

Acórdão: 16.586/04/3ª Rito: Sumário
Impugnação: 40.010112207-75
Impugnante: Instituto de Cirurgia e Gast Prof José G P Coelho S/C Ltda
Proc. S. Passivo: Gustavo Guimarães da Fonseca/Outros
PTA/AI: 01.000143522-04
CNPJ: 42.784066/0001-60
Origem: DF/ BH-5

EMENTA

IMPORTAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Comprovado nos autos que a Impugnante promoveu a importação de equipamentos médico hospitalares, conforme DI, sem efetuar o recolhimento do ICMS no momento do desembarço aduaneiro, conforme determina o artigo 85, inciso VIII, do RICMS/96. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Iniciaram-se, aos 25 de setembro de 2003, os trabalhos de fiscalização no estabelecimento do Instituto de Cirurgia e Gastroenterologia Prof. José Guerra Pinto Coelho S/C Ltda., relativamente ao período de 08.08.2001 a 31.08.2003.

Constatou-se, findos estes, que o contribuinte promoveu importação de mercadorias estrangeiras (equipamentos médico-hospitalares NCM 9018.19.10), sem recolhimento do ICMS incidente na operação.

Foi lavrado o Auto de Infração ora impugnado, para cobrar ICMS (18%), MR e juros de mora, por se ter infringidos os artigos:

- Lei 6763: 5º §1º-5; 6º I; 13 I; 16 IX; 33 §1º - 1.I.1.1;
- LC 87: 2º §1º-1; 12 I;
- Dec. 38104: 1º V; 2º I; 43 §2º; 44 I; 85 VIII.

A peça foi instruída com os documentos de fls. 06 a 37.

Inconformada, a empresa autuada apresenta, tempestiva e regularmente, a Impugnação de fls.39 a 47.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De início, esclarece que é clínica particular especializada em procedimentos médicos, notadamente, ‘na área de cirurgia geral, gastroenterologia, ginecologia e obstetrícia’ (Contrato social, cláusula três) e que, em abril de 2002, promoveu a importação de um ‘sistema de endoscopia Fujinon’, equipamento médico-hospitalar sem similar no mercado brasileiro, como atesta declaração do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, de 27.02.2002.

Afirma que preenchia, satisfatoriamente, todos os pressupostos preconizados pelo item 138, do Anexo I do RICMS, bem como dos Convênios 05/98 e 36/01.

Discorre sobre a interpretação da norma isentiva, ponderando, com fulcro nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, ser ela “norma estrutural que atua diretamente sobre a regra-matriz da incidência tributária reduzindo um dos elementos ou critérios de sua hipótese ou de sua consequência”.

Sob esta luz, entende que a isenção veiculada pelas normas do Convênio 05/98 e art. 138 do Anexo I do RICMS/MG retira do campo de incidência do imposto e que a parte final destes dispositivos “apõe uma conotação onerosa à isenção, mas não é, sob qualquer prisma, condição, porquanto a isenção será gozada pelo cidadão antes mesmo deste prestar o serviço a que alude a norma”.

Seria o benefício em tela isenção especial, por não trazer em seu bojo condições vinculadas a eventos futuros e incertos ou pressupostos, mas tão-só um ônus ao beneficiário.

Acresce que também não é condição para o gozo da isenção a existência de Resolução conjunta das Secretarias da Fazenda e da Saúde.

Informa que a empresa que intermediou a importação, Zigma, por ocasião da apresentação da DI, anexou a esta todos os documentos necessários à comprovação das condições previstas no item 138 do regulamento, dentre eles: a fatura, com a descrição dos bens; a declaração emitida pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, atestando a inexistência de similar nacional; e DAE “emitida pela empresa para o recolhimento de taxa expediente, necessária para a obtenção do reconhecimento do direito à isenção” (fl. 49).

Frisa que a alínea *b* do item 138 não tinha como ser cumprida, uma vez que não existia, à época instrução ou norma que a regulamentasse; o que não impede o gozo da isenção, uma vez que este normativo apenas se prestaria a determinar a forma pela qual os contribuintes promoveriam a compensação. Compensação esta que poderia ser especificada por pacto bilateral firmado entre a importadora e a Administração Pública, de acordo com a conveniência desta.

De qualquer forma, a empresa já teria indicado que se sujeitaria a todas disposições do convênio, inclusive o atendimento pelo SUS.

Em 2003, foi expedida a Resolução 3316, tratando do tema.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Carreia ao processo os documentos de fls. 48 a 69.

Não concordando com a defesa apresentada, o Fisco se manifesta a fl. 73. Argumenta, sinteticamente, que não foi impugnada a existência do fato gerador, base de cálculo e alíquota do ICMS, aplicáveis ao caso; a isenção está condicionada ao comprometimento junto ao Poder Público, nos termos da resolução conjunta; e nunca houve tal comprometimento ou mesmo acordo bilateral firmado com a Secretaria de Estado, para cumprimento do disposto no convênio.

Pede a manutenção do feito.

DECISÃO

Versa o presente processo sobre a importação, sem recolhimento de ICMS, de equipamentos médico-hospitalares.

A autuada é clínica particular especializada em procedimentos médicos, notadamente, 'na área de cirurgia geral, gastroenterologia, ginecologia e obstetrícia' e, em abril de 2002, promoveu a importação de um 'sistema de endoscopia Fujinon', o qual entende abrigado por isenção, concedida pela legislação estadual, nos termos dos Convênios 05/98 e 36/01.

Discorda o Fisco da exoneração tributária, uma vez que não teriam sido cumpridos os requisitos legais para o gozo do benefício.

Consiste, portanto, o cerne da questão a análise da isenção veiculada pelos citados normativos e a subsunção do caso a ela.

O Convênio ICMS n.º 05/98, de 20 de março de 1998, autoriza alguns entes federados a conceder isenção, sob as condições que estabelece:

Cláusula primeira - Ficam os Estados do Rio de Janeiro, Amazonas, Paraná, Pará, Rio Grande do Norte, Acre e Pernambuco autorizados a conceder isenção do ICMS na importação de equipamento médico-hospitalar, sem similar produzido no País, realizada por clínica ou hospital, que se comprometa a compensar este benefício com a prestação de serviços médicos, exames radiológicos, de diagnóstico por imagem e laboratoriais, programados pelas Secretarias Estaduais de Saúde, em valor igual ou superior a desoneração, na forma que dispuser a legislação estadual.

Parágrafo único. A comprovação da ausência de similaridade deverá ser feita por laudo emitido por entidade representativa do setor, de abrangência nacional, ou órgão federal competente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Posteriormente, em 6 de julho de 2001, foi firmado o Convênio ICMS n.º 36, autorizando o Estado de Minas Gerais a desonerar seus contribuintes:

Cláusula primeira - Fica o Estado de Minas Gerais incluído nas disposições contidas no Convênio ICMS 05/98, de 20 de março de 1998.

Cláusula segunda - Fica a unidade federada autorizada a não exigir os créditos tributários correspondentes às operações de importação de equipamento médico-hospitalar ocorridas até a data da entrada em vigor do presente convênio.

Parágrafo único - O benefício previsto neste convênio não autoriza a restituição ou compensação de importâncias já recolhidas.

Com base neste texto, o Regulamento mineiro, no Anexo I, dispõe que é isenta a:

Item 138 - Entrada, decorrente de importação do exterior realizada por clínica ou hospital, de equipamento médico-hospitalar, observado o disposto em resolução conjunta dos Secretários de Estado da Fazenda e da Saúde, e desde que:

a - inexistir produto similar produzido no país;

b - o interessado se comprometa a compensar o benefício com a prestação de serviços médicos, exames radiológicos, de diagnóstico por imagem e laboratoriais, programados pela Secretaria de Estado da Saúde, em valor igual ou superior à desoneração.

No caso concreto ora em julgamento, tem-se que:

- a operação realizada é de importação do exterior (Japão);
- o contribuinte importador é clínica médica;
- a mercadoria importada é equipamento médico hospitalar (sistema de endoscopia); e
- o equipamento não tem similar no mercado brasileiro (declaração do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - 27.02.2002).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não foi, entretanto, firmado qualquer compromisso para compensação do benefício.

Deste ponto específico, defendeu-se o Impugnante sob o argumento de que a norma isentiva é “norma estrutural que atua diretamente sobre a regra-matriz da incidência tributária reduzindo um dos elementos ou critérios de sua hipótese ou de sua consequência” e que, no caso, o benefício não trouxe em seu bojo qualquer condição vinculada a evento futuro e incerto ou pressuposto, mas tão-só um ônus ao beneficiário.

Cabe razão ao contribuinte ao afirmar a natureza da norma isentiva.

Com efeito, os dispositivos isençionais – assim como os imunizantes – entram na composição das hipóteses de incidência das normas de tributação, delimitando o perfil impositivo do fato jurígeno eleito pelo legislador. Não excluem o crédito; obstat a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação.

Como ensina Bilac Pinto, “não pode existir um tributo a cobrar sem que tenha ocorrido previamente um fato impositivo. Se pela lei que concede isenção um fato impositivo é excluído do alcance do ônus fiscal, ele perde desde logo essa feição ou categoria de fato impositivo para transformar-se em fato não sujeito à imposição tributária”. (Revista de Direito Administrativo, p. 357 e ss)

Alfredo Augusto Becker admite que a regra de tributação não incide porque a previsão de isenção retira-lhe a qualidade jurígena de certos fatos considerados geradores da obrigação, os quais participam da formação da regra de tributação (Teoria Geral do Direito Tributário, p. 277).

No entanto, para que ocorra esta descaracterização do fato gerador do tributo, é necessário que se tenha perfeita subsunção do caso concreto à norma isençional.

As sociedades de profissionais da área de saúde têm o direito de importar do exterior, sob o abrigo da isenção, equipamentos médico-hospitalares, sem similar no mercado nacional, desde que, cumulativamente, “o interessado se comprometa a compensar o benefício com a prestação de serviços médicos, exames radiológicos, de diagnóstico por imagem e laboratoriais, programados pela Secretaria de Estado da Saúde, em valor igual ou superior à desoneração”.

Todas as sociedades que apresentem esses requisitos gozarão do benefício. Todas e apenas elas. O não preenchimento de um dos pressupostos para obtenção da isenção implica a necessidade de recolhimento do tributo.

Por se tratar de uma exceção à regra geral de incidência do imposto, as normas de isenção não admitem interpretação ampliativa ou integração por equidade. É o que depreende do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional. *Ipsis litteris*:

“Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...)”

II - outorga de isenção”.

O significado da interpretação literal preconizada neste artigo é o de interpretação restritiva. Como dito, a isenção é uma exceção à regra de tributação, razão pela qual a ela se aplica o princípio geral de hermenêutica, pelo qual as exceções são interpretadas restritivamente.

Nesta linha, leciona o insuperável mestre HUGO DE BRITO MACHADO:

"O direito excepcional deve ser interpretado literalmente, e este princípio de hermenêutica justifica a regra do art. 111 do CTN, impondo a interpretação literal.(...)

Ocorre que o elemento literal, como por nós já várias vezes afirmado, é absolutamente insuficiente. Assim, a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermenauta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas." (*Curso de Direito Tributário*, 15.^a ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 88-89)

Souto Maior Borges afirma: “se a isenção constitui um privilégio, é natural que deva ser interpretada em sentido estrito”. (*Isenções Tributárias*. SP: Sugestões literárias, 1969, p. 132).

Geralmente, a lei que institui isenção não impõe qualquer requisito particular para a sua incidência. São as chamadas isenções gerais.

Existem leis, porém, que ao concederem isenção, condicionam o gozo desta ao preenchimento de determinados requisitos, sem os quais incide a regra geral da tributação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, estabelece o RICMS, em seu art. 6º, § 2º, que:

“Quando o reconhecimento da isenção do imposto depender de condição posterior, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorrer a operação ou prestação”.

Em suma, se o tributo somente por lei pode ser criado, somente uma outra lei pode modificar a sua hipótese de incidência, criando uma exoneração. Também como acontece com a norma de tributação, todos os requisitos necessários à concessão de isenções devem estar contidos em lei. E mais, só ocorre a tributação pela perfeita subsunção do fato concreto à norma instituidora; assim ocorre também com a norma isencional, que deve se adaptar com perfeição ao caso.

Não foram cumpridos os requisitos necessários ao gozo da alegada isenção, razão pela qual há de ser pago o ICMS incidente na importação do equipamento descrito na DI n. 02/0328822-4.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros José Eymard Costa (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 25/08/04.

Cláudia Campos Lopes Lara
Presidente

Juliana Diniz Quirino
Relatora

JDQ/EJ