

Embargos à execução fiscal - Sociedade civil - Equipamento médico - Importação - Contribuinte - Não-habitualidade - Atividade comercial - Não-ocorrência - Lei nova - Vigência - Fato anterior - Inaplicabilidade - ICMS - Não-incidência - Acolhimento dos embargos

Ementa: Apelação cível. Embargos à execução fiscal. ICMS. Importação de bem. Ativo de sociedade civil de prestação de serviços médicos. EC 33/01. LC 114/002. Não-incidência do ICMS em equipamento médico. Ausente definição legal do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte do imposto.

- Apenas com o advento da LC 114, de 16.12.2002, é que se regulamentou a alteração da Constituição implementada pela EC 33/01, dando amparo legal à exigência de ICMS sobre bens importados do exterior por pessoa jurídica não contribuinte habitual do mesmo. Assim, não incide ICMS sobre a simples importação de bem para ativo de sociedade não contribuinte do imposto, seja por não implicar circulação de mercadoria, seja por inexistir regulamentação de compensação do valor devido.

APELAÇÃO CÍVEL / REEXAME NECESSÁRIO Nº 1.0433.05.166090-3/001 - Comarca de Montes Claros - Remetente: Juiz de Direito da 1ª Vara da Fazenda Pública, de Registros Públicos e de Falências e Concorreatas da Comarca de Montes Claros - Apelante: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais - Apelado: CEU MOC S/C Ltda. - Relator: DES. FERNANDO BRÁULIO

Acórdão

Vistos etc., acorda, em Turma, a 8ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, incorporando neste o relatório de fls., na conformidade da ata dos julgamentos e das notas taquigráficas, à unanimidade de votos, EM CONFIRMAR A SENTENÇA NO REEXAME NECESSÁRIO, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO.

Belo Horizonte, 14 de fevereiro de 2008. - Fernando Bráulio - Relator.

Notas taquigráficas

DES. FERNANDO BRÁULIO - Trata-se de apelação interposta pelo Estado de Minas Gerais contra a sentença que julgou procedentes os pedidos dos embargos à execução fiscal e condenou o apelante ao pagamento de honorários advocatícios, arbitrados em 10% (dez por cento) sobre o valor dado à causa.

Em suas razões recursais, o apelante requereu a reforma da sentença e inversão do ônus sucumbencial. Argüiu ser constitucional a exigência do ICMS sobre operação de importação de equipamento médico-hospitalar, tendo em vista que a EC 33 e a LC 114 não inovaram, apenas reafirmaram as hipóteses de incidência sobre a operação em referência, já previstas pela LC 87/96.

Conhecido o recurso, presentes os pressupostos objetivos e subjetivos de admissibilidade.

A doutrina leciona que não se enquadram como devedores do ICMS, via de regra, as pessoas físicas ou jurídicas que realizam importações, visto que a Constituição Federal de 1988 refere-se a mercadorias vinculadas a comerciantes, produtores e industriais e a bem destinado a ativo fixo e consumo do estabelecimento, o que conduz ao entendimento de que a cobrança do tributo encontra-se vinculada à noção de estabelecimento.

Na esteira do raciocínio, tem-se que a importação nos autos não configura ato de comércio, pois se destina à melhoria dos serviços prestados pela apelada, concluindo não haver a transferência jurídica de mercadorias para a imposição tributária de ICMS.

O cerne da questão posta em julgamento cinge-se em saber se, após a modificação introduzida pela Emenda Constitucional 33/01 - que alterou a redação do art. 155, § 2º, IX, "a", da CR/88 - e antes ainda da publicação da Lei Complementar 114/02 - que alterou o art. 4º, parágrafo único, da LC 87/96 -, a apelada poderia ser obrigada ao recolhimento de ICMS em operação de importação de equipamento médico-hospitalar.

É imprescindível declinar as disposições que regulavam o ICMS na Constituição Federal antes da modificação pela EC 33, principalmente do comando contido no artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea a. Veja-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço".

Como se vê, a Constituição definia que o sujeito passivo do ICMS seria aquele que realizasse importação

de mercadoria do exterior, ainda que "se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento".

Essa controvérsia guarda estrita relação com a interpretação feita pelo Supremo Tribunal Federal acerca da matéria, anteriormente à EC nº 33/01, que sepultou o debate então existente.

Acerca desse dispositivo, o STF - órgão genuinamente competente para interpretar as normas constitucionais e declarar o seu conteúdo - fixou entendimento de que a simples importação de bem para o ativo de sociedade não contribuinte de ICMS não faz incidir o preceito do art. 155, § 2º, IX, a, seja por não implicar circulação de mercadoria, seja por inexistir regulamentação de compensação do valor devido.

Interpretando tal dispositivo, prevalecia o entendimento esposado pelo Ministro Maurício Corrêa, no voto condutor do acórdão referente ao RE nº 203.075-9, segundo o qual, *verbis*: "...o imposto não é devido pela pessoa física que importou o bem, visto que não exerce atos de comércio de forma constante nem possui 'estabelecimento destinatário da mercadoria', hipótese em que, a teor do disposto no art. 155, IX, § 2º, alínea a da Constituição Federal, o tributo seria devido ao Estado da sua localização".

E, mais, fundamentou o insigne Ministro o seu ponto de vista com "a impossibilidade de se exigir o pagamento do ICMS na importação de bem por pessoa física, dado que, não havendo circulação de mercadoria, não há como se lhe aplicar o princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto, pois somente ao comerciante é assegurada a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".

Visto, então, que o ICMS não era devido pelo importador pessoa física, a uma, porque não exercia habitualmente atos de comércio, a duas, porque não possuía estabelecimento destinatário da mercadoria, e a três, por não ser contribuinte o ICMS, *quid juris* no caso da pessoa jurídica não comerciante e não contribuinte daquele tributo?

A resposta, obviamente, teria de ser uma só: se as mercadorias por ela importadas se destinavam ao seu ativo fixo, e não à revenda, não era devido o ICMS, por não ser ela contribuinte desse imposto.

O caso julgado pelo Tribunal Pleno no RE nº 185.789/SP guarda estrita semelhança com o presente, por também tratar de importação de equipamento médico-hospitalar. Se não, vejamos:

Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Importação de bem por sociedade civil para prestação de serviços médicos. Exigência de pagamento do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro. Impossibilidade.

1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de

bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Importação e aparelho de mamografia por sociedade civil, não contribuinte do tributo. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Inexistência de circulação de mercadoria. Não-ocorrência da hipótese de incidência do ICMS. Recurso extraordinário não conhecido.

De igual forma, confira-se:

ICMS: não-incidência, anteriormente à EC 33/01, sobre a importação de bens que se destinem ao consumo e ao ativo fixo de sociedade civil prestadora de serviços médico-hospitalares. Precedente: RE 185.789, Pl., Maurício Corrêa, DJ de 19.05.00.

Constitucional. Tributário. ICMS. Importador não contribuinte do ICMS. CF, art. 155, § 2º, IX, a, redação anterior à EC 33/2001: Impossibilidade da cobrança do tributo. Precedentes do STF: RE 185.789/SP, M. Corrêa, Plenário, 03.03.2000; RE 346.856/RJ, M. Alves, DJ de 31.10.2002; RE 199.554-Agr/SP, Néri da Silveira, DJ de 04.08.2000. I. - Agravo não provido.

E isso ficou bem explícito no voto do douto Ministro Sepúlveda Pertence no RE já referido, quando afirmou, *litteris*: "... também eu, no RE 203.075/DF, ao acompanhar o voto do Sr. Ministro Maurício Corrêa, levei em consideração não o fato para mim absolutamente acidental de cuidar-se de pessoa física, mas sim o de não se cuidar de contribuinte do ICMS. É o caso, pouco importando que na espécie se trate de pessoa jurídica".

Tais precedentes culminaram na edição da Súmula 660 do STF, *in verbis*: "Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto".

Há de se observar que o STF decidiu pela não-incidência de ICMS sobre a importação de bens por pessoa física ou jurídica, quando era importado bem por não-contribuinte de ICMS - isto é, por quem não exercia atividade mercantil.

Contudo, não se pode olvidar que, em matéria tributária, vigora o princípio da legalidade em sentido estrito.

E a Lei Complementar 87/96, à qual competiu definir os contribuintes do ICMS, nos termos do art. 146, III, a, da CR/88, preconizava, na redação anterior à LC 114/02, que:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte do imposto pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

I - importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento.

Pelo que se vê, era considerado contribuinte do ICMS aquele que "em volume que caracterize intuito

comercial" "importe mercadorias do exterior", sendo evidente que tal qualificação não se poderia atribuir ao apelado, o qual sem intuito comercial - porquanto prestador de serviços médicos - importou equipamento médico-hospitalar.

A propósito, anota Hugo de Brito Machado que, "quando um bem é importado por quem não é contribuinte do imposto, não exerce atividade mercantil, incoorre a incidência".

Veja que a EC 33, de 11.12.2001, entrou em vigor na data de sua promulgação, o que significa que, a partir da referida data, os Estados membros passaram a ter competência para instituir o ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não fossem contribuintes habituais do imposto. Entretanto, para que o imposto pudesse ser cobrado, havia necessidade de que houvesse definição de fato gerador, base de cálculo e contribuinte em lei de normas gerais, e que o imposto fosse instituído por lei emanada por cada Estado da federação.

Falta investigar se basta a alteração no texto constitucional, para que o imposto passe a ser devido. Evidente que não, tido em conta que a própria *Lex Major* estabelece, em seu artigo 146, inciso III, alínea "a", que cabe à lei complementar "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes...".

Em 16.12.2002 foi editada a Lei Complementar 114, que alterou a redação do art. 4º, parágrafo único, inc. I, da Lei Complementar 87/96, assim dispondo:

Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (...).

Antes, porém, da edição da LC 114/02, o referido art. 4º, parágrafo único, inc. I, da LC 87/96, tinha a seguinte redação:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: I - importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento; (...).

No âmbito do Estado de Minas Gerais, a Lei Estadual 14.699, de 06.08.2003, alterou a Lei 6.763/75, nos seguintes termos:

Art. 6º. Ocorre o fato gerador do imposto:

I - no desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior, inclusive quando objeto de *leasing* de qualquer espécie; (...).

Sem embargo, antes do advento da Lei 14.699, de 06.08.2003, a Lei 6.763/75, com redação dada pela Lei 12.423 de 27.12.96, assim dispunha:

Art. 6º. Ocorre o fato gerador do imposto:

I - no desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior; (...).

Nessa linha, o que se nota é que o art. 4º, parágrafo único, I, da Lei Complementar 87/96 era inconstitucional até as alterações promovidas pela LC 114/02, sendo que, após as últimas modificações, passou a estar em conformidade com a CR/88, já alterada pela EC 33/01. Isso porque a redação original do art. 4º, parágrafo único, inc. I, da LC 37/96 só contemplava a importação de mercadorias, não fazendo qualquer menção a bens importados do exterior.

Já no que tange à Lei Estadual 6.763/75, o que se vê é que a anterior redação do art. 6º já fazia menção à importação de mercadorias e bens provenientes do exterior. Se antes da promulgação da EC 33/01, e antes das alterações da LC 114/02, se poderia cogitar de sua inconstitucionalidade, após o advento da LC 114/02 e EC 33/01, as disposições da referida lei estadual foram envolvidas pelo manto de legalidade e constitucionalidade.

Em suma, no âmbito federal, a definição se deu através da Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002, e, no âmbito local, a legislação somente foi adaptada em 6 de agosto de 2003, por meio da referida lei (a 14.699).

Não obstante, é bem verdade que o princípio da anterioridade deve ser respeitado mesmo neste caso, donde se conclui que o ICMS sobre importação de bens só poderia ser cobrado a partir de 2003 (exercício financeiro seguinte àquele em que o art. 6º da Lei Estadual 6.763/75 foi envolvido pelo manto de legalidade e constitucionalidade).

Neste sentido é o entendimento deste Tribunal:

Tributário - ICMS. Equipamento médico. Importação de bens por contribuinte não habitual. EC 33/2001. Necessidade de regulamentação da matéria por lei complementar. Operação anterior à edição da LC 114/2002 e da adequação da legislação estadual à nova ordem. Óbvia insustentabilidade da cobrança. - A alteração do art. 155, inciso IX, alínea a, da Lei Magna, pela EC 33/2001, abriu caminho à cobrança de ICMS, nas operações de importação de bens ou mercadorias por pessoa física ou jurídica - mesmo que não seja contribuinte habitual do imposto, o que vale

dizer, por não-comerciantes -, independentemente da destinação que se der a esses bens. Todavia, para viabilizar a efetiva incidência do ICMS em operações dessa natureza, é indispensável a edição de lei complementar federal a regulamentar e definir a *quæstio* (art. 146, III, a, da CF), bem como a adequação da legislação local à nova ordem. Antes de sua edição, qualquer exação careceria de amparo legal. Se, no caso concreto, a definição, no âmbito federal, se deu mediante a edição da Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002, e, no âmbito local, a legislação somente foi adaptada em 6 de agosto de 2003, por meio da Lei Estadual nº 14.699, insubsistente se torna a pretendida tributação de operação ocorrida anteriormente, ou seja, em maio de 2002 (TJMG, Apel. nº 1.0433.03.090123-8/001, Comarca de Montes Claros, Apelante: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, Apelado: Centro de Tomografia Computadorizada do Norte de Minas Ltda., Autoridade coatora: Procurador Regional da Fazenda Estadual VI Montes Claros, Relator: Des. Hyparco Immesij).

Constitucional e Tributário. Mandado de segurança. ICMS. Importação de bens para uso ou consumo. Pessoa jurídica. Emenda Constitucional nº 33/01. Incidência. Fato gerador. Lei Complementar. Ausência. - A Constituição da República autoriza, no seu 155, § 2º, IX, a, com a redação da Emenda Constitucional nº 33, de 2001, a incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda que para uso ou consumo. A permissão constitucional não causa a incidência imediata quando a definição tributária do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte opera-se por leis posteriores. Dá-se provimento ao recurso (TJMG, 4º CC, Processo: 1.0024.05.579966-2/001, Relator Des. Almeida Melo, j. em 22.09.2005 e publ. em 04.10.2005).

Direito constitucional. Direito tributário. ICMS. Importação de bens para uso ou consumo. Emenda Constitucional nº 33/01. Exigência de lei complementar para definir o contribuinte do imposto e de lei estadual para exigir o imposto. Importação que ocorreu antes da definição legal do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte do imposto. Impossibilidade de tributação. - Após a alteração constitucional promovida pela Emenda Constitucional nº. 33, de 2001, incide o ICMS na importação de mercadorias promovida por pessoas físicas ou pessoas jurídicas, ainda que não sejam contribuintes habituais do ICMS. Porém, consoante o disposto no artigo 146, III, a, a incidência do imposto condiciona-se à existência de Lei Complementar que defina seus fatos geradores, seus contribuintes e suas bases de cálculos. Do mesmo modo, a exigência do imposto no âmbito do Estado condiciona-se à existência de Lei Estadual que regule a matéria, o que, no caso do Estado de Minas Gerais, vem a ser a Lei Estadual nº 14.699, de 06 de agosto de 2003. Considerado o disposto no artigo 150, III, "b", da Constituição Federal, que veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, tem-se que, no Estado de Minas Gerais, a exigência do ICMS sobre a importação de mercadorias por pessoa física ou jurídica, não contribuinte habitual do imposto, somente iniciou-se em 01.01.2004 (TJMG, 4º. CC, Processo: 1.0024.04.516582-6/001, Relator Des. Moreira Diniz, j. em 01.12.2005 e publ. em 14.12.2005).

À luz do exposto, em reexame necessário, confirmo a r.sentença, prejudicado o recurso voluntário.

Custas, *ex lege*.

DES. SILAS VIEIRA (convocado) - Senhor Presidente. Acompanho o voto de V. Exa., tendo em vista que o bem foi importado em 17.07.2002, f. 79, quando ainda não era possível exigir o imposto sobre o fato gerador.

DES. EDGARD PENNA AMORIM - Senhor Presidente. Peço vista.

Súmula - PEDIU VISTA O VOGAL. O RELATOR E O REVISOR, EM REEXAME NECESSÁRIO, CONFIRMARAM A SENTENÇA, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO.

Notas taquigráficas

DES. FERNANDO BRÁULIO (Presidente) - O julgamento deste feito foi adiado na Sessão do dia 29/11/2007 a pedido do Vogal, após votarem o Relator e o Revisor, em reexame necessário, confirmando a sentença, prejudicado o recurso voluntário.

Com a palavra o Des. Edgard Penna Amorim.

DES. EDGARD PENNA AMORIM - Pedi vista dos autos em sessão passada e, tendo-os examinado, acompanho os eminentes pares para, em reexame necessário, confirmar a sentença, prejudicado o recurso voluntário.

Custas recursais, *ex lege*.

Súmula - EM REEXAME NECESSÁRIO, CONFIRMARAM A SENTENÇA, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO.

...