não eram beneficiados pela isenção prevista no Convênio ICMS 126/2010, resta prejudicada a análise da alegação recursal relativa à segunda premissa, pela qual o recorrente aduz, por via inversa, que o art. 264, XLIX, do RICMS/12 afronta o Convênio ICMS 126/10, ao invocar a teoria da hierarquia das normas para concluir que não poderia restringir o alcance do acordo regularmente ratificado.

Do mesmo modo, resta prejudicada a análise da demanda recursal de que o Convênio ICMS 126/10 não é autorizativo ou impositivo.

Por fim, no que tange ao fato de o Relator do voto vencedor ter participado de julgamento anterior pela improcedência de matéria e contribuinte idênticos, o próprio apelante traz a resposta ao consignar que respeita a liberdade do livre convencimento. No caso presente, ao contrário do que afirma o recorrente, o Relator fundamenta as razões que o levaram ao seu veredito, como já visto.

Contudo, considerando que as Soluções de Consulta nº 413, 414 e 415 emitidos pela RFB, em que pese dirigidas à terceiros, enquadram os artigos de ortodontia como artigos e aparelhos ortopédicos da NCM nº 9021.10.10, como também considerando que o art. 100, I, c/c seu parágrafo único, do CTN prevê que a observância dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas exclui a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, de ofício, proponho a dispensa da multa e demais acréscimos moratórios do lançamento.

Do exposto, voto pelo CONHECIMENTO e NÃO PROVIMENTO do Pedido de Reconsideração, visto que os *aparelhos ortodônticos*, à época dos fatos geradores, não eram beneficiados pela isenção prevista no Convênio ICMS 126/2010, porém, de ofício, aplico o art. 100 do CTN para excluir o sujeito passivo da multa e demais acréscimos moratórios do lançamento.

## VOTO EM SEPARADO

Muito embora concorde com o Voto proferido pelo Sr. Relator, peço licença para acrescentar algumas considerações, de acordo com as razões e fundamentos a seguir aduzidos.

O Convênio ICMS nº 126/2010 cuida da isenção nas operações com artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas. Nessa qualidade, deve ter as suas normas interpretadas em harmonia com o art. 111, II do CTN (Código Tributário Nacional).

*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.*

A isenção é referente à circulação econômica e jurídica de aparelhos ortopédicos, isto é, relacionados com a ortopedia (atividade de harmonizar, nivelar, sistematizar e orientar o crescimento das bases ósseas do sistema locomotivo do corpo humano), e não com ortopedia facial (atividade de harmonizar, nivelar, sistematizar e orientar o crescimento das bases ósseas da cavidade oral), muito menos com ortodontia (atividade de harmonizar, nivelar, sistematizar e orientar o crescimento dos dentes).

A pretensão da sociedade empresária resulta de intelecção extensiva. Contrária, portanto, ao art. 111, II do CTN (Código Tributário Nacional).

Não pode o sujeito passivo se valer da interpretação isolada que pretende conferir ao texto do Convênio ICMS nº 126/2010 sem especificar a legislação interna que lhe dá fundamento, inclusive porque tal legislação não existe (que dê respaldo à citada interpretação).

Na definição da saudosa Ministra Denise Arruda, do STJ, o Convênio “é uma autorização para a implementação de benefício fiscal nos Estados e no Distrito Federal, e não uma imposição (RMS nº 26.328/RO)”.

O Estado é livre para adotar ou não as normas do Convênio, bem como para restringi-las, pois quem pode o mais pode o menos.

Ainda que se chegasse à improvável conclusão de que o referido Acordo interestadual (Convênio ICMS nº 126/2010) autoriza a equiparação de ortodontia à ortopedia, o Estado da Bahia não restaria com isso obrigado a comungar de tal entendimento. O detentor da competência legislativa plena tem poderes, como dito, para restringir ou afastar o alcance da isenção.

O professor Alcides Jorge Costa já alertava para o fato de que “os Convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenção de ICM. Fase que limita a competência das Assembleias Legislativas, mas que não pode eliminá-la” (COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. SP: Resenha tributária, 1979, p. 130).

Admite-se maior grau de acentuação na sobredita limitação quando o Acordo interestadual não cuida de renúncia de receitas por meio de benefício, mas de aspectos estruturais do tributo, hipótese em que a internalização na legislação da unidade federativa pode se dar por meio de Decreto.

Além disso, de acordo com o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), a concessão de qualquer incentivo de que decorra renúncia de receitas pelos Estados torna necessária a previsão orçamentária do impacto financeiro correspondente, a ser acompanhada de demonstração de que as metas e resultados não serão afetados ou de medidas de compensação que proporcionem aumento das receitas.

Ainda que uma unidade da Federação celebre Convênio com as demais no CONFAZ, pode ocorrer de a contemplação do respectivo benefício no âmbito interno ser obstaculizada por questões orçamentárias.

*Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:*

*I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;*

*II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.*

*§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.*

*§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.*

*§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:*

*I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;*

*II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.*

Se nem mesmo o Convênio firmado no CONFAZ com a presença de representantes (técnicos e políticos) de todos os Estados e da Receita Federal do Brasil, entre outros, tem o condão de conferir eficácia plena e imediata a benefícios fiscais nos territórios dos componentes da Federação, não teria tal poder a Instrução Normativa RFB (Receita federal do Brasil) nº 1.788/2018, que incluiu os artigos de ortodontia no campo “artigos e aparelhos ortopédicos”.

Raciocinar em sentido inverso seria aventure a outorga aos Acordos interestaduais firmados no CONFAZ de natureza e poderes jurídicos que não têm, cogitar afronta à competência legislativa plena dos Estados, ao pacto federativo e ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000).

## VOTO DIVERGENTE

Discordo do posicionamento proferido pelo n. Relator.

A demanda em questão foi analisada por mim em Decisão proferida nesta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, na qual fui vencida pela maioria ao defender a manutenção da decisão de piso pela improcedência da autuação.

Saliento que no meu entendimento nada mudou. E por tal razão, reitero os termos do meu voto, no qual ratifico o entendimento já expresso por esta 1ª CJF em processo idêntico (ACÓRDÃO CJF N° 0301-11/15), de que aparelhos ortodônticos são espécies do gênero aparelhos ortopédicos, devendo, deste modo, serem abarcados pelo Convênio ICMS 126/10. Vejamos:

...  
*Em informação fiscal (fls. 65 e 67), a Autuante informa que baseou o Auto de Infração no Parecer GECOT 19555/2011 (fls. 68 e 69), cujo entendimento é o de que aparelhos ortodônticos, apesar de classificados na Nomenclatura Comum de Mercadorias (NCM), não devem ser isentos de tributação, já que “o benefício de isenção previsto nas normas supracitadas é específico para bens destinados ao atendimento de deficientes físicos, não alcançando, portanto, os aparelhos ortodônticos”. Ademais, apresenta julgado do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, cujo entendimento é o de que a isenção é direcionada a deficiente físico, devendo este fazer prova documental de sua deficiência.*

*Discorreu, de forma esclarecedora, a decisão de piso, sobre o entendimento do conceito de “deficiente físico”, o qual não deve abranger somente os que sofrem de incapacidade severa e/ou permanente, vez que existem incapacidades temporárias, que não descharacterizam o termo “deficiente físico”, já que, enquanto perdurar a incapacidade, perdura a deficiência. Insta ressaltar que o legislador, em momento algum, auferiu o grau de deficiência do destinatário como requisito para isenção ou não do ICMS.*

*Assim, o entendimento exarado pela Receita Federal (I.N nº 807 de 11/01/2008 (DOU de 07.02.2008)), órgão competente para dirimir as questões relacionadas ao correto enquadramento dos produtos da Nomenclatura Comum de Mercadorias (NCM), explicitou, sem deixar qualquer sombra de dúvida, serem componentes do Código NCM 90.21.10.10 os aparelhos e artigos ortopédicos 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.*

*Saliento que todo o arcabouço probatório anexado pelo Contribuinte em manifestação às fls. 160/194, só comprovam o entendimento já consolidado de que os aparelhos ortodônticos são espécies do gênero ortopédico. Prova disso são as notas fiscais apresentadas, demonstrando a venda em outros Estados da Federação de produtos com NCM 9021.10.10 idênticos aos da autuada, com isenção do Convênio ICMS 126/10, bem como o reconhecimento pelo Estado de Pernambuco da extensão da norma isentiva.*

*Ademais, a existência de profissionais especializados na área de ortopedia facial, conforme cartões de visita anexado e Atlas de Ortopedia Facial também apresentado, afasta qualquer incerteza de que a ortodontia não é parte da ortopedia.*

*Em que pese o bem fundamentado Parecer Jurídico emitido pelo i. Procurador José Augusto Martins Júnior, divirjo do seu posicionamento com base nos argumentos acima exposto.*

*Em relação ao entendimento de que o art. 111 do CTN deve ser interpretado de forma estrita, sem utilização de interpretação extensiva, cujas exceções devem ser compreendidas com extrema rigidez. O STJ já se manifestou em relação à possibilidade de se utilizar outros métodos de interpretação nas hipóteses do art. 111 do CTN, Vejamos:*

*“O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.”*

*(STJ. REsp 192531/RS. Rel.: Min. João Octavio de Noronha. 2ª Turma. Decisão: 17/02/05. DJ de 16/05/05, p. 275.) “Os dispositivos legais que tratam de isenção devem ser interpretados literalmente, sem, contudo, ser desvirtuado seu caráter teleológico.” (STJ – REsp - Nº 567.873 – Rel. Min. LUIZ FUX - j. 10 de*

fevereiro de 2004.)

Ademais, a título de confirmar o quanto alegado, repiso um ponto importante: em Consulta formulada por outro contribuinte do mesmo ramo junto à Receita Federal, esta, em Solução de Consulta nº 413 de 21/10/2009 (período anterior ao próprio convênio), respondeu o seguinte:

*Assunto: Classificação de Mercadorias*

*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 435, de 1992, atualizadas pela IN RFB n.º 807, de 2008. (grifo nosso)*

*Fonte: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=257023>*

Repare que a NCM destinada ao produto ortodôntico é a mesma citada pelo Convênio ICMS 126/10 relativa ao produto ortopédico. Ou seja, mais uma prova inequívoca de que os produtos autuados fazem jus à isenção.

Deste modo, voto pelo ACOLHIMENTO do Pedido de Reconsideração interposto pelo recorrente, entendendo pela improcedência da autuação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **CONHECER**, e por decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Pedido de Reconsideração apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 293873.0015/15-2, lavrado contra **ODM COMÉRCIO E SERVIÇOS DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS ODONTOLÓGICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$242.646,47**, sem incidência da penalidade, juros de mora e atualização do valor monetário, nos termos previstos no art. 100, I, c/c seu parágrafo único, do CTN.

**VOTOS VENCEDOR E EM SEPARADO\*** – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Paulo Danilo Reis Lopes\* e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO DIVERGENTE** – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Elde Santos Oliveira e Carlos Antonio Borges Cohim Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de abril de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – VOTO EM SEPARADO

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS