

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.541/14/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000196911-12
Impugnação: 40.010135004-14
Impugnante: Ortolancer Produtos Odontológicos Ltda
IE: 062874166.00-71
Proc. S. Passivo: Alessandra Camargos Moreira/Outro(s)
Origem: DFT/Belo Horizonte

EMENTA

ISENÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO. Comprovada a saída de mercadorias ao abrigo indevido da isenção, em face da não comprovação de que os destinatários dos produtos são portadores de deficiência física ou auditiva, a teor do que dispõe o Convênio ICMS nº 47/97 e Anexo I, item 30, Parte I do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da mencionada lei c/c o disposto no art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02. **Infração caracterizada.**

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS, no período de 01/07/08 a 30/11/10, em decorrência de comercialização de mercadorias ao abrigo indevido de isenção, tendo em vista o descumprimento das condições previstas no Anexo I, item 30, Parte I do RICMS/02, e no Convênio ICMS nº 47/97.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da mencionada lei c/c o disposto no art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 325/348, contra a qual o Fisco manifestase às fls. 580/589.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 591/599, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo algumas alterações.

Do Mérito

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS, no período de 01/07/08 a 30/11/10, em decorrência de comercialização de mercadorias ao abrigo indevido de isenção, tendo em vista o descumprimento das condições previstas no Anexo I, item 30, Parte I do RICMS/02, bem como no Convênio ICMS nº 47/97, uma vez que não restou comprovado que as mercadorias foram destinadas a pessoas portadoras de deficiência física ou auditiva.

A Impugnante afirma que a isenção concedida pelo Convênio ICMS 47/97, com a redação que lhe foi dada pelo Convênio ICMS 38/05, abriga todos os artigos e aparelhos ortopédicos enquadrados nos códigos NBM/SH nº 9021.10.10 e 9021.10.99, produtos esses adquiridos de fornecedores estabelecidos em outras unidades da Federação com isenção de ICMS.

Segundo ela, para atender à finalidade exposta no preâmbulo do Convênio 47/97, os aparelhos ortodônticos utilizados na ortodontia devem ser equiparados aos aparelhos ortopédicos, uma vez aplicados no controle, correção e manutenção do complexo dentofacial, citando conceitos lançados na Consolidação das Normas para Procedimentos nos Conselhos de Odontologia, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Odontologia – CFO nº 63/05.

Entende, assim, que: *“os bráquetes ortodônticos e demais produtos listados pela Fiscalização foram comercializados ao amparo da isenção do ICMS, pois se prestam exclusivamente para aplicação em pessoas portadoras de deficiência física, da arcada dentária ou de maxilares, pois visam unicamente a correção de deformidades da arcada dentária através de ajustes mecânicos periódicos que promovem a movimentação dos dentes, de modo a encaixar as mandíbulas com precisão, além da correção mecânica dos maxilares, no intuito de corrigir as deficiências que afetam, dentre outros, o céu da boca (palato), mastigação e todas as funções próprias desta área”.*

Alega que as mercadorias comercializadas, objeto da autuação fiscal, são originárias, em sua maioria, do Estado de São Paulo, fornecidas pela fabricante Dental Morelli Ltda e, que naquela Unidade da Federação, não sofre tributação por força da Instrução Normativa CAT-4/07-SP que as considerou abrigadas pela isenção nos termos do art. 16, inciso IV e V do Anexo I do RICMS/00 do Estado de São Paulo e que, portanto, não poderia receber tratamento tributário diverso no Estado de Minas Gerais.

Entretanto, não cabe razão à Impugnante. O fato de os produtos comercializados em território mineiro terem sido adquiridos em operações interestaduais, ao abrigo da isenção do imposto nos estados de origem, não vincula o Estado de Minas Gerais à obrigatoriedade de conceder isenção nas operações com esses produtos em seu território.

A matéria tratada nos autos deve ser interpretada à luz do ordenamento mineiro, detentor da competência legislativa plena sobre o ICMS, ainda que na regulamentação de matéria tratada em convênio oriundo do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, devendo ser afastadas, nesse caso, todas as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerações relativas às interpretações e legislação diversas, em especial as do Estado de São Paulo.

O Convênio ICMS 47/97, com a redação dada pelo Convênio nº 38/05, trata da isenção do ICMS para as operações com equipamentos ou acessórios destinados a portadores de deficiência física ou auditiva, sendo que o benefício encontra-se regulamentado no item 30 do Anexo I do RICMS/02.

A ementa do Convênio assim dispõe:

“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 item 30 possui a seguinte redação:

30 - Entrada, decorrente de importação do exterior, ou saída, em operação interna ou interestadual, de artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas constantes da Parte 2 deste Anexo.

30.1 - Fica dispensado o estorno do crédito nas saídas da mercadoria beneficiada com a isenção prevista neste item.

A Parte 2, retromencionada, por sua vez, apresenta a seguinte redação:

PARTE 2

ARTIGOS E APARELHOS ORTOPÉDICOS E PARA FRATURAS

(a que se refere o item 30 da Parte 1 deste Anexo)

ITEM	DESCRIÇÃO/MERCADORIA	CÓDIGO NBM/SH*
1	Barra de apoio para portador de deficiência física.	7615.20.00
2	Cadeira de rodas ou outros veículos para pessoa portadora de deficiência física que importe em invalidez, 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 à aplicação em cadeiras de rodas ou em outros veículos para pessoa portadora de deficiência física que importe em invalidez.	8714.20.00
4	Próteses articulares e outros aparelhos de ortopedia ou para fraturas:	
4.1	próteses articulares:	
4.1.1	femorais;	9021.31.10
4.1.2	mioelétricas	9021.31.20

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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	Outras partes e acessórios	9021.39.99
7	Aparelhos para facilitar a audição dos surdos, exceto as partes e acessórios.	9021.40.00
8	Partes e acessórios de aparelhos para facilitar a audição dos surdos.	9021.90.92
8.1 - Revogado		
9 a 12 - Revogados		
13	Implantes cocleares	9021.90.19

Das normas transcritas, vê-se claramente que a isenção, no caso em exame, embora se refira a determinados produtos, é direcionada a pessoa do deficiente físico. Portanto, é imprescindível que haja prova documental da condição dos destinatários de portadores de deficiência física.

A Impugnante não foi capaz de comprovar tal condição. O laudo apresentado às fls. 573/574 diz respeito às características técnicas dos produtos (artigos e aparelhos ortodônticos), no qual se afirma, apenas, que os produtos são utilizados por pessoas com deficiência da arcada dentária e maxilares, mas não comprova a condição de deficiente dos usuários dos produtos.

Reiterando, a documentação apresentada não comprova que os destinatários de tais produtos são portadores de deficiência física. Tal comprovação se daria somente com a apresentação de um laudo específico e individualizado para cada destinatário, demonstrando a deficiência física e a necessidade da utilização desses artigos ou aparelhos ortopédicos pelo destinatário do produto.

Por outro lado, há que se frisar que, muito embora a Impugnante afirme que seus produtos estão classificados na subposição NCM 9021.10.10 – “artigos e aparelhos ortopédicos” e na subposição NCM 9021.10.99 – “outros”, apresentando, inclusive, a Solução de Consulta à Receita Federal do Brasil nº 413, de 21/10/09 (fls. 572) nesse sentido, fica claro que a sua pretensão ultrapassa os limites impostos pelo Convênio ICMS 47/07 e item 30, Parte I do Anexo I do RICMS/02, pois, segundo ela os aparelhos ortodônticos utilizados na ortodontia devem ser equiparados aos aparelhos ortopédicos, uma vez aplicados no controle, correção e manutenção do complexo dentofacial.

Ora, as normas que concedem a isenção devem ser interpretadas literalmente, de acordo com o disposto no art. 111, inciso II do Código Tributário Nacional – CTN, não cabendo analogia ou qualquer outra forma de interpretação. A condição imposta no Convênio ICMS 47/07 está restrita aos produtos que se classificam nos códigos NCM ali relacionados, desde que destinados a portadores de deficiência física ou auditiva. Se o legislador quisesse estender a isenção a todo e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

qualquer produto ortopédico destinado genericamente a qualquer usuário, ele teria incluído na relação de produtos do citado Convênio a subposição 9021.2 – “Artigos e aparelhos de prótese dentária”. Porém, a isenção foi concedida para alcançar somente aquelas pessoas que se enquadram, comprovadamente e individualmente, na definição de deficiente físico.

Para corroborar o entendimento ora exposto, bem como o acerto do trabalho fiscal, transcreve-se a íntegra da Consulta Interna da Superintendência de Tributação - SUTRI nº 071/10, que reconhece que não se pode negar a aplicação da norma isencional quando os produtos, classificados na subposição 9021.10.99, em atendimento ao subitem 4.2.2 c/c o item 30, Parte 1, Anexo I do RICMS/02, forem destinados ao deficiente físico para o tratamento ortopédico buco-maxilo-facial.

Conforme afirma a SUTRI, os artigos ortodônticos, se não comprovada aquela finalidade prevista na legislação referida, quais sejam, produtos ortopédicos destinados ao deficiente físico ou auditivo, serão utilizados apenas na prevenção e correção de desconformidade dentária, hipótese em que as operações realizadas com tais produtos não estarão alcançadas pela isenção estabelecida nessa norma.

A referida Consulta Interna tem a seguinte redação:

CONSULTA INTERNA Nº 071/10 – 22/06/10

Assunto: ICMS – Isenção

Tema: Aparelhos ortodônticos

Exposição/Pergunta:

Contribuinte mineiro do setor de artigos e aparelhos ortodônticos comercializa internamente itens com classificação NCM 9021.10.99 – Outros, adquiridos em operação interestadual de fornecedor paulista com indicativo de isenção, no campo “Informações Complementares” da nota fiscal, nos termos do art. 16, inciso VII, Anexo I do RICMS-SP.

A despeito de estar correto ou não o procedimento da empresa remetente frente ao Fisco paulista no que se refere à isenção, sob o mesmo princípio e nos termos do item 30, Parte 1, Anexo I, do RICMS/02, o contribuinte mineiro entende estar amparado pela isenção, preconizada nos Convênios ICMS 38/05 e 47/97, a operação com artigos e aparelhos ortodônticos, em face das Notas Explicativas da TIPI para a posição 90.21.

Assim, muito embora o item 30, Parte 1, Anexo I, do RICMS/02 se refira à ortopedia e surdez para fins de aplicação da isenção, o contribuinte mineiro não efetua o destaque do ICMS referente àquelas mercadorias vendidas no mercado mineiro e interestadual, assinalando alíquota “zero” para fins de destaque do ICMS.

Diante do exposto, indaga-se:

- 1 – Está correto o entendimento do contribuinte mineiro em aplicar a isenção prevista no item 30, Parte 1 c/c Parte 2, ambas do Anexo I do RICMS/02, nas operações que pratica habitualmente com produtos de uso odontológico?
- 2 – Qual seria o correto entendimento?
- 3 – Se depender de comprovação da condição futura do uso do aparelho ou artigo para diferenciar se o uso foi ortodôntico ou ortopédico, haveria isenção?

Resposta:

Inicialmente, para que se aplique determinado benefício ou regime de tributação previstos no Regulamento do ICMS é preciso observar a descrição da mercadoria e a sua correta classificação na NBM/SH, de modo a possibilitar o adequado enquadramento do produto às regras constantes da legislação tributária, lembrando que a classificação de mercadoria em um dos códigos da NBM/SH, para os efeitos tributários é de inteira responsabilidade do contribuinte.

O Convênio ICMS 47/97, com as alterações promovidas pelo Convênio ICMS 38/05, tem por objetivo estabelecer a concessão de isenção do ICMS nas operações com equipamentos ou acessórios destinados a portadores de deficiência física ou auditiva.

O item 4 desse Convênio trata das “Próteses articulares e outros aparelhos de ortopedia ou para fraturas”, descrevendo, a partir dessas aplicações, quais os produtos encontram-se alcançados pela isenção no que se refere à deficiência física, todos sob a posição NCM 90.21.

Conforme as Notas explicativas do Capítulo 90 da NCM, item 6, na aceção da posição 90.21, consideram-se artigos e aparelhos ortopédicos os artigos e aparelhos utilizados seja para prevenir ou corrigir certas deformidades corporais, seja para sustentar ou manter partes do corpo após uma doença, operação ou lesão.

Ressalte-se que o item 30, Parte 1, Anexo I do RICMS/02, ao estabelecer os critérios para aplicação da isenção, refere-se à entrada, decorrente de importação do exterior, ou saída, em operação interna ou interestadual, de equipamentos ou acessórios constantes da Parte 2 desse Anexo, o faz com a finalidade de destinação desses produtos a pessoas portadoras de deficiência física ou auditiva.

Assim, conjugando as definições, somente os artigos e aparelhos de ortopedia ou para fraturas e suas partes, item 4 do Convênio ICMS 47/97 c/c Parte 2 do Anexo I do RICMS/02, estão alcançados pela isenção, não se aplicando o benefício, em regra, a produtos ortodônticos.

Esclareça-se que o subitem 4.3.2, Outros - subposição 9021.10.99/NCM, da Parte 2 a que se refere o item 30, Parte 1, ambas do Anexo I do RICMS/02, refere-se a outras partes de “próteses articulares e outros aparelhos de ortopedia ou

para fraturas” não compreendidas no subitem 4.3.1 dessa Parte 2.

Ademais, ainda que utilizada essa classificação para os produtos ortodônticos, não se operam os efeitos tributários para aplicação da isenção, como pretende o contribuinte, apenas pela leitura das Notas explicativas do Capítulo 90 da NCM, item 6. Inclusive, entende-se que a correta classificação para artigos e aparelhos odontológicos de prótese dentária é 9021.2/NCM.

No entanto, não se pode negar a aplicação da norma isencional quando tais produtos, classificados na subposição 9021.10.99, em atendimento ao citado subitem 4.2.2 c/c o item 30, Parte 1, Anexo I do RICMS/02, forem destinados ao deficiente físico para o tratamento ortopédico buco-maxilo-facial, por exemplo.

Feitos os esclarecimentos, responde-se aos quesitos formulados

1 e 2 – Não está correto o entendimento do contribuinte mineiro.

Aplica-se a isenção nas operações com artigos e aparelhos ortopédicos, prevista no Convênio ICMS 47/97 e na legislação mineira, no item 30, Parte 1, Anexo I do RICMS/02, exclusivamente quando o produto é destinado a portadores de deficiência física ou auditiva, ou seja, indivíduos com disfuncionalidades como diminuição de capacidades de funções e estruturas corporais, limitações de atividades e restrições à participação social, conforme conceitua a Organização Mundial de Saúde (OMS).

Os artigos ortodônticos, se não comprovada aquela finalidade prevista na legislação referida, quais sejam, produtos ortopédicos destinados ao deficiente físico ou auditivo, serão utilizados apenas na prevenção e correção de desconformidade dentária, hipótese em que as operações realizadas com os mesmos não estarão alcançadas pela isenção estabelecida nessa norma.

É a constatação do fato hipoteticamente previsto na norma isencional - ser o destinatário (usuário) pessoa com deficiência - que dá ensejo à aplicação da isenção em tela. Isso porque as normas relativas à isenção devem ser interpretadas literalmente, conforme o inciso II, art. 111 do Código Tributário Nacional, o que significa dizer que a adequada interpretação não comporta extensão e muito menos analogia.

Assim, ainda que a operação interestadual não tenha sido tributada, o contribuinte mineiro está sujeito à tributação nas saídas que realizar com os artigos e aparelhos ortodônticos, posto que as condições de validade para a regra isencional não foram satisfeitas.

Dessa forma, depreende-se como irregular a operação de saída de bráquetes, elásticos, arames, dentre outros, por exemplo, destinados a correção estética dos dentes, que não tenha sido tributada.

3 - Considerando os termos da legislação de regência, sobretudo no que se refere à exigência de destinação dos produtos elencados na Parte 2 do Anexo I do RICMS/02, não há previsão legal de condição futura para a hipótese de isenção em tela. Para alguns produtos, é possível estabelecer de antemão a finalidade para a qual foram produzidos permitindo moldar a respectiva operação aos termos da legislação já citada.

Caso contrário, não sendo possível estabelecer previamente a aplicação e a destinação do produto, condições exigidas na legislação, ao dar saída na mercadoria, o contribuinte dever munir-se de provas suficientes para sustentar a isenção praticada, se for o caso, à vista da descrição dos produtos listados nessa Parte 2. Inexistindo essa comprovação, a operação deverá ser tributada.

DOLT/SUTRI

Como alerta a consulta, para alguns produtos é possível estabelecer de antemão a finalidade para a qual foram produzidos, permitindo moldar a respectiva operação aos termos da legislação citada, como por exemplo, os aparelhos para facilitar a audição de surdos, que não possuem outra aplicação.

No caso dos aparelhos ortodônticos, no entanto, não havendo a prova irrefutável da condição do paciente, a mercadoria deve ser comercializada com a regular tributação do imposto, sendo aplicável ao caso a literalidade prevista no art. 111, inciso II do CTN.

Por fim, cumpre registrar que a Autuada foi intimada a apresentar documentação comprobatória quanto a condição dos destinatários de suas mercadorias serem portadores de deficiência física ou auditiva, mas não trouxe a prova efetiva da condição dos destinatários dos produtos, uma vez que as pessoas físicas elencadas pela Defesa são profissionais da área odontológica e pessoas jurídicas prestadoras de serviços na mesma área, portanto não preenchem a condição de serem portadoras de deficiência física ou auditiva.

Pode-se até concluir sobre a dificuldade operacional para a referida comprovação documental, mas isso não é suficiente para a concessão da isenção ou a dispensa da obrigação acessória. Talvez essa dificuldade é que tenha levado à edição do Convênio ICMS 12/11, que *“autoriza o Estado de Minas Gerais a conceder remissão do ICMS nas operações realizadas até 30 de novembro de 2010 com mercadorias relacionadas no Convênio ICMS 47/97 não destinadas a pessoas portadoras de deficiência física ou auditiva”*, mas o convênio é autorizativo e, para que seu conteúdo surta efeito, necessita de sua implementação pelo Estado de Minas, o que ainda não ocorreu.

Quanto a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, mostra-se correta a sua aplicação, calculada nos termos do art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02, conforme destacado no Relatório Fiscal (fls. 14).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Janir Adir Moreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 24 de abril de 2014.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora**

CC/MG