

A. I. Nº - 279804.0008/09-2  
AUTUADO - CLÍNICA DELFIN GONZALEZ MIRANDA LTDA.  
AUTUANTE - AUGUSTO JORGE LIMA MOREIRA  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
INTERNET 05.03.2010

**5ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0016-05/10**

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. EQUIPAMENTO. MÉDICO FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Correto o lançamento. Conformidade do ato administrativo com o texto constitucional, após a Emenda Constitucional nº 33/01, e com as disposições da Lei e do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia. Impossibilidade de redução ou adequação da multa fora dos limites estabelecidos na legislação de regência de tributo. Incompetência da instância administrativa de julgamento para declarar a inconstitucionalidade das normas tributárias que serviram de lastro para o lançamento de ofício. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 04/06/2009 para exigir ICMS em razão da seguinte acusação: “*Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento*”. Valor total do Auto de Infração: R\$ 48.140,29, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96, e os correspondentes juros moratórios.

O contribuinte, através de seus advogados (procuração anexa), ingressou com defesa às fls. 35 a 61, aduzindo, inicialmente, que é sociedade que atua na atividade de prestação de serviços médicos de ultra-sonografia; diagnósticos na área médica e odontológica; diagnósticos por imagem terapêutica em medicina nuclear e atividades correlatas.

Para o exercício das suas atividades fins, viu-se obrigada a importar alguns equipamentos para uso próprio que passaram a integrar seu ativo permanente, sendo compelida, por ocasião do desembarço dos bens importados, a efetuar o recolhimento do ICMS, que entende ser indevido pelas razões a seguir expostas.

Relatou que em 11.10.2006 a impetrante efetuou a importação de um Tubo Gerador de Raio X, para uso exclusivo em equipamentos de mamografia, da marca Siemens, conforme Declaração de Importação nº 06/1225854-2 e que em 20/10/2006, um Ecógrafo com análise Spectral Doppler Logiq Book e um Ecógrafo com análise Spectral Doppler Marca General Eletric, discriminados na DI nº 06/12670001-0.

Asseverou não ser contribuinte do ICMS na importação dos referidos bens, com base no entendimento firmado pelo STF, em reiteradas decisões consolidadas na Súmula nº 660, aprovada pelo plenário daquela corte, em 24/09/03 (DJU de 15/10/03).

Fez digressões em torno da norma constitucional vigente antes da Emenda Constitucional nº 33/2001, no art. 155 § 2º, inc. IX, da Carta Magna. Afirmou que a redação anteriormente em vigor fazia a Fazenda Pública entender que o preceito constitucional supra lhe conferia o direito para a cobrança do ICMS em toda e qualquer importação, sem fazer distinção entre a pessoa jurídica contribuinte e a não contribuinte do imposto.

Todavia, a Impetrante entende que por ser pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, nas hipóteses de importação de bens para uso próprio ou para a realização de sua atividade essencial, não se encontra sujeita à exigência do ICMS.

Disse que diante da celeuma travada entre o Fisco e os contribuintes, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ), apreciando a legislação complementar que rege o imposto, firmou, a princípio, o entendimento “equivocado”, de que o ICMS era devido nas importações realizadas por pessoas físicas, chegando, inclusive, a editar duas súmulas sobre o assunto. A Súmula nº 155 que dispunha: “O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio.”; e a Súmula nº 198, com a seguinte redação: “Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS.”

No entanto, relatou que tal entendimento, por não se amoldar ao comando contido no texto constitucional, não perdurou por muito tempo. Houve uma mudança drástica na compreensão da matéria, a partir de decisões firmadas pela Corte Suprema (STF), no sentido de concluir que o importador, tanto pessoa física como jurídica, não contribuinte do ICMS, não estava sujeito à cobrança do referido imposto estadual. Citou precedentes versando sobre a impossibilidade da cobrança do tributo em tais situações, sendo que, por fim, o Plenário do STF sedimentou o assunto. A título de exemplo transcreveu a ementa do RE nº 203.075-9/DF, do Tribunal Pleno, Red. p/ Acórdão Min. Maurício Corrêa.

No caso em apreço a Decisão do STF versou sobre a importação de um veículo automotor por pessoa física, sendo que posteriormente o Tribunal enfrentou questão envolvendo a importação de um aparelho de Tomografia por uma sociedade civil. Nesta oportunidade o Supremo Tribunal fez referência à posição adotada no RE 203.075-9-DF e, por maioria de votos, decidiu pela impossibilidade de cobrança de ICMS na importação de bens também por pessoa jurídica, não contribuinte do ICMS. O impugnante destacou que neste aresto os Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, em seus votos, declararam que no caso de importação por uma clínica médica, com vistas a prestação de serviços, não há incidência de tributo, visto que o importador não se enquadrava na condição de contribuinte do ICMS. No mesmo sentido foi a Decisão proferida no RE 346.856/RJ, da lavra do Min. Moreira Alves.

Fez observar a defesa que os precedentes do Plenário do STF se encontram fundamentados nas premissas de que na importação, deve ser afastada a incidência do ICMS, se o ato não for realizado com o intuito de posterior circulação do bem com finalidade de venda mercantil, visto que as expressões “operações”, “circulação”; “mercadoria” e; “estabelecimento”, fazem referência à finalidade de aquisição para posterior revenda. Desse modo, entende a defesa que a jurisprudência assente no STF, antes da EC nº 33/2001, está sedimentada no sentido da não incidência do ICMS nas importações que não tenham por objeto a finalidade comercial.

Com o advento da EC nº 33/2001, a defesa registra que operou-se uma modificação no conteúdo do art. 155, § 2º, inc. IX, “a”, que passou a ter o seguinte teor:

“Art. 155.

§2.º.....

IX - incidirá também:

a) sobre o entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídico, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.”

A defesa ressaltou, de início, que a alteração operada no texto constitucional, à primeira vista, poderia trazer o entendimento de que fora permitida a cobrança do ICMS do importador pessoa física ou jurídica, não contribuinte do imposto. Porém, fez observar que o STF aprovou a Súmula nº 660, editada quase dois anos após a EC nº 33/2001, confirmado assim a interpretação jurisprudencial criada por aquela Corte sobre a não incidência do imposto na importação de bens por pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS nos seguintes termos:

"*Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto*".

Asseverou ainda que a atual redação do art. 155, § 2º, IX, "a", da CF/88, não tem a faculdade de reverter o entendimento jurisprudencial que gerou a edição da Súmula STF nº 660, pois segundo seu entendimento, estribado na doutrina pátria, a regra matriz de incidência do ICMS permaneceu intacta, exigindo a finalidade mercantil da operação para poder ser aplicada, envolvendo a transferência de titularidade do bem móvel (circulação econômica conjugada com a circulação jurídica).

Fez em seguida transcrições doutrinárias das expressões que compõem a regra matriz de incidência do ICMS, abarcando as expressões: "circulação", "operações", "mercadorias", "estabelecimento" e o "princípio da não cumulatividade", para afirmar que, no caso em exame, fica prejudicada qualquer alegada ocorrência de fato gerador do tributo, pois o ato de importação não estava revestido de finalidade mercantil.

Trouxe à baila lições doutrinárias de tributaristas pátrios, a exemplo, de Hugo de Brito Machado e José Eduardo Soares de Melo. Transcreveu também decisões originárias dos Tribunais de Justiça de Brasília, Rio Grande do Sul, e do STJ, todos relacionadas a aplicação da norma de incidência do imposto vigente antes da EC nº 33/2001.

Em seguida, o contribuinte ressaltou que a multa aplicada no Auto de Infração se reveste de caráter confiscatório e afronta os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade. Transcreveu na peça defensiva lições doutrinárias das profs. Odete Medauar e Maria Sylvia Zanella Di Pietro, para sustentar que o ato administrativo de lançamento incorreu em violação àqueles princípios. Alegou também a exigência da penalidade incorreu em violação ao princípio do não confisco, invocando, em sua defesa, lições doutrinárias de Luciano Amaro, José Afonso da Silva, Ricardo Lobo Torres e precedentes jurisprudenciais, transcritos às fls. 57/58 dos autos.

Frisou a necessidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva, se valendo dos ensinamentos do prof. Roque Antônio Carraza. Transcreveu o art. 3º do CTN, que define que o tributo não pode ser utilizado com finalidade de impor sanção e que o lançamento se reveste de um complexo de atos vinculados que estão sujeitos aos controles de legalidade e de constitucionalidade, tal qual todo ato administrativo, enfatizando, em seguida, a necessidade de aplicação dos princípios da tutela e da autotutela.

Ao finalizar formulou pedido pela anulação do lançamento por entender que não se encontra submetido à regra de incidência do ICMS, por não se revestir da condição de contribuinte do tributo em questão.

O autuante, ao prestar informação fiscal (fls. 71/75) destacou, inicialmente, que objeto da autuação foi a importação de equipamentos sem o pagamento do ICMS, tendo o contribuinte incorrido em descumprimento da regra contida no inciso V do § 2º, do art. 1º, do RICMS/BA, cujo teor transcreveu na peça informativa. Ressalvou ainda que a exigência fiscal se encontra também em conformidade com o texto constitucional, positivado no art. 155, II, § 2º, IX, "a", com a redação que foi dada pela EC nº 33/2001.

Frisou ainda que após a promulgação da referida Emenda nº 33/2001, determinante da alteração introduzida no dispositivo constitucional acima referenciado, tornou-se sem fundamento qualquer alegação de inconstitucionalidade da cobrança do ICMS no desembarque aduaneiro de bens e mercadorias importados do exterior por pessoas físicas ou jurídicas, mesmo que não sejam contribuintes habituais do ICMS e qualquer que seja a finalidade da importação.

Destacou que a Carta Magna é a fonte primária de validade de qualquer instrumento normativo infraconstitucional, bem como de qualquer decisão jurisprudencial do sistema jurídico brasileiro. Trouxe à baila lições doutrinárias do prof. Dirley da Cunha Júnior e Luiz Roberto Barroso, para enfatizar a supremacia da norma constitucional no ordenamento jurídico.

Asseverou que a condição de contribuinte está definida na lei de regência do ICMS e que, desde a Emenda nº 33/2001, na própria Constituição Federal. Enfatizou que norma constitucional citada se reveste de clareza cristalina no sentido de que se pessoa física ou jurídica adquirir mercadoria ou bem no exterior deverá, por ocasião do desembarque aduaneiro, pagar o ICMS, independentemente de destiná-la a seu uso, consumo ou a ativo permanente, bem como de praticar a importação de forma habitual ou não.

Quanto à alegação de que a exigência do ICMS, na situação em exame, afrontar frontalmente o princípio da não-cumulatividade, rebateu afirmando a aplicabilidade do referido princípio pressupõe necessariamente a existência de etapas diversas de circulação, o que não ocorre na hipótese de importação de bens para uso próprio de pessoa jurídica que não irá efetuar saídas posteriores incluídas no campo de incidência do imposto estadual. Ressaltou, a título de comparação, que o contribuinte ao adquirir equipamentos médico-hospitalares junto a fornecedores localizados em território nacional, igualmente assume o encargo financeiro relativo à tributação do ICMS, visto que, embora não seja diretamente responsável pelo recolhimento do imposto junto à Fazenda Estadual, assume o ônus financeiro relativo à tributação do produto na qualidade de consumidor final.

Enfatizou, por fim, que o pedido de nulidade articulada na peça de defesa não se sustenta, pois ato nulo é aquele que padece de vício de legitimidade, não podendo ser revalidado com a cessação do vício, sendo que as premissas utilizadas pela defendente para sustentar a sua postulação não condizem com regras positivadas no RICMS/BA.

Ao finalizar formulou pedido pela manutenção “*in totum*” do Auto de Infração.

## VOTO

No presente processo foi exigido ICMS na importação de equipamentos médico-hospitalares por pessoa jurídica que atua na atividade não sujeita à incidência do ICMS estadual.

A tese defensiva, para afastar a exigência do tributo, se encontra estribada no entendimento, construído pelo STF, consolidado na Súmula nº 660, de que o ICMS só é devido na importação de bens, por pessoas físicas e jurídicas, quando forem os mesmos destinados às atividades comerciais e industriais que estejam no campo de incidência do tributo.

Por vez sua a autuação tomou por norte as disposições contidas no RICMS/Ba (art. 1º, § 2º, inc. V, com a redação dada pelo Decreto nº 8.413, efeitos a partir de 29/12/02), texto que se encontra em conformidade com a literalidade da Emenda Constitucional nº 33/2001. É importante registrar que os fatos geradores objeto do lançamento se verificaram no exercício de 2006, portanto, quando já se encontrava vigente a legislação mencionada.

De fato, após a entrada em vigor da EC nº 33, é de se concluir, que a regra positivada na alínea “a”, do inc. IX, do § 2º, do art. 155, da Carta Magna passou a abranger todas as espécies de importação. Em comparação com o texto originário que era circunscrito à importação de “*mercadoria e bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento*”, o novo preceito suprimiu a referida destinação ao dispor que a incidência tributária independente da finalidade que se venha a dar à mercadoria ou ao bem.

Conforme leciona José Eduardo Soares de Melo, em seu livro “ICMS Teoria e Prática (10ª ed. Dialética, pág. 49), ...“*o imposto será exigido sem considerar a destinação da coisa importada (mercancia, industrialização, prestação de serviço, integração no ativo fixo, consumo, uso particular etc)*”. Houve, portanto, a partir da revisão operada pela Emenda 33, uma ampliação da base econômica do ICMS nas importações de bens e mercadorias do exterior. Restou claro, assim, que qualquer pessoa, física ou jurídica, pode ser contribuinte do ICMS na importação, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, ou seja, mesmo que a operação não seja voltada à atividade industrial ou comercial.

No mesmo sentido leciona Leandro Paulsen, na sua obra, “Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência”, 10ª edição, Livraria do Advogado Editora, pág. 375, nos seguintes termos “*Nitidamente, o Constituinte Derivado procurou contornar a jurisprudência do STF, que sinalizava no sentido de que a importação de bem por pessoa física e também por sociedade civil não se sujeitava à incidência do ICMS. Com a ampliação da base econômica pela EC 33/01, a competência tributária passa a abranger a importação de bens por tais pessoas*”.

Nessa linha, esboçada pela doutrina mais recente acima citada, já se posicionou o STF, através do Min. Joaquim Barbosa, pela inaplicabilidade da Súmula nº 660 às importações posteriores à EC 33/01 (RE-439796 - Informativo STF nº 436, ago/06).

E é nessa linha que também nos posicionamos. Encontra-se revestida de validade a norma de regência do ICMS, vigente no Estado da Bahia, incidente na importação de bens por quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, contribuintes ou não do imposto, uma vez que a mesma tem por fundamentado de validade a norma contida no art. 155, § 2º, inc. IX, “a”, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda nº 33/2001. Frente à essa disposição, o autuado é contribuinte do ICMS na importação, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto nas suas atividades ordinárias, não se podendo cogitar, na hipótese, pelo afastamento da exigência fiscal ao argumento de que houve afronta à regra matriz de incidência do ICMS ou violação ao princípio da não cumulatividade, visto que o constituinte derivado, após 2001, estabeleceu hipótese de incidência autônoma e desvinculada de finalidade comercial ou industrial na importação de bens do exterior.

Em relação à multa, lançada no percentual de 60% do imposto, a arguição de confiscação de riedade e os pedidos de aplicação dos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade, não podem ser acolhidos, visto que a imposição fiscal decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inc. II, letra “f”. É vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, ao argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais. Somente no âmbito do Poder Judiciário poderá o contribuinte buscar a revisão do ato administrativo, cuja constitucionalidade, até decisão final daquele Poder, é presumida. Ademais, na esfera administrativa, o contribuinte poderá ser beneficiado com a redução da multa lançada no Auto de Infração, em função da data do pagamento do débito, conforme prescrevem os artigos 45 e 45-A, da Lei de regência do ICMS.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279804.0008/09-2, lavrado contra **CLÍNICA DELFIN GONZALEZ MIRANDA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$48.140,29**, acréscimos da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE/RELATOR

PAULO DANILLO REIS LOPES – JULGADOR

