

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.245/19/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001178929-37	
Impugnação:	40.010147380-15, 40.010147568-11 (Coob.)	
Impugnante:	Farmaconn Ltda. - Em Recuperação Judicial IE: 062113047.00-07 Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (Coob.) IE: 062856647.00-86	
Proc. S. Passivo:	Gustavo Falcão Ribeiro Ferreira/Outro(s), Marco Antônio Cintra Gouveia/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito de a Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário exigido, tendo em vista a contagem do prazo decadencial nos termos do disposto no inciso I, do art. 173 do CTN, uma vez que a acusação fiscal cuida da falta de destaque e de recolhimento de ICMS referente às operações autuadas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO. Restou comprovado nos autos que os atos e omissões da empresa Coobrigada concorreram para o não recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos pela Contribuinte. Legítimas, portanto, a sua manutenção no polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 124, inciso II, do CTN c/c art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75.

NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO. Constatada a falta de destaque nas notas fiscais e do recolhimento do ICMS devido pela Autuada (contribuinte de direito), em relação às remessas de mercadorias para a Coobrigada (Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, contribuinte de fato), 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. Infração caracterizada, uma vez que “a imunidade tributária retro aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato”, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de destaque do ICMS nas notas fiscais e do recolhimento do imposto devido pela Autuada, no período de 01/01/13 a 31/12/13, em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 1.0000.09.506713-8/000, impetrado pela ora Coobrigada Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, que 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 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, nos termos 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.

Das Impugnações

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 17/31, requer, ao final, a procedência da impugnação, aos seguintes argumentos, em síntese:

Relata que, em 24/09/09, a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte impetrou mandado de segurança contra ato do Secretário de Estado de Fazenda de Minas Gerais (autos nº 5067138-47.2009.8.13.0000), objetivando afastar a exigência do ICMS nas compras de insumos, medicamentos, dentre outros, visto tratar-se de entidade filantrópica de assistência social e alcançada pela imunidade de que trata o art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88. Tal segurança foi concedida pelo TJMG, em 21/09/11.

Explica que, diante da decisão retro favorável à Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, esta (contribuinte de fato) notificou a Impugnante (contribuinte de direito) para que interrompesse o destaque e o repasse do ICMS incidente nas vendas de medicamentos e produtos médico-hospitalares a ela destinados, tendo em vista a suspensão da exigibilidade do aludido tributo (art. 156, inciso IV, do CTN).

Discorre que, em 27/09/17, o Supremo Tribunal Federal, analisando o Tema 342 de Repercussão Geral, fixou a tese de que “a imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”.

Relata que, considerando o entendimento fixado em sede de repercussão geral, o 3º Grupo de Câmaras Cíveis do TJMG, em juízo de retratação, denegou a segurança anteriormente concedida, por meio do acórdão publicado em 06/07/18 (doc. 04 de fls. 76/82 dos autos).

Entende que a decisão judicial que afastou a incidência de ICMS nas operações de saída destinadas à Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte esteve

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vigente de 14/10/11 (data de publicação do primeiro acórdão) a 06/07/18, quando foi publicado o aresto em que foi exercido o juízo de retratação.

Assevera que, durante esse período de “vigência” do mandado de segurança, estava impedida de destacar e recolher o ICMS relativo às operações em referência, por força de norma individual, particular e concreta, emanada nos autos do mandado de segurança retro.

Afirma que a exigência fiscal em exame fere o princípio da neutralidade fiscal (corolário da não-cumulatividade) e da capacidade contributiva, além do disposto no art. 506 do CPC/2015, segundo o qual as decisões judiciais produzem efeitos entre as partes às quais é dada, não podendo prejudicar terceiros.

Entende que apenas a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte poderia figurar no polo passivo da obrigação tributária, pois foi esta quem impetrou o mandado de segurança e deu causa ao não recolhimento do tributo, atraindo para si a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS ora exigido, reportando ao disposto nos arts. 506 do CPC/15 e 166 do CTN.

Assegura que não pode figurar no polo passivo, pois estava impedida de realizar o destaque do imposto e seu consequente repasse por força de decisão judicial, não sendo mais possível a transferência do encargo financeiro ao contribuinte de fato, sendo somente a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte a responsável pelo crédito tributário constituído.

Disserta que sua inclusão no polo passivo afronta os princípios da capacidade contributiva, da não-cumulatividade do imposto e quebra a neutralidade fiscal da cadeia de comercialização.

Alega que por não ter participado da ação judicial não pode ser responsabilizada pelo imposto não recolhido, fazendo analogia com o disposto no art. 166 do CTN que somente dá direito à restituição de eventuais débitos àquele que prove ter assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiros, estar por este autorizado a recebê-lo.

Afirma que o benefício da suspensão da exigência do tributo deu-se para a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, que adquiriu mercadorias por preços menores que os da praça, atraindo para si a sujeição passiva exclusiva dos tributos que deixaram de ser pagos.

Destaca que o acórdão que determinou a suspensão da exigibilidade do ICMS reconheceu a legitimidade ativa da Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte para pleitear a segurança concedida, afastando a preliminar suscitada pelo estado de Minas Gerais.

Traz à colação decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CARF (órgão de julgamento administrativo da Receita Federal) – fls. 84/112, com intuito de corroborar sua tese defesa.

Requer a procedência da impugnação para, reconhecendo-se a responsabilidade exclusiva da Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS que deixou de ser recolhido por força do mandado de segurança por ela impetrado, seja determinada a sua exclusão do polo passivo da obrigação tributária.

Também inconformada, a Coobrigada, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, apresenta Impugnação às fls. 114/124, requerendo, ao final, a procedência da impugnação.

Sustenta que o crédito tributário ocorrido antes de 28/12/13 encontra-se decaído por força do art. 150, § 4º, do CTN.

Afirma que o disposto no referido dispositivo legal somente é afastado nos casos de inexistência de pagamento do tributo no período discutido ou de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a decadência passa a reger-se pelo disposto no inciso I do art. 173 do CTN.

Alega que não possui poderes de fiscalizar o devedor principal, para verificar se este recolheu imposto nos meses autuados referente a outras operações. Requer que este Conselho de Contribuintes converta o julgamento em diligência (art. 157 do RPTA) para que se apure tal fato.

Aduz que essa verificação deve se dar para fins de análise quanto à decadência e que a eventual falta de pagamento do imposto pelo contribuinte não é oponível ao devedor solidário, que nenhuma ingerência poderia ter sobre tal omissão.

Entende, assim, que se não houve má-conduta de sua parte, não podendo a má-conduta ser equiparada ao exercício do direito fundamental de acesso à jurisdição (impetração do *mandamus*), a decadência deve reger-se pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, ainda que a decadência para o devedor principal seja analisada nos termos do disposto no art. 173, inciso I do referido *Codex*.

Alega também que a decisão proferida no mandado de segurança não impediu a constituição do crédito tributário, pois é pacífico o entendimento jurisprudencial pela necessidade de autuação preventiva da decadência, citando julgados nesse sentido.

Questiona a aplicação do art. 124, inciso I, do CTN, alegando que para que haja interesse comum não basta a existência de interesse econômico das partes, sendo fundamental que haja interesse jurídico, o que ocorre somente se as partes estiverem do mesmo lado, praticando em conjunto o fato gerador do tributo.

Cita excertos de doutrina, julgado deste Conselho de Contribuintes, decisões do STJ e parecer da Receita Federal, com intuito de corroborar o seu entendimento de que a solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do CTN não se aplica ao caso dos autos.

Argumenta que são inexigíveis a multa e os juros moratórios, uma vez que pautou sua conduta em decisão judicial, reportando-se ao disposto no art. 100 do CTN. Alega que não pode ser penalizada como aquele que se mantém inadimplente.

Requer a procedência da sua impugnação, para reconhecer a decadência dos créditos tributários anteriores a 28/12/13; a inaplicabilidade do art. 124, inciso I, do CTN e afastamento da multa e dos juros moratórios.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 187/193, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento, aos seguintes argumentos, em síntese:

- alega que no caso dos autos não se aplica a contagem do prazo decadencial prevista no § 4º do art. 150 do CTN, pois a irregularidade apontada diz respeito à falta de recolhimento do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente;

- entende, assim, que o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2013 somente expirou em 31/12/18, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que as Autuadas foram regularmente intimadas da lavratura do Auto de Infração – AI em 28/12/18;

- discorre sobre a acusação fiscal e também em relação às decisões judiciais que antecederam a lavratura da presente autuação;

- relata que a decisão que denegou o mandado de segurança foi publicada julho de 2018, tendo os Sujeitos Passivos praticamente 06 (seis) meses para regularizar a situação perante o Fisco. Tendo em vista a inércia destes, o Fisco exigiu o ICMS, multa e os juros moratórios;

- a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte não foi surpreendida com qualquer cobrança indevida ou abrupta, uma vez que, na oportunidade em que tomou a decisão ingressar com o mandado de segurança, estava plenamente ciente de seus atos e sabedora de que, na hipótese de denegação da ordem, e da conseqüente revogação de eventual medida liminar obtida no trâmite processual para suspender a exigibilidade do crédito tributário, teria o prazo para efetivar todas as determinações estabelecidas na sentença final do mandado de segurança, sendo que, se permanecesse inerte neste prazo legal, ficaria configurada sua mora e sofreria a autuação de todas as penalidades inerentes a sua inércia;

- conclui que não há que se falar em desrespeito a qualquer princípio constitucional (acesso à justiça, ampla defesa, segurança jurídica), tendo o jurisdicionado todas as garantias constitucionais devidamente respeitadas;

- diz que a alegação da FARMACONN Ltda de que apenas a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte poderia figurar no polo passivo da obrigação tributária, pois esta é que seria a detentora do mandado de segurança concedido e dado causa ao não recolhimento do tributo, não encontra guarida nos fatos narrados nos autos, destacando o último parágrafo da decisão do TJMG, que deferiu a liminar: “*Concedo a segurança, para determinar a suspensão da exigibilidade do ICMS na compra de insumos, medicamentos e serviços em geral*”;

- ressalta que em nenhum momento, como se infere da decisão, o Poder Judiciário impôs aos fornecedores da Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte a obrigatoriedade de venderem para aquela instituição suas mercadorias sem a incidência do imposto;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assegura que a referida decisão judicial impôs foi o direito da Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte em adquirir suas mercadorias sem a incidência do imposto, sendo a relação entre fornecedor e cliente, no caso, uma opção de ambos e nunca foi imposta pela decisão do TJMG;

- sustenta que a responsável pelo destaque e recolhimento do ICMS era a fornecedora que não tinha nenhuma decisão liminar a seu favor. E, optando esta por fornecer mercadorias, baseado na citada liminar, o fez por sua conta e risco;

- assevera que o risco da fornecedora, no caso, era que tal decisão pudesse ser cassada pelo Tribunal Superior, como aconteceu. Ao praticar o fato gerador do tributo, a Farmaconn tornou-se responsável pelo tributo, até o momento de sua decadência, uma vez que a obrigação principal surgiu com a ocorrência do fato gerador por esta praticado;

- quanto à condição de Coobrigada da Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, ressalta que esta reside não somente no interesse econômico, mas também jurídico;

- explica que 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. Diz que a decisão judicial que beneficiava a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (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. Entende restar afastado, assim, o argumento quanto à inaplicabilidade do disposto no art. 124, inciso I, do CTN, configurando-se, assim, a solidariedade.

Por fim, entende que não há que se falar em afastamento da imposição da multa e dos juros moratórios.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 196/214, opina, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 28/12/13 e, no mérito pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de destaque de ICMS nas notas fiscais e do recolhimento do imposto devido pela Autuada, no período de 01/01/13 a 31/12/13, em relação às remessas de mercadorias para a Coobrigada (Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte), tendo em vista a descaracterização da não-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incidência (imunidade tributária), prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988.

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

Como destacado pela Fiscalização, a Coobrigada Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte impetrou mandado de segurança contra ato do Secretário de Estado de Fazenda de Minas Gerais, para que se determinasse a suspensão da exigibilidade do ICMS na compra de insumos, medicamentos e serviços em geral, em razão da imunidade tributária prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988, obtendo decisão a ela favorável (data da publicação: 14/10/11).

O Supremo Tribunal Federal publicou, em 27/09/17, o acórdão de mérito da questão constitucional suscitada no *Leading Case* RE nº 608.872/MG (Tema 342 da repercussão geral) em que se discutia “a imunidade tributária, ou não, de entidades filantrópicas, relativamente ao ICMS cobrado de seus fornecedores (contribuintes de direito) e a elas repassados como consumidora (contribuinte de fato)”, fixando a tese de que **“a imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”**. Confira-se:

EMENTA

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMUNIDADE DO ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA A, CF. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS). AQUISIÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS NO MERCADO INTERNO NA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE DE FATO. BENEPLÁCITO RECONHECIDO AO CONTRIBUINTE DE DIREITO. REPERCUSSÃO ECONÔMICA. IRRELEVÂNCIA.

1. HÁ MUITO TEM PREVALECIDO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL O ENTENDIMENTO DE QUE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SUBJETIVA SE APLICA A SEUS BENEFICIÁRIOS NA POSIÇÃO DE CONTRIBUINTES DE DIREITO, MAS NÃO NA DE SIMPLES CONTRIBUINTES DE FATO, SENDO IRRELEVANTE PARA A VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO BENEPLÁCITO CONSTITUCIONAL A DISCUSSÃO ACERCA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO ENVOLVIDO. PRECEDENTES.

2. NA PRIMEIRA METADE DA DÉCADA DE SESSENTA, ALGUNS JULGADOS JÁ TRATARAM DO TEMA, ENSEJANDO A EDIÇÃO DA SÚMULA Nº 468/STF. CONFORME O ENUNCIADO, APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL 5, DE 21/11/1961, O IMPOSTO FEDERAL DO SELO ERA DEVIDO PELO CONTRATANTE NÃO BENEFICIÁRIO DE DESONERAÇÃO CONSTITUCIONAL (CONTRIBUINTE DE DIREITO) EM RAZÃO DE CONTRATO FIRMADO COM A UNIÃO, ESTADO, MUNICÍPIO OU AUTARQUIA, AINDA QUE A ESSES ENTES IMUNES FOSSE REPASSADO O ENCARGO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FINANCEIRO DO TRIBUTO POR FORÇA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA (CONTRIBUINTES DE FATO).

3. A SÚMULA Nº 591, APROVADA EM 1976, PRECONIZA QUE “A IMUNIDADE OU A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO COMPRADOR NÃO SE ESTENDE AO PRODUTOR, CONTRIBUINTE DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS”.

4. CUIDANDO DO RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE EM FAVOR DE ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL QUE VENDIA MERCADORIAS DE SUA FABRICAÇÃO (CONTRIBUINTE DE DIREITO), ADMITE O TRIBUNAL A IMUNIDADE, DESDE QUE O LUCRO OBTIDO SEJA APLICADO NAS ATIVIDADES INSTITUCIONAIS.

5. À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA CONSAGRADA NA CORTE, A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SUBJETIVA (NO CASO DO ART. 150, VI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS) APLICA-SE AO ENTE BENEFICIÁRIO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE DE DIREITO, SENDO IRRELEVANTE, PARA RESOLVER ESSA QUESTÃO, INVESTIGAR SE O TRIBUTO REPERCUTE ECONOMICAMENTE.

6. O ENTE BENEFICIÁRIO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SUBJETIVA OCUPANTE DA POSIÇÃO DE SIMPLES CONTRIBUINTE DE FATO – COMO OCORRE NO PRESENTE CASO –, EMBORA POSSA ARCAR COM OS ÔNUS FINANCEIROS DOS IMPOSTOS ENVOLVIDOS NAS COMPRAS DE MERCADORIAS (A EXEMPLO DO IPI E DO ICMS), CASO TENHAM SIDO TRANSLADADOS PELO VENDEDOR CONTRIBUINTE DE DIREITO, DESEMBOLSA IMPORTE QUE JURIDICAMENTE NÃO É TRIBUTO, MAS SIM PREÇO, DECORRENTE DE UMA RELAÇÃO CONTRATUAL.

A EXISTÊNCIA OU NÃO DESSA TRANSLAÇÃO ECONÔMICA E SUA INTENSIDADE DEPENDEM DE DIVERSOS FATORES EXTERNOS À NATUREZA DA EXAÇÃO, COMO O MOMENTO DA PACTUAÇÃO DO PREÇO (SE ANTES OU DEPOIS DA CRIAÇÃO OU DA MAJORAÇÃO DO TRIBUTO), A ELASTICIDADE DA OFERTA E A ELASTICIDADE DA DEMANDA, DENTRE OUTROS.

7. A PROPÓSITO, TAL ORIENTAÇÃO ALINHA-SE AOS PRECEDENTES DESTA CORTE NO SENTIDO DE SER A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SUBJETIVA CONSTANTE DO ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO APLICÁVEL À HIPÓTESE DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PELAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIOS.

ESSAS ENTIDADES OSTENTAM, NESSA SITUAÇÃO, A POSIÇÃO DE CONTRIBUINTES DE DIREITO, O QUE É SUFICIENTE PARA O RECONHECIMENTO DO BENEPLÁCITO CONSTITUCIONAL. O FATO DE TAMBÉM SEREM APONTADAS, COSTUMEIRA E CONCOMITANTEMENTE, COMO CONTRIBUINTES DE FATO É IRRELEVANTE PARA A ANÁLISE DA CONTROVÉRSIA. PRECEDENTES.

8. EM RELAÇÃO AO CASO CONCRETO, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO PARA DECLARAR NÃO SER

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APLICÁVEL À RECORRIDA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTANTE DO ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SEM CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS, NOS TERMOS DA SÚMULA Nº 512/STF. CUSTAS EX LEGE.

9. EM RELAÇÃO AO TEMA Nº 342 DA GESTÃO POR TEMAS DA REPERCUSSÃO GERAL DO PORTAL DO STF NA INTERNET, FIXA-SE A SEGUINTE TESE: “A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SUBJETIVA APLICA-SE A SEUS BENEFICIÁRIOS NA POSIÇÃO DE CONTRIBUINTE DE DIREITO, MAS NÃO NA DE SIMPLES CONTRIBUINTE DE FATO, SENDO IRRELEVANTE PARA A VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO BENEPLÁCITO CONSTITUCIONAL A REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO ENVOLVIDO. (GRIFOS ACRESCIDOS).

Em razão da orientação firmada pelo Tribunal Superior retro, sobre o caso em exame, o TJMG entendeu cabível o juízo de retratação, na forma prevista no art. 1.040, inciso II, do CPC (*quando o julgamento constante do acórdão impugnado diverge da decisão paradigma, submetida ao regime de repercussão geral*), denegando a segurança em relação ao mandado de segurança impetrado pela Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (decisão publicada em 06/07/18).

Pois bem, feitas as observações retro, verifica-se que no caso em exame resta inaplicável a imunidade tributária prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988, estando correta, pois, a acusação fiscal de falta de destaque e recolhimento do ICMS devido pela Autuada (contribuinte de direito) em relação às remessas de mercadorias para a Coobrigada (Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte) - contribuinte de fato.

Isso porque, com a denegação do mandado de segurança impetrado pela Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (decisão publicada em 06/07/18), retornam-se os fatos ao status quo, em juízo de retratação, compete ao Fisco a cobrança do crédito tributário na sua integralidade dos Sujeitos Passivos (Autuada, na qualidade de contribuinte do imposto, e da Coobrigada, na qualidade de responsável solidário), uma vez que a Coobrigada perdeu a proteção judicial que lhe autorizou a aquisição de medicamentos, dentre outros, sem a incidência do imposto.

Nesse diapasão, vale trazer à baila o significado gramatical do termo “retratar”, conforme verbetes do vocábulo constante do dicionário (Aurélio Buarque de Holanda):

"Retratar. [Do lat. *retractare*, 'puxar para trás'.] V. t. d. 1. Retirar (o que se disse); dar como não dito: *A Justiça obrigará os caluniadores a retratarem as acusações*. 2. Tornar a tratar (um assunto): *Não retrataremos propostas estudadas e recusadas*. P. 3. Retirar o que disse; desdizer-se: *O acusador retratou-se*. 4. Confessar que errou, que procedeu mal: *O orgulhoso jamais se retrata*. [Pres. subj.: *retrate, retrates, retrate, retratemos, retrateis, retratem*. Cf. *retrateis*, pl. de *retrátil*.]"

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que a determinação do Supremo Tribunal Federal de devolução dos autos ao Tribunal *a quo* para exercício do juízo de retratação (art. 1.040, inciso II, do CPC) determina que seja feito um novo julgamento, conforme entendimento do TJMG:

EMENTA: CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. DEVOUÇÃO DOS AUTOS PARA EXERCÍCIO DO JUÍZO DE RETRATAÇÃO. VINCULAÇÃO DA TURMA JULGADORA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 80 DO RITJMG.

A DETERMINAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL DE DEVOUÇÃO DOS AUTOS AO TRIBUNAL PARA EXERCÍCIO DO JUÍZO DE RETRATAÇÃO (ART. 1.040, II, CPC) NÃO IMPLICA NOVA DISTRIBUIÇÃO DO RECURSO, **MAS SIM NOVO JULGAMENTO**, FICANDO VINCULADOS OS DESEMBARGADORES QUE PARTICIPARAM DO JULGAMENTO ANTERIOR, NOS TERMOS DO ARTIGO 80, V E 517, §§ 3º E 4º DO RITJMG.

CONFLITO DE COMPETÊNCIA ACOLHIDO EM PARTE.

CONFLITO DE COMPETÊNCIA Nº 1.0024.03.026756-1/008 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - SUSCITANTE: ADRIANO DE MESQUITA CARNEIRO JD CONVOCADO JUNTO À 3ª CÂMARA CÍVEL - SUSCITADO(A): JUDIMAR BIBER DESEMBARGADOR(A) DA 3ª CÂMARA CÍVEL - INTERESSADO(S): FUND CLOVIS SALGADO, ASSOC FUNCIONARIOS FUND CLOVIS SALGADO

ACÓRDÃO

VISTOS ETC., ACORDA, EM TURMA, A 1ª SEÇÃO CÍVEL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, NA CONFORMIDADE DA ATA DOS JULGAMENTOS, EM ACOLHER EM PARTE O CONFLITO DE COMPETÊNCIA.

DESA. ALBERGARIA COSTA

RELATORA.

Nesse novo julgamento, adotando-se a tese firmada pelo Tribunal superior (art. 1.040, inciso III, do CPC), foi denegado o mandado de segurança impetrado pela ora Coobrigada. Examine-se:

NÚMERO DO 1.0000.09.506713-8/000

RELATOR: DES.(A) CARLOS LEVENHAGEN

RELATOR DO ACORDÃO: DES.(A) CARLOS LEVENHAGEN

DATA DO JULGAMENTO: 27/06/2018

DATA DA PUBLICAÇÃO: 06/07/2018

EMENTA: JUÍZO DE RETRATAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS - ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA A DA CRFB/88) – AQUISIÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS NA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE DE FATO - PARADIGMA DO TRIBUNAL

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SUPERIOR (RE 608.872/MG) - REPERCUSSÃO GERAL - ARTIGO 1.040, II, DO CPC/2015 - JUÍZO DE RETRATAÇÃO.

- CONSOANTE ORIENTAÇÃO FIRMADA POR TRIBUNAL, SUPERIOR EM JULGAMENTO SUBMETIDO AO REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL, "A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SUBJETIVA APLICA-SE A SEUS BENEFICIÁRIOS NA POSIÇÃO DE CONTRIBUINTE DE DIREITO, MAS NÃO NA DE SIMPLES CONTRIBUINTE DE FATO, SENDO IRRELEVANTE PARA A VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO BENEPLÁCITO CONSTITUCIONAL A REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO ENVOLVIDO".

- CABÍVEL O JUÍZO DE RETRATAÇÃO, NA FORMA PREVISTA PELO ARTIGO 1.040, II, DO CPC/2015, QUANDO O JULGAMENTO CONSTANTE DO ACÓRDÃO IMPUGNADO DIVERGE DA DECISÃO PARADIGMA, SUBMETIDA AO REGIME DA REPERCUSSÃO GERAL.

MANDADO DE SEGURANÇA Nº 1.0000.09.506713-8/000 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - IMPETRANTE(S): SANTA CASA MISERICÓRDIA BELO HORIZONTE - AUTORI. COATORA: SECRETARIO ESTADO FAZENDA MINAS GERAIS.

Em situação semelhante a ora discutida, reza a Súmula 405 do STF: "denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária".

Nesse diapasão, não prevalece a tese da Impugnante/Autuada (emitente das notas fiscais) no sentido de que em relação às operações ocorridas até a publicação da decisão denegatória do mandado de segurança (data da publicação 06/07/18) estaria amparada pela proteção judicial para não destacar o imposto nas notas fiscais emitidas para acobertar operações com mercadorias destinadas à ora Coobrigada.

Isso porque, repita-se, com a denegação do mandado de segurança impetrado pela Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (decisão publicada em 06/07/18), **retornam-se os fatos ao status quo**, coube ao Fisco a cobrança do crédito tributário na sua integralidade dos Sujeitos Passivos (Autuada, na qualidade de contribuinte do imposto, e da Coobrigada, na qualidade de responsável solidário), uma vez que esta perdeu a proteção judicial que lhe autorizou a aquisição de medicamentos, dentre outros, sem a incidência do imposto.

Importa repisar que a denegação do mandado de segurança restabelece o *status quo ante*, obrigando o contribuinte a adequar-se aos imperativos da lei questionada.

Assim, o recolhimento do tributo, antes com a exigibilidade suspensa, torna-se devido, prevalecendo, inclusive, a regra definidora do prazo normal para pagamento.

Restou, assim, caracterizada a ocorrência do fato gerador do ICMS promovido pela Autuada (contribuinte do imposto), conforme estabelece a Lei nº 6.763/75:

23.245/19/3ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior:

§ 1º O imposto incide sobre:

1. Operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação e bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar;

(...)

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto.

(...)

Ademais, no caso dos autos, não se encontra decaído o direito de a Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário relativo ao período anterior a 28/12/13 (obs. a última nota fiscal autuada foi emitida em 27/12/13), tendo em vista a contagem do prazo decadencial nos termos do disposto no inciso I, do art. 173 do CTN (*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*), uma vez que a acusação fiscal cuida da falta de destaque e do recolhimento de ICMS referente às operações autuadas, tendo sido as Autuadas intimadas da lavratura do Auto de Infração - AI em 28/12/18 (fls. 13/14 dos autos).

Destaca-se que a decisão deste Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 21.518/17/2ª), trazida pela Coobrigada para sustentar sua tese de decadência do crédito tributário, foi reformada, neste ponto, por este órgão julgador conforme Acórdão nº 5.003/18/CE.

A apuração do ICMS ora exigido encontra-se nas planilhas contidas na mídia eletrônica de fls. 11 dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constata-se das planilhas de apuração do imposto em exame (foi exigido somente ICMS operação própria/valor das operações constantes das notas fiscais com aplicação da alíquota no percentual de 12% - doze por cento), embora não haver exigência de ICMS devido a título de substituição tributária, nelas consta apuração relativa à substituição tributária e FEM.

Contudo, do cotejo do Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 04 dos autos, com as planilhas de apuração do imposto exigido, verifica-se que foi cobrado somente o ICMS operação própria/valor das operações constantes das notas fiscais com aplicação da alíquota no percentual de 12% (doze por cento).

Inferre-se dos autos que as mercadorias objeto da autuação são medicamentos e outros produtos farmacêuticos, sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária.

No caso em epígrafe, por não existir operações subsequentes com as mercadorias vendidas, a Fiscalização somente exigiu o ICMS operação própria não destacado e não recolhido pela Autuada (distribuidora de medicamentos e materiais hospitalares).

A Fiscalização exigiu o ICMS com aplicação da alíquota no percentual de 12% (doze por cento), prevista para as mercadorias, no período autuado, na subalínea b.47, inciso I do art. 42 do RICMS/02:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

Efeitos de 11/12/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 9º, ambos do Dec. nº 46.368, de 10/12/2013:

"b.47) medicamentos, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos médico-hospitalares e material de uso médico, odontológico ou laboratorial, destinados a fornecer suporte a procedimentos diagnósticos, terapêuticos ou cirúrgicos, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante ou pelo distribuidor hospitalar, desde que destinados a distribuidor hospitalar ou a órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados não-contribuintes do imposto e a operadoras de planos de saúde para fornecimento a hospitais e clínicas;"

Efeitos de 21/02/2013 a 10/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.156, de 20/02/2013:

"b.47) medicamentos, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos médico-hospitalares e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

material de uso médico, odontológico ou laboratorial, destinados a fornecer suporte a procedimentos diagnósticos, terapêuticos ou cirúrgicos, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante ou pelo distribuidor hospitalar, desde que destinados a distribuidor hospitalar ou a órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados, não-contribuintes do imposto;"

Efeitos de 1º/06/2008 a 20/02/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.823, de 30/05/2008:

"b.47) medicamento acondicionado em embalagem hospitalar, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos médico-hospitalares e material de uso médico, odontológico ou laboratorial, destinado a fornecer suporte a procedimentos diagnósticos, terapêuticos ou cirúrgicos, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante ou pelo distribuidor hospitalar, desde que destinados a distribuidor hospitalar ou a órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados, não-contribuintes do imposto;"

(...)

Assim, caracterizada as infringências à legislação tributária, corretas são as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

A Autuada alega, subsidiariamente, que, se estava amparada por ordem judicial, a Fazenda Pública Estadual não poderia exigir o imposto acrescido de multa e juros.

Entretanto, como as Autuadas não promoveram o recolhimento do imposto antes da ação fiscal, que se deu a aproximadamente 05 (meses) da denegação do mandado de segurança, correta a aplicação da multa, nos termos do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e dos juros moratórios conforme o disposto no art. 226 da citada lei.

Ademais, não há que se falar na aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN ao caso em exame, para fins de exclusão de juros e multas, uma vez que, em juízo de retratação, denegou-se a segurança anteriormente concedida.

Quanto à sujeição passiva da Autuada (emitente das notas fiscais), vale frisar que a denegação do mandado de segurança impetrado pela Santa Casa de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Misericórdia de Belo Horizonte (decisão publicada em 06/07/18), os fatos retornam-se ao *status quo*, cabendo ao Fisco a cobrança do crédito tributário na sua integralidade dos Sujeitos Passivos.

E por não ter destacado o ICMS ora exigido nas notas fiscais, correta a inclusão da Autuada (na condição de contribuinte) no polo passivo da obrigação tributária.

No tocante à eleição da Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte para o polo passivo da obrigação tributária, extrai-se dos autos, conforme já relatado, que os atos da referida Coobrigada concorrerem para o não recolhimento do tributo, conforme descrito no inciso XII, art. 21 da Lei nº 6.763/75.

Assim, correta a eleição para o polo passivo como Coobrigada (responsável solidária) da Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, nos estritos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II c/c o art. 124, inciso II, todos do Código Tributário Nacional (CTN), que não exigem conduta dolosa, e que assim dispõem:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (Grifou-se)

O art. 121, parágrafo único, II do CTN prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que o mesmo tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Por outro lado, o art. 124, inciso II do CTN prescreve que “são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”. Dos ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, veja-se:

“Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo.

Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.” (Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

Por sua vez, o art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75, dispõe:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não recolhimento do tributo por estes.

(...)

Acresça-se, ainda, o comando inserto no art. 207 da Lei nº 6.763/75

Art. 207 - Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

§ 1º - Respondem pela infração:

1) conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática, ou dela se beneficiarem, (...);

(...)

Nesse sentido, escorreita a manutenção da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária.

Ainda que a capitulação legal utilizada pela Fiscalização para incluir a Coobrigada no polo passivo como responsável solidária (art. 124, inciso I, do CTN) seja diversa dos dispositivos aqui adotados, incisos II do art. 124 do CTN e XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75, deve prevalecer o conteúdo do Auto de Infração em detrimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da sua forma, desde que os autuados demonstrem conhecimento da acusação e não haja prejuízo para a defesa, como no caso em exame.

Ademais, acresça-se o entendimento de que os Autuados defendem dos fatos narrados no Auto de Infração e não da capitulação legal, há vasta jurisprudência dos Tribunais Superiores, bem como de Conselhos de Contribuintes de outros Estados e do Estado de Minas Gerais, conforme os seguintes excertos de decisões:

EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA. OMISSÃO DE REQUISITO. 1. PERFAZENDO-SE O ATO NA INTEGRAÇÃO DE TODOS OS ELEMENTOS RECLAMADOS PARA A VALIDADE DA CERTIDÃO, HÁ QUE ATENTAR-SE PARA A SUBSTÂNCIA E NÃO PARA OS DEFEITOS FORMAIS QUE NÃO COMPROMETEM O ESSENCIAL DO DOCUMENTO TRIBUTÁRIO. [...] INEXISTIU PREJUÍZO PARA A DEFESA, QUE SE EXERCITOU PLENAMENTE. AGRAVO REGIMENTAL DENEGADO. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AI 81681 AGR./MG. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO RELATOR: MIN. RAFAEL MAYER JULGAMENTO: 24/02/1981. (GRIFOU-SE))

ADMINISTRATIVO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ERRÔNEA CAPITULAÇÃO NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE SE O EXECUTADO EXERCEU PLENAMENTE SUA DEFESA. 1. TENDO O EXECUTADO DIRIGIDO SUA DEFESA CONTRA OS FATOS QUE ORIGINARAM A AUTUAÇÃO FISCAL, NÃO INVALIDA A CDA A CIRCUNSTÂNCIA DA INFRAÇÃO HAVER SIDO CAPITULADA ERRONEAMENTE, EXERCIDOS QUE FORAM A AMPLA DEFESA E O CONTRADITÓRIO. (TRF4 - TERCEIRA TURMA APELAÇÃO CÍVEL: AC 12708 SC 95.04.12708-8, RELATOR: PAULO AFONSO BRUM VAZ, DATA DE JULGAMENTO: 11/02/1999, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJ 24/03/1999 PÁGINA: 710).

EMBARGOS À EXECUÇÃO. PRAZO PARA PAGAMENTO DE SALÁRIOS. 1. A ERRÔNEA CAPITULAÇÃO NÃO INUTILIZA O AUTO DE INFRAÇÃO QUANDO OS FATOS ESTIVEREM DEVIDAMENTE NARRADOS, DE VEZ QUE O AUTUADO SE DEFENDE DOS FATOS E NÃO DA AUTUAÇÃO. (APELAÇÃO CÍVEL PROCESSO: 9304456339. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - QUARTA REGIÃO. QUINTA TURMA DATA DA DECISÃO: 14/12/1995. RELATOR(A): JUÍZA LUÍZA DIAS CASSALES. DECISÃO: UNÂNIME.) (GRIFOU-SE)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - A MENÇÃO INCORRETA NA CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO OU MESMO A SUA AUSÊNCIA, NÃO ACARRETA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANDO A DESCRIÇÃO DOS FATOS DAS INFRAÇÕES NELE CONTIDA É

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EXATA, POSSIBILITANDO AO SUJEITO PASSIVO DEFENDER-SE DE FORMA AMPLA DAS IMPUTAÇÕES QUE LHE FORAM FEITAS.
(PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. NÚMERO DO RECURSO: 121753. CÂMARA: OITAVA CÂMARA. NÚMERO DO PROCESSO: 10480.010570/97-11. DATA DA SESSÃO: 14/09/2000 (GRIFOU-SE))

ACÓRDÃO: 3.834/12/CE RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.000168456-15

RECURSO DE REVISÃO: 40.060130485-24,
40.060130486-05 (COOB.)

RECORRENTE: UNICAPA - UNIÃO DOS APLICADORES DE PAVIMENTO ASFÁLTICO LTDA.

IE: 001374817.01-22

SONEL ENGENHARIA S/A (COOB.)

IE: 062756951.00-53

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

PROC. S. PASSIVO: MARCELO BRAGA RIOS/OUTRO(S)(AUT. E COOB.)

ORIGEM: DF/BETIM

EMENTA

CONFLITO DE COMPETÊNCIA – ICMS/ISSQN – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA

– CBUQ (MASSA ASFÁLTICA). CONSTATOU-SE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS REFERENTE A OPERAÇÕES DE VENDA DE CONCRETO BETUMINOSO USINADO A QUENTE – CBUQ - (MASSA ASFÁLTICA) DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL HÁBIL, UMA VEZ QUE A EMPRESA FORNECEDORA DA MERCADORIA UTILIZOU NOTA FISCAL DE SERVIÇO NAS SAÍDAS DE TAL PRODUTO, CONTRARIANDO A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO ICMS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA HAJA VISTA QUE A UNICAPA NÃO REALIZOU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE APLICAÇÃO DE MASSA ASFÁLTICA, BEM COMO A ATIVIDADE POR ELA DESENVOLVIDA NÃO SE SUBSUME À HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTA NA LC Nº 87/96 (ART. 3º, INCISO V) E NA LEI Nº 6.763/75 (ART. 7º, INCISO XXIV). CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA CAPITULADA NA ALÍNEA “A” DO INCISO II DO ART. 55 DA MESMA LEI. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS DE REVISÃO NºS 40.060130485-24 E 40.060130486-05 CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

(...)

AINDA QUE A CAPITULAÇÃO LEGAL UTILIZADA PELA FISCALIZAÇÃO PARA INCLUIR A COOBRIGADA NO POLO PASSIVO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA SEJA, EM PARTE, DIVERSA DOS DISPOSITIVOS ADOTADOS NESTA DECISÃO, INCISOS VII E XII, ART. 21, DA LEI Nº 6.763/75, DEVE PREVALECER O CONTEÚDO DO AUTO DE INFRAÇÃO EM DETRIMENTO DA SUA FORMA, DESDE QUE OS AUTUADOS DEMONSTREM CONHECIMENTO DA ACUSAÇÃO E NÃO HAJA PREJUÍZO PARA A DEFESA.

ADEMAIS, NA LINHA DO ENTENDIMENTO QUE A AUTUADA SE DEFENDE DOS FATOS NARRADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO E NÃO DA CAPITULAÇÃO LEGAL, HÁ VASTA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES, BEM COMO DE CONSELHOS DE CONTRIBUINTES DE OUTROS ESTADOS, CONFORME OS SEGUINTE EXCERTOS DE DECISÕES:

(...)

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Substabelecimento apresentada da Tribuna. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 28/12/13. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Revisor), que o julgava parcialmente procedente para excluir o Coobrigado. Pela Impugnante Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, sustentou oralmente a Dra. Carla Mainardi e, pela Impugnante Farmaconn Ltda - Em Recuperação Judicial, sustentou oralmente o Dr. Adônnis Pinto Costa e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Adolfo Eliazar de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, as Conselheiras Cindy Andrade Moraes e Mariel Orsi Gameiro.

Sala das Sessões, 14 de maio de 2019.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.245/19/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001178929-37	
Impugnação:	40.010147380-15, 40.010147568-11 (Coob.)	
Impugnante:	Farmaconn Ltda. - Em Recuperação Judicial	
	IE: 062113047.00-07	
	Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (Coob.)	
	IE: 062856647.00-86	
Proc. S. Passivo:	Gustavo Falcão Ribeiro Ferreira/Outro(s), Marco Antônio Cintra Gouveia/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, 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 síntese, a autuação fiscal versa sobre a falta de destaque do ICMS nas notas fiscais e do recolhimento do imposto devido pela Autuada, no período de 01/01/13 a 31/12/13, 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.

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

Num breve sumário dos fatos relevantes ao deslinde do feito, a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte havia impetrado *writ* constitucional contra ato do Secretário de Estado de Fazenda de Minas Gerais, para que se determinasse a suspensão da exigibilidade do ICMS na compra de insumos, medicamentos e serviços em geral, em razão da imunidade tributária prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988, obtendo decisão a ela favorável.

Desde a data de publicação da liminar judicial em Mandado de Segurança, no dia 14/10/11, a ora Autuada estava impossibilitada por ordem judicial de fazer o destaque da base de cálculo do ICMS nas notas fiscais de saída dos produtos médicos e insumos comercializados para a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, que é entidade de assistência social imune.

Sem embargo, no dia 27/09/17, o STF se pronunciou sobre a questão de mérito dos recursos repetitivos sobrestados, sob o tema de repercussão geral nº 342, no RE nº 608.872/MG, o qual reforçou o precedente judicial de que **“a imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de 23.245/19/3^a”**

direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”. Vide abaixo:

EMENTA

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMUNIDADE DO ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA A, CF. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS). AQUISIÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS NO MERCADO INTERNO NA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE DE FATO. BENEPLÁCITO RECONHECIDO AO CONTRIBUINTE DE DIREITO. REPERCUSSÃO ECONÔMICA. IRRELEVÂNCIA.

1. HÁ MUITO TEM PREVALECIDO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL O ENTENDIMENTO DE QUE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SUBJETIVA SE APLICA A SEUS BENEFICIÁRIOS NA POSIÇÃO DE CONTRIBUINTES DE DIREITO, MAS NÃO NA DE SIMPLES CONTRIBUINTES DE FATO, SENDO IRRELEVANTE PARA A VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO BENEPLÁCITO CONSTITUCIONAL A DISCUSSÃO ACERCA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO ENVOLVIDO. PRECEDENTES.

2. NA PRIMEIRA METADE DA DÉCADA DE SESSENTA, ALGUNS JULGADOS JÁ TRATARAM DO TEMA, ENSEJANDO A EDIÇÃO DA SÚMULA Nº 468/STF. CONFORME O ENUNCIADO, APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL 5, DE 21/11/1961, O IMPOSTO FEDERAL DO SELO ERA DEVIDO PELO CONTRATANTE NÃO BENEFICIÁRIO DE DESONERAÇÃO CONSTITUCIONAL (CONTRIBUINTE DE DIREITO) EM RAZÃO DE CONTRATO FIRMADO COM A UNIÃO, ESTADO, MUNICÍPIO OU AUTARQUIA, AINDA QUE A ESSES ENTES IMUNES FOSSE REPASSADO O ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO POR FORÇA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA (CONTRIBUINTES DE FATO).

3. A SÚMULA Nº 591, APROVADA EM 1976, PRECONIZA QUE “A IMUNIDADE OU A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO COMPRADOR NÃO SE ESTENDE AO PRODUTOR, CONTRIBUINTE DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS”.

4. CUIDANDO DO RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE EM FAVOR DE ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL QUE VENDIA MERCADORIAS DE SUA FABRICAÇÃO (CONTRIBUINTE DE DIREITO), ADMITE O TRIBUNAL A IMUNIDADE, DESDE QUE O LUCRO OBTIDO SEJA APLICADO NAS ATIVIDADES INSTITUCIONAIS.

5. À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA CONSAGRADA NA CORTE, A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SUBJETIVA (NO CASO DO ART. 150, VI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS) APLICA-SE AO ENTE BENEFICIÁRIO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE DE DIREITO, SENDO IRRELEVANTE, PARA RESOLVER ESSA QUESTÃO, INVESTIGAR SE O TRIBUTO REPERCUTE ECONOMICAMENTE.

6. O ENTE BENEFICIÁRIO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SUBJETIVA OCUPANTE DA POSIÇÃO DE SIMPLES CONTRIBUINTE DE FATO – COMO OCORRE NO PRESENTE CASO –, EMBORA POSSA ARCAR COM OS ÔNUS FINANCEIROS DOS IMPOSTOS ENVOLVIDOS NAS COMPRAS DE MERCADORIAS (A EXEMPLO DO IPI E DO ICMS), CASO TENHAM SIDO TRANSLADADOS PELO VENDEDOR CONTRIBUINTE DE DIREITO, DESEMBOLSA IMPORTE QUE JURIDICAMENTE NÃO É TRIBUTO, MAS SIM PREÇO, DECORRENTE DE UMA RELAÇÃO CONTRATUAL.

A EXISTÊNCIA OU NÃO DESSA TRANSLAÇÃO ECONÔMICA E SUA INTENSIDADE DEPENDEM DE DIVERSOS FATORES EXTERNOS À NATUREZA DA EXAÇÃO, COMO O MOMENTO DA PACTUAÇÃO DO PREÇO (SE ANTES OU DEPOIS DA CRIAÇÃO OU DA MAJORAÇÃO DO TRIBUTO), A ELASTICIDADE DA OFERTA E A ELASTICIDADE DA DEMANDA, DENTRE OUTROS.

7. A PROPÓSITO, TAL ORIENTAÇÃO ALINHA-SE AOS PRECEDENTES DESTA CORTE NO SENTIDO DE SER A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SUBJETIVA CONSTANTE DO ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO APLICÁVEL À HIPÓTESE DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PELAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIOS.

ESSAS ENTIDADES OSTENTAM, NESSA SITUAÇÃO, A POSIÇÃO DE CONTRIBUINTES DE DIREITO, O QUE É SUFICIENTE PARA O RECONHECIMENTO DO BENEPLÁCITO CONSTITUCIONAL. O FATO DE TAMBÉM SEREM APONTADAS, COSTUMEIRA E CONCOMITANTEMENTE, COMO CONTRIBUINTES DE FATO É IRRELEVANTE PARA A ANÁLISE DA CONTROVÉRSIA. PRECEDENTES.

8. EM RELAÇÃO AO CASO CONCRETO, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO PARA DECLARAR NÃO SER APLICÁVEL À RECORRIDA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTANTE DO ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SEM CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS, NOS TERMOS DA SÚMULA Nº 512/STF. CUSTAS EX LEGE.

9. EM RELAÇÃO AO TEMA Nº 342 DA GESTÃO POR TEMAS DA REPERCUSSÃO GERAL DO PORTAL DO STF NA INTERNET, FIXA-SE A SEGUINTE TESE: “A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SUBJETIVA APLICA-SE A SEUS BENEFICIÁRIOS NA POSIÇÃO DE CONTRIBUINTE DE DIREITO, MAS NÃO NA DE SIMPLES CONTRIBUINTE DE FATO, SENDO IRRELEVANTE PARA A VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO BENEPLÁCITO CONSTITUCIONAL A REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO ENVOLVIDO. (GRIFOS AGRESCIDOS).

Deveras, a jurisprudência do STF, desde os anos 70, já havia se consolidado no sentido de se negar os efeitos da imunidade subjetiva das entidades de assistência social do art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88, quando figurem na situação de adquirentes de bens e serviços, na qualidade de “contribuinte de fato”, sofrendo, pois, o ônus financeiro da operação de venda anterior, que foi promovida por ente não-imune (RE EDv 68.215, Rel. Min. Thompson Flores, DJ 14.04.1971). A própria Súmula nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

591 do STF, que albergava o IPI, podia ser aplicada, *mutatis mutandis*, para o ICMS por ser também imposto indireto.

Desde aquela época, os lindes do campo de abrangência da imunidade subjetiva das entidades de assistência social se balizavam pela inserção do ente imune no polo passivo da relação jurídico-tributária impositiva de se cobrar impostos, como “contribuinte de direito”, independentemente da repercussão financeira do imposto indireto (RE-AgR nº 206.169, 2ª T., Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 05.06.1998). Fica claro que o “contribuinte de fato” é estranho à relação tributária com o ente político estadual e não pode alegar, a seu favor, a imunidade subjetiva do art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88.

No que concerne à questão de fundo, a divergência com o voto vencedor jaz apenas na exclusão da Coobrigada do polo passivo da relação jurídico-tributária, porquanto a partir do instante em que a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte passa a figurar como responsável tributária, no lançamento fiscal, ela se torna, para todos os efeitos legais, contribuinte de direito, visto que mantém sujeição passiva em relação à Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, a qual lhe cobra crédito tributário (tributo e Multa de Revalidação), decorrente de lançamento fiscal do presente PTA.

Ressalta-se que a decisão judicial de mérito, motivadora da denegação de segurança, somente excluiu da extensão da imunidade tributária constitucional ampla do art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88, as situações em que a Coobrigada figure como “contribuinte de fato”, ou seja, quando sofra a repercussão econômica do tributo indireto, provinda de relação jurídico-contratual com a Autuada, sobre o preço contratual dos insumos e dos produtos médicos comercializados pela primeira.

Não pode o Fisco mineiro, por via transversa, exigir crédito tributário, mediante a inclusão de entidade de assistência social, que goza de imunidade constitucional subjetiva, como “contribuinte de direito”, vez que a relação de coobrigação, como responsável tributário, se enquadra no conseqüente da regra matriz de incidência tributária pelo seu critério pessoal, segundo o método científico de análise do fenômeno jurídico-tributário, proposto por Paulo de Barros Carvalho.

Calha conferir a redação textual do art. 121 do CTN, quando delimita os possíveis sujeitos passivos da relação jurídico-tributária legal, *in litteris*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (grifo nosso)

Ainda que realmente a Coobrigada, Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, tenha dado azo à impetração temerária do *mandamus* para que se lhe fosse reconhecida a extensão dos efeitos benéficos de sua imunidade subjetiva para as

situações em que figurasse como “contribuinte de fato”, e, por conseguinte, tenha ocasionado um grande prejuízo para sua fornecedora de insumos e produtos médicos, que se viu tolhida de recolher o ICMS devido sobre suas operações de venda, quando a adquirente fosse a coobrigada; fato é que não se pode afastar sua imunidade constitucional ampla do art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88, pelas razões expostas alhures.

Nada impede à Autuada de buscar o ressarcimento pelo prejuízo que sofreu causado pela Coobrigada, mediante o ajuizamento de ação cível de regresso, fundada no título executivo extrajudicial da certidão de dívida ativa (CDA) da Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais (art. 784, inciso IX, do CPC/2015) e no comprovante de sua quitação; contudo, na seara tributária, não pode a Coobrigada figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, em face da amplitude dos efeitos de sua imunidade, que alcança o patrimônio, os serviços e a renda, relacionados com a finalidade essencial da entidade de assistência social, *ex vi* do §4º do art. 150 da CF/88.

Sua finalidade altruística de assistência social suplanta quaisquer atos temerários e prejudiciais, que foram deflagrados pela Coobrigada, relativos à impetração do *writ* constitucional, como é possível se depreender das excelsas lições dos argutos tributaristas **FERRAZ, LUCIANO; GODOI, MARCIANO SEABRA DE; SPAGNOL, WERTHER BOTELHO** (*Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*; 2ª edição; Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2017; p.302 e 313), quando discorrem sobre a teleologia da imunidade constitucional e a amplitude da interpretação jurídica do art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88, *in verbis*:

(...) Outra diferença entre as imunidades do art. 150, VI, da Constituição e as demais imunidades espalhadas pelo texto constitucional é que, em relação às primeiras, o STF revela forte tendência de interpretá-las ampliativamente, de modo a “maximizar-lhes o potencial de efetividade” (*vide* RE nº 237.718, DJ, 06 set. 2001), ao passo que em relação às segundas há manifestações hesitantes, ora se afirmando que as imunidades não merecem interpretação nem restritiva, nem ampliativa, cabendo ao intérprete “ser fiel ao sentido e à extensão da norma” (*vide* voto da Ministra Ellen Gracie no RE nº 564.413, DJ, 06 dez. 2010), ora se afirmando abertamente que imunidade é “exceção” e por isso cabe “interpretar os preceitos regedores de forma estrita” (*vide* ementa oficial do RE nº 564.413).

(...) No caso das instituições de assistência social sem fins lucrativos, a imunidade se fundamenta na ideia de que a liberdade individual supõe o acesso a um mínimo existencial, merecendo toda pessoa, enquanto tal, o acesso a condições materiais mínimas para se garantir uma equitativa igualdade de oportunidades (cf. TORRES, 2005, p. 267).

No caso das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, a lógica da imunidade é simples: não se pode exigir impostos de atividades desinteressadas e altruísticas (sem fins lucrativos) que se destinam a oferecer aos cidadãos o acesso a direitos básicos que o Estado, sozinho, não teria condições de realizar integralmente.” (sem destaques no original)

Em adição, ante a ausência de capacidade contributiva da entidade de assistência social, a norma tributária imunitória expande o campo de não-incidência tributária, como limitação ao poder de tributar do estado, bem como excepciona o princípio do dever fundamental de pagar impostos (José Cassalta Nabais, Ricardo Lobo Torres e Klaus Tipke), que se abebera do princípio da solidariedade social, que foi estatuído como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, no art. 3º, inciso I, da CF/88.

Não tergiversa deste entendimento, a áurea doutrina do tributarista **SCHOUERI, LUÍS EDUARDO** (*Direito Tributário*; 9ª edição; São Paulo: Ed. Saraiva, 2019; p.479 a 481), que descortina, com percuciência, o sentido da norma imunizante e o contrasenso da tributação incidente sobre as entidades de assistência social, *in verbis*:

(...) Para as entidades assistenciais e de educação, a *ratio* da imunidade é ainda mais evidente: educação e assistência social estão entre as funções do Estado. Assim, quando uma entidade privada assume tais tarefas, desincumbe o Estado de executá-las. Exerce, pois, atividade do Estado. **Atua, assim, no setor público, em que não cabe cogitar de capacidade contributiva.**

(...) Afinal, quando a sociedade, livremente, decide organizar uma entidade sem fins lucrativos, destinada à assistência social ou à educação, qualquer imposto que sobre ela incidisse implicaria o desvio de recursos dessas áreas para outras finalidades estatais. A pessoa jurídica de Direito Público apenas retiraria recursos voltados à assistência social ou à educação, para destiná-los às mesmas áreas (o que caracterizaria evidente desperdício) ou a outras áreas (caracterizando um desvio). **Dada a importância da atuação estatal nos campos da assistência social e da educação, houve por bem o constituinte assegurar que, uma vez destinados recursos àquelas áreas, não pudessem eles ser desviados.**

(...) Tendo em vista que os recursos políticos são escassos, cabe ao processo político eleger prioridades para os gastos públicos. Se as prioridades escolhidas pelos governantes não condizem com aquelas preferidas pela maioria da população, o mecanismo da eleição servirá de indicador, já que novos governantes

– e portanto novas prioridades – se elegerão (tratava da imunidade dos partidos políticos).

No campo das imunidades – educação e assistência social – essa lógica se esvai: se um grupo civil, posto que minoritário, destina seus recursos a tais finalidades, nem mesmo o governante eleito democraticamente poderá desviá-los para outra finalidade, posto que igualmente meritória. Se, por exemplo, um grupo decide instituir uma associação para manter uma creche em uma comunidade, de nada adiantará o governante eleito democraticamente acreditar que tais recursos seriam mais bem empregados se fossem destinados a um hospital: **a decisão da sociedade civil, nesse caso, é prestigiada constitucionalmente pela imunidade**. (grifo nosso)

No tocante à interpretação dada pelo STF sobre as expressões “patrimônio, rendas e serviços” do § 4º do art. 150 da CF/88, a jurisprudência da Corte Suprema do país se firmou no sentido de que esses conceitos fluidos não se referem, restritamente, às materialidades econômicas dos impostos, que são albergados pela norma imunizante, porém, ao revés, esses conceitos indeterminados são analisados sob o enfoque do “patrimônio” da entidade assistencial (interpretação topográfica) e se o bem ou o numerário tem esse “patrimônio”, como origem ou destino, no comércio interno ou externo.

Nesta vertente, faz-se curial transcrever, em sua literalidade, os excertos doutrinários do tributarista **ÁVILA, HUMBERTO** (*Sistema Constitucional Tributário*; 5ª edição; São Paulo: Ed. Saraiva, 2012; p. 293 a 308), os quais descrevem, com objetividade ímpar, a abrangência da imunidade constitucional das entidades assistenciais, bem como a situação de não-incidência do ICMS sobre seu “patrimônio, rendas e serviços”, nos seguintes termos:

(...) O essencial – como referido – é que as instituições de educação e assistência social devem deixar de ser tributadas, porque educação e assistência social constituem finalidades estatais. De acordo com o art.205, a educação é direito de todos e dever do Estado. **Essas instituições ajudam na promoção dos fins estatais, por isso, são excluídas da tributação.** O Supremo Tribunal Federal já decidiu que essas instituições ‘auxiliam o Estado na prestação de assistência social aos que necessitam dela’.(**STF - RE n. 89.012, STF, 1ª T., Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 14.04.1978, DJ 09.06.78, p.4133**)

(...) É justamente essa falta de finalidade lucrativa que tem levado a doutrina até mesmo a excluir essas atividades daquelas reveladoras de capacidade contributiva. **Essas atividades não se inserem no mercado e, por isso, não possuem conteúdo econômico, mas tão só finalidade filantrópica.** A

falta de conteúdo econômico dessas atividades retiradas do rol daquelas indicativas de capacidade contributiva.

(...) Ora, as atividades desempenhadas pelas instituições de educação e assistência social *não são, de modo algum, expressivas de riqueza. Elas estão excluídas da tributação porque não reveladoras de capacidade contributiva.* Se os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica é porque o substrato econômico na hipótese de cada imposto é pressuposto pela própria Constituição. Só as atividades relacionadas à renda, patrimônio ou consumo, indicativas de expressão econômica podem ser tributadas. **Elemento objetivo da tributação é, pois, a participação no mercado econômico.** E as entidades de educação e assistência social que não o fazem com intuito lucrativo estão desprovidas desse elemento econômico. Vale dizer: não podem ser tributadas.

(...) Sobre a questão de saber quais os fatos e situações que devem ser abrangidos pela imunidade, o Supremo Tribunal Federal adotou entendimento ampliativo. Assim o Tribunal, em decisão unânime (**STF - RE n. 203.755-9-ES; 2ª T., Rel. Min. Carlos Veloso, julgado em 17.09.96, DJ 08.11.96, p. 43211. Vide também: RE n. 186.175-4-SP, 2ª T., DJ 13.12.96, e RE n. 193.969-9-SP, 2ª T., DJ 06.12.96**):

‘I – Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.’

A questão foi investigada no voto do Ministro Relator:

‘Como o **ICMS**, tal qual o IPI e o IOF, são classificados, no CTN, como impostos sobre a produção e a circulação (CTN, Título III, Capítulo IV, arts.46 e segs.), costuma-se afirmar que não estão eles abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição.

A objeção, entretanto, não é procedente.

É que tudo reside no perquirir se o bem adquirido, no comércio interno ou externo, é do patrimônio da entidade coberta pela imunidade. Se isto ocorrer, a imunidade tem aplicação, às inteiras.’” (sem destaques no original)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em nota remissiva, Humberto Ávila ainda se reporta à decisão mais recente do STF, com repercussão geral reconhecida. (RE nº 600.010, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 11/03/10, DJ-e-050, 19/03/10), na qual se debateu a extensão da imunidade de entidade assistencial ao ICMS.

Por derradeiro, uma vez mais nos reportamos aos ensinamentos do ilibado tributarista SCHOUERI, LUÍS EDUARDO (*op.cit.*; p.582 a 584), quando joga uma pá de cal sobre quaisquer dúvidas, relativas ao fato da qualidade de “contribuinte de direito”, do “responsável tributário” e do regime jurídico pessoal para o tratamento da imunidade subjetiva, que não se comunica ao contribuinte ente não-imune, *in verbis*:

(...) Quando se pensa na matéria tributária, o primeiro impulso é imaginar que o sujeito passivo da obrigação tributária confundir-se-ia com o contribuinte, i.e., com a pessoa a quem poderia ser imputada a situação definida na hipótese de incidência. Nem sempre, entretanto, o contribuinte será o sujeito passivo da obrigação tributária, já que a lei pode eleger um terceiro como tal. Este será o responsável (*lato sensu*). Ou seja: nos termos do art.121, há dois casos de sujeito passivo: o contribuinte ou o responsável.

Enquanto o contribuinte não precisa estar expressamente definido na lei, já que muitas vezes (mas nem sempre: veja o artigo 42 do Código Tributário Nacional, que admite que mais de uma pessoa seja contribuinte do imposto sobre transmissão de bens imóveis) sua identificação decorre do próprio estudo do critério material do antecedente normativo, o responsável (*lato sensu*) será expressamente definido pela lei.

Como já mencionado no Capítulo precedente, o fato de o legislador definir um terceiro como sujeito passivo da obrigação tributária (responsável *lato sensu*) não retira a importância de identificar-se o contribuinte, já que, muitas vezes, a lei condicionará a obrigação tributária e sua quantificação a qualidades pessoais do contribuinte. Assim, por exemplo, se uma instituição de assistência social está livre do pagamento de um tributo por um mandamento constitucional (imunidade), deve-se investigar se o sujeito que praticou a conduta tipificada como aspecto material é aquela entidade. Se o for, estará assegurada a imunidade, mesmo que o legislador defina como sujeito passivo um terceiro, que não seja, ele mesmo, imune. Do mesmo modo, se a entidade imune for mera responsável por um tributo devido por outra pessoa, a imunidade da primeira (sujeito passivo) não se transfere para a última (contribuinte).” (sem destaques no original)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta maneira, a eleição da Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte para o polo passivo da obrigação tributária, embora se possa extrair dos autos que seus atos concorreram para o não recolhimento do tributo, conforme descrito no inciso XII, art. 21 da Lei nº 6.763/75, ignora o regime jurídico de não-tributação *intuitu personae* da entidade assistencial, na condição de responsável tributária, que deflui da norma imunizante do art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88 e que extrapola os lindes da competência de tributação do ICMS pelo ente federado estadual. Vergasta-se que não se trata de situação de “contribuinte de fato”, contudo de “contribuinte de direito”, e que desborda do objeto da denegação de segurança, em sede de decisão de mérito definitiva.

Isto posto, em preliminar, rejeito as prefaciais arguidas e, no mérito, não reconheço a decadência do direito de lançar do Fisco mineiro para as exigências fiscais anteriores ao dia 28/12/13 e julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal, para se excluir do polo passivo da relação jurídico-tributária a Coobrigada, Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte – MG.

Sala das Sessões, 14 de maio de 2019.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro