

**PROCESSO** - A. I. N° 279804.0008/09-2  
**RECORRENTE** - CLÍNICA DELFIN GONZALEZ MIRANDA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF n° 0016-05/10  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**INTERNET** - 10/03/2011

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0005-11/11

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. EQUIPAMENTO MÉDICO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Devido o pagamento do ICMS no momento do desembarque aduaneiro de mercadorias importadas do exterior. A multa por descumprimento da obrigação principal, prevista no artigo 42, II, “f”, da Lei n° 7.014/96, é a aplicável ao caso, porquanto o imposto não foi recolhido tempestivamente. Incompetência da instância administrativa de julgamento para declarar a constitucionalidade da legislação tributária que fundamentou o lançamento de ofício. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 5ª JJF - Acórdão JJF n°. 0016-05/10, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 04/06/2009, para exigir o recolhimento do ICMS, no valor de R\$48.140,29, acrescido da multa de 60%, por falta de recolhimento do imposto relativo às “importações tributadas realizadas pelo estabelecimento”.

Obedecidos os trâmites legais, o contribuinte apresentou, através de advogado, impugnação tempestiva ao Auto de Infração (fls.35 a 61), sustentando, basicamente, que, 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 a efetuar o recolhimento do ICMS, que entende ser indevido por não ser contribuinte do ICMS, na importação dos referidos bens, com base no entendimento firmado pelo STF, em reiteradas decisões consolidadas na Súmula n° 660, aprovada pelo Plenário daquela Corte, em 24/09/03 (DJU de 15/10/03).

O autuante, às fls. 71/75, prestou a informação fiscal de praxe, contestando as razões da impugnante, enfatizando que a condição de contribuinte se encontra definida na Lei de regência do ICMS e, desde a Emenda n° 33/2001, na própria Constituição Federal. Manteve integralmente a autuação.

Na Decisão recorrida, a JJF, inicialmente, ressaltou que a tese defensiva, para afastar a exigência do tributo, se encontra estribada no entendimento, construído pelo STF, consolidado na Súmula n° 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.

Destacou, ainda, ter a autuação se fundamentado nas disposições contidas no RICMS/BA (art. 1º, § 2º, inc. V, com a redação dada pelo Decreto n° 8.413, efeitos a partir de 29/12/02), texto em conformidade com a literalidade da Emenda Constitucional n° 33/2001. Registrhou, também, que os fatos geradores objeto do lançamento se verificaram no exercício de 2006, quando já se encontrava vigente a legislação mencionada.

Nesse contexto, julgou a 5<sup>a</sup> JJF, por unanimidade, após apreciação dos argumentos defensivos apresentados pelo autuado, pela Procedência da autuação, na seguinte literalidade:

*“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’ (10<sup>a</sup> 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’, 10<sup>a</sup> 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 fundamento 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 a 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 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.”

Inconformado com a Decisão proferida pela 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, através do acórdão JJF nº. 0016-05/10, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 93 a 110), objetivando sua reforma.

De plano, frisou ter a Decisão de Primeira Instância se amparado na tese de que o imposto em tela deveria incidir na importação de bens por quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, contribuintes ou não do imposto, “usando, destarte, a entidade coatora fundamentações diversas por supedânio à sua resolução.”

Adentrando ao mérito, destacou a não-incidência do ICMS na importação, sob o fundamento de que, com o advento da EC nº 33/2001, 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 tombem:*

*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."*

Assim, o recorrente ressaltou que a alteração operada no texto constitucional, à primeira vista, poderia transparecer de que fora permitida a cobrança do ICMS do importador, pessoa física ou jurídica, não contribuinte do imposto. Porém, não é este o entendimento externado pelo STF, o qual, em plenário, aprovou a Súmula nº 660, publicada em 15/10/2003, ou seja, editada quase dois anos após a EC nº 33/2001, confirmando 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, com a seguinte literalidade:

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

Ademais, asseverou que a atual redação do art. 155, § 2º, IX, "a", da CF/88, não tem a faculdade de reverter o entendimento jurisprudencial editado na Súmula STF nº 660, haja vista que os fundamentos básicos que nortearam a jurisprudência da regra matriz de incidência do ICMS permaneceram intactos, exigindo a finalidade mercantil da operação para poder ser aplicada, envolvendo a transferência de titularidade do bem móvel, circulação econômica combinada com a circulação jurídica.

Transcreveu, em seguida, doutrina do Tributarista José Eduardo Soares de Melo, relativa às expressões que compõem a regra matriz de incidência do ICMS, abarcando: "circulação", "operações", "mercadorias", "estabelecimento" e o "princípio da não-cumulatividade", para afirmar que, no caso em exame, ficaria prejudicada qualquer alegada ocorrência de fato gerador do tributo, pois o ato de importação não estava revestido de finalidade mercantil.

A partir desse entendimento, aduziu que em processo semelhante, o próprio recorrente obteve êxito em seu pedido de isenção de ICMS, mediante o provimento de Embargos Infringentes, por ela opostos, sobre importação de equipamento médico-hospitalar, transcrevendo a Decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, nos Embargos Infringentes nº 37296-4/2007 (fls. 99).

Transcreveu, ainda, Decisões do Tribunal de Justiça da Bahia, no Mandado de Segurança nº 770008-1/2005, e do Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 654230/RS (fls. 99/102).

Prosseguindo, na sua peça recursal, o recorrente aduziu que a situação em tela não ensejaria recolhimento de ICMS, inexistindo a obrigação em si, não se podendo falar em multa de mora, razão do pleito de reforma da Decisão, também neste ponto.

Em seguida, o contribuinte argumentou que a multa aplicada no Auto de Infração se revestia de caráter confiscatório e afrontava os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, reproduzindo lições doutrinárias das Professoras Odete Medauar e Maria Sylvia Zanella Di Pietro, visando sustentar que o ato administrativo de lançamento incorreu em violação àqueles princípios.

Alegou, também, que a exigência da penalidade incorreu em violação ao princípio do não confisco, invocando, em sua defesa, o artigo 150, IV, CF/88 e citando lições doutrinárias de Luciano Amaro, José Afonso da Silva, Ricardo Lobo Torres, sintetizando que "o confisco, no direito brasileiro, é permitido apenas em uma hipótese, a do artigo 243, CR", transcrevendo, para ilustrar a sua tese, precedentes jurisprudenciais (fls. 106/107).

Prosseguindo, teceu comentários sobre lançamento tributário e razoabilidade, a definição de tributo do CTN, no seu artigo 3º, para concluir que a apuração do seu montante depende de um complexo de atos, capazes de determinar sua existência e exigibilidade, mais uma vez reproduzindo textos de tributaristas sobre o assunto.

Por fim, destacou que a "razoabilidade, no caso, por ser norma constitucional, é imperativo de ponderação no uso da exação, sendo fator moderador da incidência, não se prestando a dispensar completamente, mas sim a nivelar e evitar a incidência de multas tributárias

*confiscatórias, como verificamos constantemente, por exemplo, em matéria de ICMS.”*

Requeriu o julgamento pela procedência do Recurso Voluntário, com a reforma da Decisão “*a quo*”, anulando o Auto de Infração, sob o enfoque de que o recorrente não é contribuinte do ICMS.

A PGE/PROFIS, através de sua ilustre representante, Drª. Maria Dulce Baleiro Costa, opinou pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário, por considerar as razões nele expendidas ausentes de argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do Acórdão recorrido.

Na análise do mérito, afirmou que a questão cinge-se à incidência ou não do ICMS na importação de bem por não contribuinte do imposto, diante da Súmula 660 do STF, tecendo considerações acerca da conclusão da aplicabilidade do art. 3º, VIII, da LC 87/96 à hipótese de incidência prevista no art. 155, §2º, IX da CF/88.

Analisa aspectos das teses e decisões colacionadas pelo recorrente e trouxe aos autos decisões do STF que indicam, no seu entendimento, a constitucionalidade da incidência do ICMS nas importações por não contribuinte do imposto, após a EC nº 33/2001.

## VOTO

Do estudo minucioso do presente PAF, verifico que o Recurso Voluntário versa sobre o julgamento do Auto de Infração epigrafado, sendo imputada, ao sujeito passivo, a exigência de ICMS no valor de R\$48.140,29, acrescido da multa de 60%, prevista na legislação, tendo a peça recursal se insurgido contra a infração descrita como falta de recolhimento do ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento.

Como detalhadamente relatado, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal julgou procedente a autuação, tendo o Recorrente, nas suas razões recursais, confirmado as teses arguidas na peça impugnatória, enfatizando, principalmente, a negativa da incidência do ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do Imposto, com fundamento na Súmula nº 660 do STF.

Sucede que, da análise dos elementos existentes na procedimentalidade observa-se não existirem razões capazes de comprovar a tese sustentada pelo contribuinte.

A autuação encontra fundamento nas determinações 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 consonância com a literalidade da Emenda Constitucional nº 33/2001, sendo importante ressaltar que os fatos geradores objetos do lançamento se verificaram no exercício de 2006, ou seja, dentro da vigência da legislação mencionada.

O que se observa, sem sombra de dúvidas, é que com a promulgação da EC 33/2001, foi efetuada alteração na alínea “a”, do inciso IX, do artigo 155 da CF, para ampliar o campo da incidência do imposto nas importações de bens, por contribuinte ou não do imposto, *verbis*:

*“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.”*

Claramente se pode concluir que a regra positivada na alínea “a”, do inc. IX, do § 2º, do art. 155, da Carta Magna passou a abranger a incidência tributária para todas as espécies de importação, independentemente da finalidade que se venha a dar à mercadoria ou ao bem, modificando o texto procedente que era restrito à importação de “*mercadoria e bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento*”.

Portanto, a alteração efetuada pela Emenda 33/2001, acarretou uma ampliação da base econômica do ICMS nas importações de bens e mercadorias do exterior, impondo assim, que qualquer pessoa, física ou jurídica, pode ser contribuinte do ICMS na importação, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto.

De outra parte, verifica-se, tanto no acórdão recorrido, quanto no Parecer da ilustre representante da PGE/PROFIS, que restou nitidamente demonstrado que a Súmula 660 do STF, só se aplica às importações, fatos geradores, anteriores à promulgação da EC 33/2001, de acordo com as decisões dos Tribunais Superiores, citadas às fls. 82 (RE-439796 - Informativo STF nº 436, ago/06), fls. 117 (RE-173873 STF 08/09/2009), fls. 118/119 (RE-255682 STF 29/11/2005).

No específico, comungo com o entendimento manifestado pela 5ª JJF, através do nobre relator, quando, às fls. 82, asseverou: *“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 a 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.”*

O sujeito passivo, também em sua peça recursal, insurgiu-se contra a multa, lançada no percentual de 60% do imposto, sob o argumento de confiscatoriedade e contrariedade aos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade.

Por outro lado, ao atacar a multa que lhe fora aplicada, o recorrente disse que o percentual de 60%, aplicado sobre o suposto débito apurado pelo fisco, ofenderia a dispositivo constitucional e se traduziria em verdadeiro confisco ao seu patrimônio, promovendo o enriquecimento ilícito do fisco.

Novamente, inexiste razão ao recorrente, não podendo as suas postulações progredirem, visto que a cominação fiscal é perfeitamente legal e decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, exatamente no art. 42, inc. II, letra “f”.

No que tange à questão de constitucionalidade, é cediço que de acordo com o previsto no art. 167, II do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não é dada a esta Câmara de Julgamento Fiscal a competência para apreciar tal matéria. Somente no âmbito do Poder Judiciário poderá o contribuinte buscar a revisão do ato administrativo, cuja constitucionalidade, até Decisão final daquele Poder, é presumida.

Quanto à discussão do percentual da multa aplicada ao recorrente, deriva de instituto legal que trata de penalidade pelo não recolhimento tempestivo do imposto, quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas na norma que importe em descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo. Desse modo, diante da previsão legal que respalda a aplicação da multa em discussão, não há que se falar em confisco ou enriquecimento sem causa por parte do Estado da Bahia. Entretanto, é possível ao sujeito passivo, observando os requisitos necessários, dentro do previsto no art. 159 do RPAF, requerer à Câmara Superior deste CONSEF para dispensa ou redução das multas.

Destarte, pelos fundamentos expostos, evitando delongas desnecessárias, considero incensurável a Decisão proferida pela 5ª JJF, desmerecendo sofrer qualquer tipo de reforma, razão pela qual confirmo-a integralmente, em face de se encontrar em estrita consonância com a Lei, o Direito e a Justiça.

Em suma, o meu voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantenho inalterada a Decisão recorrida..

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279804.0008/09-2, lavrado contra **CLÍNICA DELFIN GONZALEZ MIRANDA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$48.140,29**, acrescido 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, 03 de fevereiro de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS