

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.356/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001179181-03  
Impugnação: 40.010147435-31, 40.010147563-23 (Coob.)  
Impugnante: Help Farma Prod Farm Ltda  
CNPJ: 02.460736/0003-30  
Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (Coob.)  
IE: 062856647.00-86  
Proc. S. Passivo: Renato Santos Septímio/Outro(s), Marco Antônio Cintra  
Gouveia/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO - ELEIÇÃO ERRÔNEA – ESTABELECIMENTO INEXISTENTE.** Constatada a atribuição de responsabilidade tributária a estabelecimento inexistente, cujas atividades foram regularmente encerradas perante as Fazenda Públicas estadual, federal e municipal, mediante liquidação voluntária, em data anterior ao início da ação fiscal, conforme comprovado nos autos. Inobservância das normas legais que disciplinam a responsabilidade dos sucessores em matéria tributária, notadamente os art. 129 a 133 do Código Tributário Nacional. Procedimento irregular.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO – FUNDAMENTAÇÃO LEGAL INCORRETA.** Incabível a inclusão no polo passivo, como Coobrigado, de estabelecimento adquirente de mercadorias ao argumento de que haveria “interesse comum” com o respectivo vendedor. Inaplicável, *in casu*, o disposto no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

**NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – JUÍZO DE RETRATAÇÃO.** Tendo sido reformulada a decisão judicial anterior que reconhecia a imunidade tributária, cabível a exigência do tributo e acréscimos legais por parte da Fazenda Pública. Todavia, em face da constatação de eleição errônea do sujeito passivo e/ou da incorreta fundamentação legal de sua inclusão no polo passivo da relação obrigacional tributária, afigura-se improcedente o lançamento.

**Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.**

**Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A presente autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS, no período de 01/01/13 a 31/12/13, em decorrência da descaracterização da não incidência (imunidade tributária) a que se refere o art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição da República.

Consoante esclarecido no Relatório do Auto de Infração, referida imunidade tributária havia sido inicialmente reconhecida no âmbito do Mandado de Segurança nº 1.0000.09.506713-8/000, impetrado pela Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, decisão esta que foi posteriormente reformulada mediante juízo de retratação proferido com supedâneo no disposto no art. 1.040, inciso II, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015).

Exige-se, por decorrência, o ICMS devido e a correspondente Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Registre-se, a propósito, que foram incluídos no polo passivo tanto o estabelecimento remetente das mercadorias (“Help Farma Produtos Farmacêuticos Ltda” – CNPJ nº 02.460736/0003-30 / Inscrição Estadual: não informada no Auto de Infração) quanto a respectiva adquirente dos produtos (“Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte” – CNPJ nº 17.209.891/0001-93 / Inscrição Estadual nº 062.856647.00-86).

**Das Impugnações**

Inconformados, a sociedade empresária “Help Farma Produtos Farmacêuticos Ltda” (CNPJ nº 02.460736/0001-78 / Inscrição Estadual nº 062.736683.00-96), **sucessora do estabelecimento autuado**, bem como a Coobrigada “Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte” apresentam, tempestivamente e por seus procuradores regularmente constituídos, as Impugnações de fls. 15/54 e 124/134, respectivamente, no âmbito da qual argumentam, em síntese, o que se segue.

No tocante à Impugnação apresentada pela “Help Farma Produtos Farmacêuticos Ltda”, argui-se, de início, o descabimento da lavratura de Auto de Infração contra estabelecimento já regularmente extinto desde o dia 12/01/16.

Com efeito, a Impugnante (sucessora do estabelecimento autuado) esclarece que a filial arrolada no polo passivo do presente lançamento foi extinta e cadastralmente baixada em todos os órgãos federais, estaduais e municipais, inclusive junto à Secretaria de Estado de Fazenda, razão pela qual defende que eventual autuação fiscal somente poderia vir a ser lavrada contra o estabelecimento matriz da empresa.

Demais disso, ressalta que a intimação/notificação do Auto de Infração também se deu de modo irregular, uma vez que foi efetuada, mediante edital, em nome do estabelecimento baixado.

Ainda em sede preliminar, pugna pela nulidade do Auto de Infração em virtude da ausência de lavratura prévia do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), donde resultaria configurada, a seu ver, a violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Para sustentar sua argumentação, colaciona aos

autos diversas decisões administrativas, inclusive deste E. Conselho de Contribuintes, em que a conclusão final dos julgadores se deu no sentido propugnado pela Defendente.

De igual modo, também a propósito da intimação efetuada mediante edital, roga no sentido do reconhecimento da nulidade do lançamento efetuado, uma vez que a tentativa frustrada de intimação por via postal junto ao antigo endereço do estabelecimento extinto não teria o condão de suprir a notificação pessoal do sujeito passivo.

Na sequência, defende que seria ilegítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária, argumentando, para tanto, que a adquirente dos seus produtos (Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte) dispunha, à época dos fatos, de provimento judicial, expedido no âmbito do Mandado de Segurança nº 1.0000.09.506713-8/0001, que determinava a suspensão da exigibilidade do ICMS na compra de insumos, medicamentos e serviços em geral. Assim sendo, assevera que não lhe cabia outra conduta senão cumprir a decisão judicial, daí porque entende indevida a sua responsabilização no Auto de Infração ora em apreço.

Isto posto, pretende ainda a Defendente que seja reconhecida a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, por entender concluído o quinquênio decadencial em momento anterior à cientificação do lançamento.

Quanto ao mérito propriamente dito, menciona que situações análogas à tratada no lançamento em tela (vale dizer, aquisições efetuadas por instituições de assistência social) receberam, a seu ver, tratamento diferenciado, o que vulneraria o princípio da isonomia tributária. Nesta perspectiva, cita como exemplo as fundações Cristiano Varella e São Francisco Xavier, que, segundo afirma, também estavam amparadas por decisões judiciais semelhantes à que fora originalmente deferida à Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte e cuja tributação, relativamente ao período ora autuado, não teria sido exigida pelo Fisco estadual.

Após invocar e discorrer acerca do princípio da segurança jurídica, a Defendente insurge-se ainda contra a multa de revalidação exigida, por entendê-la atentatória à razoabilidade e à proporcionalidade, questiona a incidência de juros moratórios e pede a insubsistência do lançamento.

São juntados, para instrução da peça de defesa, os documentos de fls. 55/118 dos autos.

A Coobrigada Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, por seu turno, interpõe sua Impugnação às fls. 124/134, requerendo, de início, que seja reconhecida a decadência do crédito tributário relativo às exigências anteriores a 28/12/13, com fundamento no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Em seguida, contrapõe-se à sua inclusão no polo passivo, efetuada pela Fiscalização com supedâneo no art. 124, inciso I, do CTN, por entender que tal comando normativo se mostra inaplicável à hipótese dos autos. Para corroborar sua argumentação, transcreve excertos doutrinários e jurisprudenciais assentes com o seu posicionamento.

Sucessivamente, pugna pela inexigibilidade de multa e juros, amparando-se, para tanto, nas disposições contidas no art. 100 do mencionado *Códex* tributário.

Ao final, requer a procedência da sua impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização comparece aos autos e, em manifestação de fls. 196/206, contrapõe-se às razões apresentadas pelos Defendentes.

Preliminarmente, esclarece que o “*Contribuinte encerrou suas atividades e não foi encontrado, como informa os correios (fl.12), não sendo possível a entrega das correspondências via AR*”, motivo pelo qual procedeu-se à intimação por meio do Diário Oficial do Estado, no dia 28/12/18.

No tocante à alegação de ausência de lavratura do AIAF previamente à entrega do Auto de Infração, a Fiscalização aborda a legislação de regência da matéria, bem assim voto proferido por Conselheiro deste E. Órgão julgador, para concluir no sentido da correção do procedimento adotado.

Relativamente à questão atinente à autuação do estabelecimento extinto, fundamenta a sua inclusão no polo passivo com base na autonomia dos estabelecimentos, de que tratam o art. 11 da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 24 da Lei nº 6.763/75.

Também no que toca à alegação de decadência, a Fiscalização contradiz as teses apresentadas pelos Impugnantes e, com fundamento no art. 173, inciso I, do CTN, propugna pela correção e higidez do lançamento efetuado.

Quanto ao mérito do trabalho, a Fiscalização relata o histórico da questão, notadamente no que se refere às discussões judiciais havidas, destacando o juízo de retratação ocorrido no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) e concluindo, ao final, pelo cabimento da responsabilização de ambos os sujeitos passivos arrolados no Auto de Infração.

Após justificar as exigências cominadas, inclusive no tocante aos juros moratórios, a Autoridade lançadora refuta a alegação de suposta violação ao princípio da isonomia tributária, reitera seu entendimento acerca da existência de “interesse comum” entre ambos os Autuados (art. 124, inciso I, do CTN), eis que, segundo ressalta, “*as duas partes, fornecedores e a destinatária, foram beneficiadas*”.

Por fim, requer que seja julgado procedente o lançamento.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante “Help Farma Produtos Farmacêuticos Ltda” (CNPJ nº 02.460736/0001-78 / Inscrição Estadual nº 062.736683.00-96), sucessora do estabelecimento autuado, requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de entender que haveria vícios no lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, argumenta no sentido de que a inexistência de lavratura prévia do Auto de Início de Ação Fiscal macularia o procedimento fiscal.

Todavia, razão não lhe assiste neste ponto.

Com efeito, a ausência de cientificação prévia do AIAF não configura hipótese de nulidade do lançamento.

Cumprе ressaltar, de início, o disposto no art. 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), estabelecido pelo Decreto n.º 44.747/08:

**Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada. (grifou-se)**

Como se depreende da leitura do dispositivo acima transcrito, a lavratura do AIAF tem por escopo documentar o início do procedimento de fiscalização (no âmbito do qual não mais se cogita do instituto da denúncia espontânea), bem como solicitar, quando for o caso, livros, documentos e demais elementos necessários ao exercício do mister fiscal.

São estas (e apenas estas), portanto, as razões que ensejaram a previsão regulamentar deste documento, quais sejam, formalizar o início da ação fiscal e solicitar, quando e se necessário, a documentação que não esteja de posse da Fiscalização e seja por ela tida como relevante para a realização dos trabalhos.

Ocorre, todavia, que a intimação para entrega de documentos nem sempre é necessária (uma vez que a Fiscalização já pode dispor de todos os elementos hábeis à instrução do feito fiscal) e, além disso, a formalização do início da ação fiscal pode se dar, também, mediante lavratura de outros documentos, consoante estabelecido no art. 69 do mesmo RPTA, *in verbis*:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

- I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);
- II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD);
- III - Auto de Retenção de Mercadorias (ARM);
- IV - Auto de Lacração de Bens e Documentos (ALBD);
- V - Auto de Infração (AI), nas hipóteses do art. 74.

Ainda que se entenda pela necessidade de lavratura prévia do AIAF no caso ora em apreço (posição esta que extrapola a própria “razão de ser” do referido documento), somente se poderia cogitar de nulidade do feito fiscal se constatado efetivo prejuízo a direito titularizado pelo Sujeito Passivo, *exempli gratia*, ao pleno exercício do seu direito à ampla defesa, o que não ocorreu na espécie.

Em outras palavras, mesmo para os que esposam o entendimento de que a lavratura prévia do AIAF constitui formalidade exigida pela legislação, cumpre salientar que as normas de regência do processo administrativo não se coadunam com a ideia de conferir a tal formalidade a prerrogativa de, por si só e a despeito da inexistência de prejuízo para as partes, invalidar todo o trabalho fiscal.

Com efeito, vários são os dispositivos que consagram a relativização de regras formais em prol do atendimento de valores maiores tutelados pela legislação processual administrativa (v.g., os princípios da busca da verdade material, da economia processual, da eficiência administrativa, dentre outros).

À guisa de exemplificação deste fato, cita-se a questão da produção de prova no âmbito do contencioso administrativo.

Segundo a legislação vigente, tal produção sujeita-se ao atendimento da forma e dos prazos estabelecidos, conforme se depreende do art. 8º do RPTA:

Art. 8º É assegurado ao interessado ampla defesa na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada de todas as provas que tiver, **desde que produzidas na forma e prazos legais.** (grifou-se)

Em complemento às disposições acima transcritas, o mesmo Diploma normativo prescreve, em seu art. 119:

RPTA:

Art. 119. **Na impugnação será alegada, de uma só vez, a matéria relacionada com a situação fiscal de que decorreu o lançamento,** inclusive a desconsideração de ato ou negócio jurídico, se fôr o caso, ou o pedido de restituição, com a indicação precisa:

(...)

Parágrafo único. **Os documentos que constituam prova serão anexados à impugnação, inclusive os arquivos eletrônicos com certificado de integridade das informações, sob pena de preclusão.** (grifou-se)

Como se não bastasse, a disciplina regulamentar desta questão é complementada no art. 141 do RPTA, *in verbis*:

Art. 141. **As partes não poderão juntar documentos após o encerramento da fase de instrução processual,** salvo motivo de força maior comprovado perante a Assessoria ou Câmara do Conselho de Contribuintes.

Parágrafo único. **O requerimento de juntada de documento nos termos do caput será liminarmente indeferido,** caso não esteja acompanhado de prova da ocorrência de força maior. (grifou-se)

Vê-se, portanto, que a produção da prova no âmbito do processo tributário administrativo encontra regramento exauriente na legislação mineira, inexistindo

qualquer dúvida quanto ao momento em que deve ser exercida, sob pena de perda da oportunidade processual de fazê-lo (preclusão).

Não obstante, todos aqueles que militam junto a este Órgão julgador, quer na condição de Conselheiros, quer como advogados das partes, sabem que regularmente tais regras são relativizadas no decorrer dos julgamentos, bastando, para tanto, que se vislumbre a necessidade de assim proceder para fins de realização do *princípio da verdade material*.

Registre-se, por oportuno, que, à luz das razões que justificam a própria existência deste E. Conselho de Contribuintes, entende-se correta a prática de privilegiar sempre a busca da verdade real, objetivo este que há de se sobrepor inclusive às regras de cunho eminentemente formal/processual, desde que, evidentemente, não se configure prejuízo a qualquer das partes.

Como é sabido, em que pese a importância de ordenar os atos processuais, conferindo-lhes a necessária previsibilidade, não se pode perder de vista que, em situações específicas nas quais se opõem uma regra eminentemente formal e um valor maior tutelado pelo Direito, a decisão haverá de privilegiar este último, sob pena de alçar normas de natureza formal/processual/adjetiva (que são meramente servientes ao processo) a uma estatuta que não lhes é própria, eis que de modo algum tais normas podem se constituir num fim em si mesmas.

Por este motivo, além do exemplo acima mencionado, pertinente à produção de prova, poder-se-ia citar ainda outras práticas no mesmo sentido, adotadas no CC/MG (e, a bem da verdade, em diversos outros órgãos julgadores administrativos), tais como a permissão para a realização de sustentação oral (de que trata o art. 160 do RPTA), a despeito de eventual intempestividade da respectiva solicitação.

Assim, o caráter **instrumental** dos preceitos de índole processual (ou, em outros termos, o chamado "*princípio da instrumentalidade das formas*") está claramente agasalhado também na legislação do Estado de Minas Gerais, como se pode constatar nos dispositivos do RPTA a seguir arrolados:

Art. 9º **A errônea denominação dada à defesa, recurso ou reclamação não prejudicará a parte interessada**, salvo na hipótese de má-fé.

(...)

Art. 109. Na hipótese de erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, ou em virtude de condições peculiares a determinada região do território do Estado, **a apresentação de petição à autoridade fazendária incompetente**, desde que dentro do prazo legal, **não importará intempestividade**.

(...)

Art. 154 (...)

Parágrafo único. Por ocasião da apreciação da reclamação, **a intempestividade da impugnação poderá ser relevada pela Câmara de Julgamento**,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando esta vislumbrar que assiste à parte direito quanto ao mérito da questão. (grifou-se)

A propósito desta discussão, urge salientar que a jurisprudência majoritária tem reiteradamente encarecido o fato de que, em matéria processual e desde que resguardados os direitos das partes, **a forma não pode se sobrepor à substância**.

Por todos, cita-se a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região nos autos do AC nº 694 SC 2000.72.00.000694-0 (Primeira Turma, relatora Des. Vivian Josete Pantaleão Caminha):

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IPI. AUTUAÇÃO. MULTA. IRREGULARIDADE NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS. **AUSÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. NÃO DEMONSTRAÇÃO DE EFETIVO PREJUÍZO. RESPONSABILIDADE. BOA-FÉ. VÍCIOS DE CONSENTIMENTO.**

A FORMA DOS ATOS, SALVO NOS CASOS EM QUE ESSENCIAL, CONSTITUI MERO INSTRUMENTO, QUE É DESEJÁVEL E RECOMENDÁVEL PARA GARANTIA DA LISURA NA PRÁTICA DO ATO, PARA SUA MELHOR COMPREENSÃO E COMPROVAÇÃO, MAS CUJA AUSÊNCIA SOMENTE O INFIRMA SE FOR ESTABELECIDO O PREJUÍZO DISSO DECORRENTE. INEXISTINDO PREJUÍZO À DEFESA DO CONTRIBUINTE, QUE TEVE CIÊNCIA INEQUÍVOCA DA ATUAÇÃO DOS AGENTES FISCAIS, É DE SE AFASTAR SUA PRETENSÃO À ANULAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL POR AUSÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. (GRIFOU-SE)

Deste entendimento também não discrepa a doutrina especializada.

Para ilustrar, cita-se o escólio de Leandro Paulsen (*in* “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência”. 11ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 1.186):

Reconhecimento da nulidade formal depende de prejuízo à defesa. Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa, assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa.

Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.

Referido entendimento é ratificado em diversas outras obras dedicadas especificamente ao estudo da processualística civil e administrativa, onde se reitera que o “*processo não é um fim em si mesmo, mas uma técnica desenvolvida para a tutela do direito material. O processo é realidade formal – conjunto de formas preestabelecidas. Sucede que a forma só deve prevalecer se o fim para o qual ela foi desenvolvida não lograr ter sido atingido*” (Fredie Didier Jr).

De igual modo, podem ser trazidas à consideração também as decisões tomadas por outros órgãos julgadores administrativos nesta matéria.

Confira-se, a propósito, os julgados a seguir colacionados:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO  
EM SÃO PAULO – 3ª TURMA

ACÓRDÃO Nº 17-24890 DE 14 DE MAIO DE 2008

EMENTA: NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. A EXISTÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL NÃO É CONDIÇÃO PARA A VALIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL, PRESTANDO-SE O MESMO APENAS PARA DEMARCAR A EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE DO CONTRIBUINTE. NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. A FALTA DE INTIMAÇÃO OU SOLICITAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS PREVIAMENTE AO LANÇAMENTO NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA, SE A AUTORIDADE FISCAL DISPUSER DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA CARACTERIZAR A INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA E FORMALIZAR O LANÇAMENTO. (GRIFOU-SE)

-----  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, QUARTA CÂMARA/SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, REL. FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ, ACÓRDÃO Nº 204-02025, DATA DA SESSÃO 05/12/2006:

TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. FALTA DE NOTIFICAÇÃO. AUSÊNCIA PREJUÍZO À DEFESA. CUMPRIDOS OS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA FUNDAMENTAR O LANÇAMENTO, NOTIFICADO O SUJEITO PASSIVO DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO, GARANTIDO O ACESSO A TODOS OS ELEMENTOS E TERMOS QUE MOTIVARAM A PRETENSÃO FISCAL E OPORTUNIZADO O DIREITO DE DEFESA, CONSUBSTANCIA-SE VÁLIDO O PROCEDIMENTO. (GRIFOU-SE)

-----  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, QUARTA CÂMARA/SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, REL.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

HENRIQUE PINHEIRO TORRES, ACÓRDÃO Nº 204-00879, DATA DA SESSÃO 07/12/2005:

AS NULIDADES ABSOLUTAS LIMITAM-SE AOS ATOS COM VÍCIOS POR INCAPACIDADE DO AGENTE OU QUE OCASIONEM CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. A PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA SOMENTE PODE SER DECLARADA QUANDO O CERCEAMENTO ESTÁ RELACIONADO AOS DESPACHOS E ÀS DECISÕES E OCORRE EM FASE POSTERIOR À LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. **O TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO NÃO É OBRIGATÓRIO E SUA INEXISTÊNCIA NÃO TRAZ QUALQUER PREJUÍZO À DEFESA. PRELIMINAR REJEITADA.** (GRIFOU-SE)

Como se não bastassem os argumentos anteriormente expendidos e mesmo ante a constatação de eventuais incorreções ou omissões na peça fiscal (o que, reitera-se, não ser o caso aqui), a legislação vigente mineira estabelece, *in litteris*:

Lei nº 6.763/75:

Art. 155. **Na lavratura de Auto de Infração ou de Notificação de Lançamento, será observado o seguinte:**

(...)

II - **as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.** (grifou-se)

RPTA:

Art. 92. **As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.** (grifou-se)

Destarte, por todo o exposto, descabe cogitar de nulidade na situação ora em análise.

Também no que toca à forma mediante a qual a Fiscalização efetuou a intimação do Autuado, há que se registrar, por oportuno, que o art. 10 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA) disciplina o tema, fazendo-o nos seguintes termos, *in verbis*:

RPTA

Art. 10. As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, **a critério da Fazenda Pública Estadual**, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento, pelo Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e - ou por meio de publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

§ 1º - Quando o destinatário se encontrar em local ignorado, incerto ou inacessível ou ausente do território do Estado e não tiver sido intimado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em seu domicílio eletrônico, ou quando não for possível a intimação por via postal, inclusive na hipótese de devolução pelo correio, a intimação será realizada mediante publicação no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda. (Grifou-se).

Vê-se, portanto, que a legislação atribui à Fazenda Pública Estadual a prerrogativa de definir a forma mediante a qual a intimação será efetuada, o que afasta a alegação de nulidade suscitada pela Impugnante.

Isto posto, especificamente no que atine à discussão em torno da intimação do estabelecimento remetente dos produtos (que, à época da lavratura do Auto de Infração, já se encontrava regularmente extinto), também questionada em sede preliminar, por relacionar-se a questões afetas ao próprio mérito do lançamento, como tal será adiante tratada.

### **Do Mérito**

Consoante relatado, a presente autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS, no período de 01/01/13 a 31/12/13, em decorrência da descaracterização da não incidência (imunidade tributária) a que se refere o art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição da República.

Exige-se o ICMS devido e a correspondente Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte pleiteia que seja reconhecida a decadência do crédito tributário relativamente às exigências anteriores a 28/12/13, com fundamento no disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, no presente caso, não há que se falar em homologação do lançamento e, sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, o que foi rigorosamente observado, uma vez que a Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 28/12/18, conforme fl. 11.

Assim sendo, constata-se que não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública Estadual efetuar o lançamento.

No que se refere à alegação de decadência formulada pela Impugnante “Help Farma Produtos Farmacêuticos Ltda” (CNPJ nº 02.460736/0001-78 / Inscrição Estadual nº 062.736683.00-96), esta E. Câmara de Julgamento abstém-se de tecer maiores considerações, tendo em vista que a discussão encontra-se estreitamente relacionada ao próprio cabimento da inclusão do estabelecimento remetente das mercadorias (filial regularmente extinta) como Coobrigado no Auto de Infração, matéria esta que será adiante abordada.

No tocante ao mérito propriamente dito, antes de mais nada, há que se enfrentar a questão afeta à composição do polo passivo da relação obrigacional tributária, uma vez que tal aspecto foi questionado por ambos os Impugnantes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como destacado anteriormente, a imunidade tributária pleiteada Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte havia sido inicialmente reconhecida no âmbito do Mandado de Segurança nº 1.0000.09.506713-8/000, decisão esta que foi posteriormente reformulada mediante juízo de retratação proferido com supedâneo no disposto no art. 1.040, inciso II, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015).

Ante a tal retratação, a Fiscalização lavrou o Auto de Infração ora em apreço e nele arrolou, como sujeitos passivos coobrigados, o estabelecimento remetente das mercadorias à época dos fatos geradores (“Help Farma Produtos Farmacêuticos Ltda” – CNPJ nº 02.460736/0003-30 / Inscrição Estadual: não informada no Auto de Infração), bem como a respectiva adquirente dos produtos (“Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte” – CNPJ nº 17.209.891/0001-93 / Inscrição Estadual nº 062.856647.00-86).

Ocorre, todavia, que, como restou demonstrado nos autos, o estabelecimento remetente das mercadorias fora regularmente baixado no dia 12/01/16, portanto, quase três anos antes da lavratura do Auto de Infração.

Nesta perspectiva, dentre a documentação colacionada aos autos pela Impugnante para comprovação da baixa efetuada mediante liquidação voluntária, há que se destacar as Certidões de Baixa Cadastral expedidas pelos fiscos federal, municipal e também pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, conforme estão a demonstrar os documentos de fls. 78/80.

Quanto a este fato, a própria Fiscalização afirma, *in verbis*:

A Autuada foi intimada deste Auto de Infração em discussão em 28/12/2018. Porém, o Contribuinte encerrou suas atividades e não foi encontrado, como informa os correios (fl.12), não sendo possível a entrega das correspondências via AR.

Contudo, a publicação da intimação do Auto de Infração nº 01.001179181-03 ocorreu no Minas Gerais (Diário do Executivo) de 28/12/2018 (fl.13).

Portanto, a Impugnante foi regularmente intimada, não lhe assistindo razão quanto à nulidade do Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento. (grifou-se)

Logo, tendo sido **regularmente** encerradas as atividades do estabelecimento (daí porque, como era de se esperar, não foi possível intimá-lo no antigo endereço onde funcionava) afigura-se configurado o erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que, em situações tais, somente poderia ser arrolado no polo passivo da obrigação tributária o respectivo sucessor do estabelecimento extinto, nos termos da disciplina contida nos arts. 129 a 133 do Código Tributário Nacional, providência esta que não foi adotada pela Fiscalização.

Com efeito, com a sua regular extinção, o estabelecimento deixa de titularizar direitos e obrigações na ordem jurídica, não mais podendo figurar como sujeito passivo de obrigação tributária.

Em outras palavras, tendo presente que o próprio conceito de “obrigação” (etimologicamente: “*ob ligare*”, ou seja, “para atar”, “para unir”, “para ligar”) nos remete à ideia de **vínculo** entre pessoas (naturais ou jurídicas) que, à luz do Direito, são titulares de direitos e obrigações, não se afigura plausível que seja colocado num dos polos da relação jurídico-obrigacional que não mais tem existência no mundo jurídico.

Tal como ocorre com as pessoas naturais já falecidas, às pessoas jurídicas regularmente extintas também não mais podem ser imputadas obrigações de qualquer natureza, inclusive de índole tributária, até porque tais pessoas não mais dispõem de qualquer patrimônio para garantir eventual execução, circunstância esta que, por si só, denota o descabimento da sua inclusão no polo passivo.

Além disso, não se pode olvidar do fato de que a própria legislação (arts. 129 a 133 do Código Tributário Nacional) cuida de estipular as regras de sucessão tributária, de sorte a assegurar que as obrigações tributárias não adimplidas tempestivamente pela pessoa (natural ou jurídica) extinta sejam solvidas pelos seus respectivos sucessores, vale dizer, por aqueles que lhes sucederam em direitos e obrigações e que, via de regra, também são os que dispõem de patrimônio executável.

A Fiscalização se vale do chamado “princípio da autonomia dos estabelecimentos” para justificar a sua conduta, sem, contudo, lograr êxito em sua pretensão, posto que, da forma como foi efetuado o lançamento, a própria Autoridade lançadora deixou de prestigiar o referido princípio.

Sem embargo, no caso em tela, tem-se como autuado um estabelecimento (filial extinta - CNPJ nº 02.460736/0003-30) que não mais dispõe de existência cadastral ou jurídica e tampouco de patrimônio (é dizer, não dispõe de qualquer garantia a suportar eventual execução fiscal), ao passo que na condição de Impugnante figura estabelecimento diverso (Help Farma - CNPJ nº 02.460736/0001-78), situação estas que, de *per si*, não se amolda ao princípio invocado.

Registre-se, ademais, que a *autonomia dos estabelecimentos* somente se aplica em se tratando de estabelecimentos **existentes**, não se reputando correto invocá-lo para justificar a atribuição da condição de sujeito passivo a filial regularmente extinta.

Assim sendo, incabível a autuação do estabelecimento remetente das mercadorias à época dos fatos geradores, eis que se trata de filial já regularmente baixada (estabelecimento inexistente) em data anterior à da lavratura do Auto de Infração.

Cumprе ressaltar, a propósito, que caso tivesse sido arrolado no polo passivo tão somente o estabelecimento regularmente extinto, como ocorreu nos PTAs de nº 01.001179878-14 e 01.001179881-52, também relativos ao mesmo sujeito passivo ora em análise, sequer se teria configurado o lançamento tributário.

De fato, tendo presente que o ato administrativo, a exemplo dos demais atos jurídicos, há de ser apreciado sob as perspectivas da *existência* (ou *perfeição*), da *validade* e da *eficácia*, tem-se que, nos referidos processos, o ato administrativo de lançamento não passa sequer pelo primeiro destes crivos, eis que ausente nada menos

que o próprio sujeito passivo, elemento existencial mínimo de qualquer relação obrigacional tributária.

Todavia, considerando que no caso dos presentes autos também foi arrolada, como Coobrigada, a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, pessoa jurídica existente e em pleno exercício de suas atividades, impõe-se que seja analisada a sua inclusão no polo passivo à luz dos fundamentos que orientaram o trabalho fiscal.

Nesta perspectiva, segundo expressamente consignado no relatório do Auto de Infração, a Fiscalização imputou tal responsabilidade com base na disposição contida no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe, *in litteris*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)

Em sede de manifestação fiscal, a Autoridade lançadora deixou consignado, *in verbis*:

A condição de coobrigada da Santa Casa reside, portanto, não somente no interesse econômico, mas também jurídico. O interesse jurídico fica substanciado quando se observa que as duas partes se agarraram à decisão judicial para negociar as mercadorias por preços abaixo dos normalmente praticados no mercado. A decisão judicial que beneficiava a Santa Casa (e aí não se faz nenhuma crítica se esta decisão era favorável à sociedade de uma maneira geral) foi transmitida aos seus fornecedores por esta instituição. As duas partes, fornecedores e a destinatária, foram beneficiadas, estando a Fazenda Pública na outra ponta dessa relação.

Entretanto, falece razão à Fiscalização.

Em que pese o fato de, inquestionavelmente, haver um vínculo (jurídico e econômico) entre comprador e vendedor (no caso, entre a Help Farma e a Santa Casa de Misericórdia), não se afigura correto concluir, a partir daí, que estaria configurado o “interesse comum” a que se refere o art. 124, inciso I, do CTN.

Em outras palavras, conforme reiteradamente consignado em sede doutrinária, os conceitos de “vínculo econômico/jurídico” e de “interesse comum” (na dicção adotada pelo Código Tributário Nacional) **não** são equivalentes.

Para ilustrar tal assertiva, cita-se, à guisa de exemplo, o escólio doutrinário de Luciano Amaro (“Direito Tributário Brasileiro”, 14ª edição, Ed. Saraiva, págs. 315/315) que, ao tratar especificamente desta distinção, deixou assentado, *in litteris*:

Sabendo que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele seja *vinculado* ao fato gerador (art. 128),

é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ele ter “interesse comum” no fato gerador (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações em que o terceiro tenha *algum outro interesse* (melhor se diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável.

(...)

Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (por exemplo, a alienação de imóvel), a lei do tributo pode eger qualquer das partes como contribuinte não significa que, tendo eleito *uma* delas, a *outra* seja solidariamente responsável. (...) **Até porque nessa hipótese o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do vendedor é na alienação, o do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (co-propriedade), aí sim teremos interesse comum** (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que, se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do *interesse comum* de ambos no fato da aquisição. (destacou-se)

Deste entendimento também não discrepa Rubens Gomes de Sousa (“Compêndio de Legislação Tributária”. Rio de Janeiro. Edições Financeiras. 1060):

São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. **O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador.** (destacou-se).

De igual modo, podem ser citadas também as lições de Hugo de Brito Machado (“Curso de Direito Tributário”. Ed. Malheiros.2007):

(...) **o interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, **não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica.** (destacou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em linha com os entendimentos doutrinários, também a jurisprudência dos nossos tribunais se consolidou no mesmo sentido, consoante se pode constatar no julgado cujo excerto encontra-se adiante reproduzido, *in verbis*:

STJ - ARESP 1198146 / SP 2017/0284018-7 JULGAMENTO:  
04/12/2018 / DATA DA PUBLICAÇÃO:18/12/2018

RELATOR: MINISTRO GURGEL DE FARIA

**O "INTERESSE COMUM" DE QUE TRATA O PRECEITO EM DESTAQUE REFERE-SE ÀS PESSOAS QUE SE ENCONTRAM NO MESMO POLO DO CONTRIBUINTE EM RELAÇÃO À SITUAÇÃO JURÍDICA ENSEJADORA DA EXAÇÃO, NO CASO, A VENDA DA MERCADORIA, SENDO CERTO QUE ESSE INTERESSE NÃO SE CONFUNDE COM A VONTADE OPOSTA MANIFESTADA PELO ADQUIRENTE, QUE NÃO É A DE VENDER, MAS SIM DE COMPRAR A COISA. (DESTACOU-SE).**

Pelo exposto, tendo presente que o único fundamento legal adotado pela Fiscalização para justificar a atribuição da responsabilidade tributária à Coobrigada “Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte” consistiu exatamente na disposição contida no art. 124, inciso I, do CTN, e sendo tal dispositivo, como visto, inaplicável à hipótese dos autos, afigura-se evidenciado o descabimento da sua inclusão no polo passivo, daí resultando a improcedência do lançamento, haja vista as considerações anteriormente aduzidas acerca do Coobrigado “Help Farma Produtos Farmacêuticos Ltda” (estabelecimento regularmente extinto).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencidos os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator) e Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor), que o consideravam nulo. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencida a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que a reconhecia. No mérito, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior. A Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CCMG. Pela Impugnante Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, sustentou oralmente o Dr. Marco Antônio Cintra Gouveia, pela Impugnante Help Farma Prod Farm Ltda, sustentou oralmente o Dr. Renato Santos Septímio e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 01 de agosto de 2019.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Relator designado**

P

23.356/19/1ª

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 23.356/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001179181-03  
Impugnação: 40.010147435-31, 40.010147563-23 (Coob.)  
Impugnante: Help Farma Prod Farm Ltda  
CNPJ: 02.460736/0003-30  
Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (Coob.)  
IE: 062856647.00-86  
Proc. S. Passivo: Renato Santos Septímio/Outro(s), Marco Antônio Cintra Gouveia/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CCMG.

Conforme esclarecido, exige-se do Contribuinte o ICMS e Multa Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, em razão de operações de remessa de mercadoria no exercício de 2013. A exigência é motivada em razão de decisão judicial transitada em julgado que entendeu pela inaplicabilidade da hipótese de não incidência (imunidade tributária) a que se refere o art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição da República.

Inicialmente, declaro meu entendimento acerca da inexistência de nulidade no procedimento de lavratura do presente Auto de Infração.

Foi defendida que a ausência ou o envio em conjunto com Auto de Infração, do Auto e Início de Ação Fiscal – AIAF, seria erro de procedimento que justificaria a nulidade do lançamento por descumprimento dos arts. 69 e 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Embora referidos artigos façam menção acerca da necessidade de utilização do AIAF para dar início ao procedimento de fiscalização, no presente caso entendo pela aplicação da exceção prevista no inciso V do art. 69, o qual remete às hipóteses do art. 74 do mesmo diploma legal:

**Art. 69.** Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

- I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);
- II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD);
- III - Auto de Retenção de Mercadorias (ARM);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - Auto de Lacração de Bens e Documentos (ALBD);

V - Auto de Infração (AI), nas hipóteses do art. 74.

(...)

**Art. 74.** Nas hipóteses abaixo relacionadas o Auto de Infração documentará o início da ação fiscal, ficando dispensada a lavratura prévia do Auto de Início de Ação Fiscal, Auto de Apreensão e Depósito, Auto de Retenção de Mercadorias ou Auto de Lacração de Bens e Documentos:

I - constatação de flagrante infração à legislação tributária, bem como na fiscalização no trânsito de mercadorias;

II - em se tratando de crédito tributário de natureza não-contenciosa que independa de informações complementares do sujeito passivo para a sua formalização;

III - quando o obrigado deixar de entregar arquivos eletrônicos, ou entregá-los em desacordo com a legislação tributária;

IV - falta de pagamento do ITCD, após decisão administrativa relativa à avaliação.

Como dito, a autuação tem como base a exigência de ICMS não destacado nas remessas de mercadorias à Santa Casa de Misericórdia, estabelecimento sem fins lucrativos que possuía, na época da ocorrência dos fatos geradores, decisão judicial de natureza provisória assegurando-lhe o direito de comprar bens sem a incidência do imposto estadual sob a fundamentação de aplicação da imunidade do art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal.

Reitera-se: o não recolhimento do imposto se deu exclusivamente pelo fato da existência de processo judicial, ou seja, uma vez cassada a decisão que concedeu a segurança, o que se tem é uma ‘constatação de flagrante violação à legislação tributária’. Afastada a tese de aplicação da imunidade passa a inexistir dúvidas quanto à ocorrência do fato gerador do tributo nas operações de circulação de mercadorias autuadas.

As partes – remetente e destinatário – podem até discordar da decisão do Poder Judiciário, mas tendo essa transitado em julgado, seus efeitos devem ser observados.

A situação acima pode ser depreendida das peças de defesas. Não há qualquer questionamento acerca do mérito da autuação, como por exemplo, erro de base de cálculo, erro de alíquota, inexistência das operações. As argumentações se limitam à decadência e à aplicação de princípios gerais do direito, como a isonomia. Nenhum dos argumentos põe em dúvida ou torna controvertida a exigência do imposto, a existência de violação a dispositivo de lei.

O art. 70 do RPTA, ao tratar do Auto de Início de Ação Fiscal, deixa claro sua finalidade:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Art. 70.** O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

§ 1º A solicitação deverá ser cumprida pelo sujeito passivo imediatamente, ou no prazo estabelecido pela autoridade solicitante.

§ 2º Excepcionalmente, o Auto poderá ser lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO), considerando-se intimado o sujeito passivo no ato da lavratura.

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por iguais e sucessivos períodos pela autoridade fiscal.

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

§ 5º Na hipótese de cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão o Auto de Início de Ação Fiscal terá validade por 180 (cento e oitenta) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal.

Ora, no presente caso, não havia necessidade da apresentação de livros fiscais ou demais dados para formação da convicção da Fiscalização pela ocorrência do fato gerador, afinal essa restou caracterizada a partir do momento em que ocorreu o trânsito em julgado da decisão proferida em ação judicial que afastou a aplicação da tese da imunidade constitucional nas operações de remessa de mercadoria ao estabelecimento destinatário.

Assim, no caso concreto, considerando que o lançamento reflete situação de flagrante violação da legislação, deve-se entender pela desnecessidade da ação fiscal ser precedida do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF.

**Sala das Sessões, 01 de agosto de 2019.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri  
Conselheira**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 23.356/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001179181-03  
Impugnação: 40.010147435-31, 40.010147563-23 (Coob.)  
Impugnante: Help Farma Prod Farm Ltda.  
CNPJ: 02.460736/0003-30  
Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (Coob.)  
IE: 062856647.00-86  
Proc. S. Passivo: Renato Santos Septímio/Outro(s), Marco Antônio Cintra Gouveia/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Marco Túlio da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos, em relação à preliminar de nulidade do lançamento.

A autuação versa sobre a falta de destaque do ICMS em notas fiscais e do recolhimento do imposto devido pela Autuada, no exercício de 2013, em relação às remessas de mercadorias para a Coobrigada (Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte), tendo em vista a descaracterização da não incidência (imunidade tributária), prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988.

Relata a Fiscalização que a matéria foi objeto do Mandado de Segurança impetrado pela Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, que inicialmente obteve decisão a ela favorável, posteriormente denegada (em juízo de retratação - art. 1.040, inciso II, do CPC), em razão da decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 608.872.

A Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, destinatária das mercadorias, foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, juntamente com a Autuada, ao único fundamento do disposto no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN.

Exige-se nestes autos, o ICMS e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Passa-se à análise da preliminar de nulidade do lançamento.

Conforme dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente para determinar a matéria tributável, cálculo do

montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O parágrafo único deste dispositivo, estabelece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, exclusivamente prevista na lei no que concerne à tipificação das exigências tributárias, à cominação de penalidades e ao devido processo legal, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, a observância dos requisitos, pressupostos e formas prescritas em lei é de essencial importância para validação do lançamento tributário, pois, ao contrário, corre-se o risco de maculá-lo, tornando-o passível de contestação decorrente da violação de algum de seus pressupostos (vício formal), que se relacionam com o procedimento preparatório, ou da violação de algum de seus requisitos (vício material), os quais decorrem da norma tributária.

A melhor doutrina considera que os requisitos compreendem um conjunto de formalidades legais cuja observância integra a própria formação do ato de lançamento em si, ou seja, integra sua estrutura normativa executiva, contribuindo dessa forma para a sua validade, ao passo que os pressupostos compreendem um conjunto de formalidades legais (atos jurídicos e outras formalidades) cuja observância deva necessariamente anteceder à realização do ato de lançamento, contribuindo para sua validade.

Logo, cada ato do procedimento haverá de perfazer-se segundo a norma legal, seguindo os pressupostos, requisitos e condições por ela estabelecidos para que o procedimento como um todo possa produzir os efeitos que lhe são próprios.

Nesse contexto, disciplinando os poderes da administração tributária e norteando os seus procedimentos, especialmente os da Fiscalização, assim dispõem os arts. 194 e 196 do CTN, *verbis*:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

(...)

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. (Grifou-se)

Nessa linha, em observância a diretrizes traçadas pela Lei Estadual n.º 6.763/75, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, assim prescreve em seus arts. 69, 70 e 74, *ipsis litteris*:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(...)

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

§ 1º A solicitação deverá ser cumprida pelo sujeito passivo imediatamente, ou no prazo estabelecido pela autoridade solicitante.

(...)

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por iguais e sucessivos períodos pela autoridade fiscal.

(...)

Art. 74. Nas hipóteses abaixo relacionadas o Auto de Infração documentará o início da ação fiscal, ficando dispensada a lavratura prévia do Auto de Início de Ação Fiscal, Auto de Apreensão e Depósito, Auto de Retenção de Mercadorias ou Auto de Lacração de Bens e Documentos:

I - constatação de flagrante infração à legislação tributária, bem como na fiscalização no trânsito de mercadorias;

II - em se tratando de crédito tributário de natureza não-contenciosa que independa de informações complementares do sujeito passivo para a sua formalização;

III - quando o obrigado deixar de entregar arquivos eletrônicos, ou entregá-los em desacordo com a legislação tributária;

IV - falta de pagamento do ITCD, após decisão administrativa relativa à avaliação. (Grifou-se)

Tais ordenamentos têm por objetivo precípua que os atos da administração pública, especialmente os aqui ora analisados, se pautem por respeito a princípios fundamentais como os da legalidade, do devido processo legal, da segurança jurídica, da moralidade, do contraditório, da ampla defesa, da não surpresa e da transparência.

Ressalte-se que essas normas não existem em nosso ordenamento jurídico simplesmente por existir, elas estão presentes e dispostas de forma a serem plenamente observadas em homenagem e em decorrência dos princípios retrocitados e para que, desde seu início, o procedimento de fiscalização, que porventura venha a culminar em possível lançamento e exigência de crédito tributário, tenha respaldo em provas robustas devidamente produzidas e também para que o contribuinte, também desde o início do procedimento, seja dele devidamente cientificado, possa se opor às acusações postas e, inclusive, produzir provas que possam contraditar a posição do Fisco.

Entretanto, no caso em tela, depara-se com a omissão por parte da Fiscalização de procedimento formalístico preparatório essencial à conformação jurídica do lançamento às suas normas de regência, o que afeta a sua própria validação.

Segundo verifica-se dos autos, o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) ou foi enviado ao Sujeito Passivo, por via postal, por meio de Aviso de Recebimento (AR), num mesmo envelope, juntamente com o Auto de Infração, ou, quando a citação/intimação do sujeito passivo se deu por meio de publicação/edital, apenas foi descrito o Auto de Infração, sem qualquer referência ao AIAF.

Esse procedimento, da forma como perpetrado, contraria os dispositivos normativos, retrotranscritos, que, de forma clara e objetiva, determinam que a lavratura do AIAF deve preceder a qualquer procedimento fiscal, tendo por finalidade a cientificação do contribuinte da ação fiscal que será iniciada, bem como, se for o caso, requisitar os documentos necessários ao desenvolvimento dos trabalhos.

Como disposto no art. 74 do RPTA, as únicas hipóteses passíveis de dispensa da emissão prévia do AIAF na realização do procedimento fiscalizatório são as constantes dos seus incisos I a IV, nas quais não se inclui a situação ora sob análise.

Não houve flagrante infração à legislação tributária, o lançamento não está vinculado à fiscalização no trânsito de mercadorias, o crédito tributário é de natureza contenciosa, não se relaciona à falta de entrega/entrega em desacordo de arquivos eletrônicos, muito menos trata da falta de pagamento do ITCD, após decisão administrativa relativa à avaliação.

Sobre a hipótese de flagrante infração, cabe destacar que conforme dispõe o Código de Processo Penal (art. 302), considera-se em flagrante delito quem: I - está cometendo a infração penal; II - acaba de cometê-la; III - é perseguido, logo após, pela autoridade, pelo ofendido ou por qualquer pessoa, em situação que faça presumir ser autor da infração; IV - é encontrado, logo depois, com instrumentos, armas, objetos ou papéis que façam presumir ser ele autor da infração.

Por pertinente, cumpre observar que, no âmbito federal, assemelha-se ao AIAF o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), ao qual se vincula os Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF) no exercício de suas atividades.

Sobre o MPF, assim manifestam-se Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez López, (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição, Dialética, 2004, p. 112):

“Trata-se de um instrumento que visa permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra si instaurada, pois dá-lhe conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos períodos a serem investigados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do agente que procederá à fiscalização. Nasce, a partir da ciência, o direito subjetivo de que esse procedimento seja efetivamente obedecido no curso dos trabalhos. O fato de esse Mandado ter sido instituído por ato administrativo não exime a Administração de cumpri-

lo, afinal a Fazenda pode se autolimitar de modo a garantir maior transparência no exercício da função pública. Seria, no mínimo, imoral a Administração emitir um ato em que se compromete a realizar determinado agir em benefício do administrado e depois unilateralmente descumprir o que fora prometido.

Assim, irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento. Esses vícios, no entanto, são passíveis de serem sanáveis no decorrer do procedimento fiscal pela supressão da omissão ou pela repetição do ato tido por irregular.”

Também em relação ao MPF, são as seguintes as observações de Roque Antônio Carrazza e Eduardo Botallo (Revista Dialética de Direito Tributário, nº 80, Dialética, p. 104):

“A partir da criação da figura do MPF, em suas várias modalidades, o agir fazendário, na esfera federal, sofreu expressiva limitação, já que este documento tornou-se juridicamente imprescindível à validade dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Vai daí que procedimentos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados a descoberto do competente MPF, são inválidos e, nesta medida, tismam de irremediável nulidade as providenciais fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.”

Portanto, conclui-se que o procedimento fiscal instaurado em desacordo com as normas previstas explicitamente na legislação, claras, vinculantes e obrigatórias, contamina o lançamento de vício formal insanável, o bastante para torná-lo nulo de pleno de direito, inclusive, importante destacar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146; (grifou-se)

(...)

Corroborando o entendimento pela nulidade, as seguintes decisões do Órgão Julgador Administrativo vinculado ao Ministério da Fazenda:

ACÓRDÃO 1103-00.029

ÓRGÃO JULGADOR: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF - 1ª. SEÇÃO - 3ª TURMA DA 1ª. CÂMARA

RELATOR MARCOS TAKATA

**NULIDADE - LANÇAMENTOS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-C - VÍCIO FORMAL.** OS COMANDOS DO DECRETO QUE IMPÕEM O MPF SÃO PRECEPTIVOS E VINCULANTES PARA OS PROCEDIMENTOS FISCAIS QUE CULMINAM NO ATO DE LANÇAMENTO. A PORTARIA QUE REGULA OS MPF LANÇA SUPORTE NO DECRETO E NO ART. 196 DO CTN.

TANTO O DECRETO COMO A PORTARIA PRESCREVEM A EMISSÃO DE MPF ANTES OU NO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL, E NÃO NO FIM OU COM SEU ENCERRAMENTO, E ATÉ MESMO NOS CASOS QUE OS DIPLOMAS PERMITEM O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL SEM MPF, ELES DETERMINAM QUE O MPF DEVA SER EMITIDO NO PRAZO DE CINCO DIAS DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. EMISSÃO DE MPF-F PARA APURAÇÃO DE INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DE IPI, EM QUE OS ELEMENTOS DE PROVA QUE SERVIRAM DE BASE ÀQUELA SÃO DIVERSOS DOS EMPREGADOS PARA APURAÇÃO DE IRREGULARIDADES DE TRIBUTO DISTINTO - O QUE IMPÕE A EMISSÃO DE MPF-C PARA INICIAR NOVOS PROCEDIMENTOS FISCAIS. EMISSÃO DE MPF-C, NO FIM DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS DE APURAÇÃO DE IRPJ, IRRF, CSLL, E COFINS, CONSTITUI DESCUMPRIMENTO DOS PRECEPTIVOS DO DECRETO E DA PORTARIA QUE INQUINAM OS ATOS DE LANÇAMENTO DE NULIDADE POR VÍCIO FORMAL.

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS PRESENTES AUTOS. ACORDAM OS MEMBROS DA 1ª CÂMARA / 3ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, POR MAIORIA DE VOTOS, ACOLHER A PRELIMINAR DE NULIDADE POR EMISSÃO EXTEMPORÂNEA DO MPF, NOS TERMOS DO RELATÓRIO E VOTO QUE INTEGRAM O PRESENTE JULGADO.

ACÓRDÃO 101-94060. 1ª CÂMARA. RELATORA: SANDRA FARONI.

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- NATUREZA-** O MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL NÃO É MERO INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO, ATRIBUINDO CONDIÇÕES DE PROCEDIBILIDADE AO AGENTE DO FISCO COMPETENTE PARA O EXERCÍCIO DA AUDITORIA FISCAL, SENDO, POR CONSEQUENTE, ATO PREPARATÓRIO E INDISPENSÁVEL AO EXERCÍCIO DO LANÇAMENTO.

ACÓRDÃO 106-13156 - SEXTA CÂMARA. RELATOR: LUIZ ANTONIO DE PAULA.

**EMENTA:** MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INVALIDADE - EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA - CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE PARA O LANÇAMENTO VÁLIDO - UMA VEZ CONSTATADA A AUSÊNCIA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VÁLIDA E REGULAR, NOS MOLDES DETERMINADOS PELAS NORMAS ADMINISTRATIVAS PERTINENTES, EXPEDIDAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E SE TRATANDO DE ATO PROCEDIMENTAL IMPRESCINDÍVEL À VALIDADE DO ATOS FISCALIZATÓRIOS, NO EXERCÍCIO DE COMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL, É DE SE CONSIDERAR INVÁLIDO O PROCEDIMENTO, E, COM EFEITO, NULO O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO CONFORME EFETUADO, SEM A NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DO ATO MANDAMENTAL PRECEDENTE E INSEPARÁVEL DO ATO ADMINISTRATIVO FISCAL CONCLUSIVO.

**ACÓRDÃO 101-94116 - PRIMEIRA CÂMARA. RELATORA: SANDRA MARIA FARONI.**

**NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - AFORA AS HIPÓTESES DE EXPRESSA DISPENSA DO MPF, É INVÁLIDO O LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO FORMALIZADO POR AGENTE DO FISCO RELATIVO A TRIBUTOS NÃO INDICADOS NO MPF-F, BEM ASSIM CUJAS IRREGULARIDADES APURADAS NÃO REPOUSAM NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA QUE SERVIRAM DE BASE A LANÇAMENTOS DE TRIBUTOS EXPRESSAMENTE INDICADOS NO MANDADO.**

São várias, também, as decisões deste Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG) no sentido da nulidade, cite-se o Acórdão nº 22.002/19/2ª, cuja ementa é a seguinte:

**ACÓRDÃO: 22.002/19/2ª**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR - FALTA DE INTIMAÇÃO/INTIMAÇÃO IRREGULAR. NOS TERMOS DOS ARTS. 196 DO CTN E 10 A 12, 69, 70 E 74 DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS - RPTA, ESTABELECIDO PELO DECRETO Nº 44.747/08, O SUJEITO PASSIVO DEVE SER REGULARMENTE INTIMADO DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL E DOS RESPECTIVOS ATOS PROCESSUAIS. NA AUSÊNCIA DESSE PROCEDIMENTO OU IRREGULARIDADE NA INTIMAÇÃO, NÃO HÁ COMO CONSIDERAR VÁLIDO O LANÇAMENTO.**

Logo, estando o procedimento fiscal contaminado por vícios insuperáveis, nulo entendo ser o lançamento.

**Sala das Sessões, 01 de agosto de 2019.**

**Marco Túlio da Silva  
Conselheiro**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 23.356/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001179181-03  
Impugnação: 40.010147435-31, 40.010147563-23 (Coob.)  
Impugnante: Help Farma Prod Farm Ltda  
CNPJ: 02.460736/0003-30  
Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (Coob.)  
IE: 062856647.00-86  
Proc. S. Passivo: Renato Santos Septímio/Outro(s), Marco Antônio Cintra Gouveia/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme esclarecido, exige-se do Contribuinte o ICMS e Multa Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, em razão de operações de remessa de mercadoria no exercício de 2013. A exigência é motivada em razão de decisão judicial transitada em julgado que entendeu pela inaplicabilidade da hipótese de não incidência (imunidade tributária) a que se refere o art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição da República.

Em relação à decadência, no entendimento da maioria do Colegiado por estarmos diante de lançamento de ofício e inexistindo pagamento, ao caso se aplica a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, não restando caracterizada a decadência.

Ocorre que, não se discute que o ICMS é, em sua essência, um lançamento por homologação nos exatos termos do art. 150 do CTN que assim dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de que para aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, § 4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento. Ou seja, ainda que haja a atividade da fiscalização de iniciar por meio de Auto de Infração a constituição de crédito tributário suplementar, tal ação não tem o condão de alterar a natureza jurídica original do lançamento para fins de aplicação da norma decadencial específica.

Assim, em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a homologação do art. 150, § 4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. Nas palavras do Ministro Luiz Fux:

"ASSIM É QUE O PRAZO DECADENCIAL QÜINQUÊNAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO".

O julgado recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O PRAZO DECADENCIAL QÜINQÜENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RÉSP 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É QUE A DECADÊNCIA OU CADUCIDADE, NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, IMPORTA NO PÉRECIMENTO DO DIREITO POTESTATIVO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, E, CONSOANTE DOCTRINA ABALIZADA, ENCONTRA-SE REGULADA POR CINCO REGRAS JURÍDICAS GERAIS E ABSTRATAS, ENTRE AS QUAIS FIGURA A REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, OU NOS CASOS DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO EFETUA O PAGAMENTO ANTECIPADO (EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 163/210).

3. O DIES A QUO DO PRAZO QÜINQÜENAL DA ALUDIDA REGRA DECADENCIAL REGE-SE PELO DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CTN, SENDO CERTO QUE O "PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO" CORRESPONDE, INILUDIVELMENTE, AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, AINDA QUE SE TRATE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, REVELANDO-SE INADMISSÍVEL A APLICAÇÃO CUMULATIVA/CONCORRENTE DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CODEX TRIBUTÁRIO, ANTE A CONFIGURAÇÃO DE DESARRAZOADO PRAZO DECADENCIAL DECENAL (ALBERTO XAVIER, "DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª ED., ED. FORENSE, RIO DE JANEIRO, 2005, PÁGS. 91/104; LUCIANO AMARO, "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 10ª ED., ED. SARAIVA, 2004, PÁGS. 396/400; E EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 183/199).

(...)

7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008. (DESTAQUES DO ORIGINAL)

A doutrina manifestava-se nesse mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Calmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar como termo inicial da decadência a data da ocorrência do fato gerador, faz-se necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo. Permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior. Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, § 4º do CTN?

No caso do ICMS, o próprio Superior Tribunal de Justiça, aplicando sua jurisprudência pacífica, concluiu que, pelo princípio da não cumulatividade, a verificação acerca da ocorrência de pagamento deve se dar ao final do período de apuração considerando-se os créditos escriturados.

Cito entendimento da Primeira Seção do STJ no AgRg nos EREsp nº 1.199.262/MG, em julgamento de situação semelhante. Nos termos do voto do Ministro Relator:

"COMO EFEITO, NÃO IMPORTA, PARA EFEITOS DA CONTAGEM DA DECADÊNCIA, PERQUIRIR AS CIRCUNSTÂNCIAS APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE PARA JUSTIFICAR O PAGAMENTO A MENOR. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

NA ESPÉCIE, CONFORME ASSENTADO PELA DECISÃO AGRAVADA, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE, NO CASO DOS AUTOS, HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN."

Por essas razões, considerando que a Autuada (remetente da mercadoria) é estabelecimento comercial, pode-se considerar que no mesmo período houve pagamento de ICMS, ainda que relacionado a outros fatos geradores. Citado pagamento atrai a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, devendo assim ser reconhecida a decadência.

**Sala das Sessões, 01 de agosto de 2019.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**  
**Conselheira**