

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.249/19/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001178971-57
Impugnação: 40.010147404-94, 40.010147589-71 (Coob.)
Impugnante: DCB Distribuidora Cirúrgica Brasileira Ltda.
IE: 062244124.00-98
Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (Coob.)
IE: 062856647.00-86
Proc. S. Passivo: Fernando Rocha Sarubi/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. Entretanto, exclui-se do crédito tributário as Notas Fiscais nºs: 23.782 e 23.786.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente 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 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 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, 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. 18/31.

Também inconformada, a Coobrigada, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, apresenta Impugnação às fls. 64/74, requerendo, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 137/144, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento. Aduz que o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, teria sido emitido sem a consignação do prazo, local e documentação que deveria ser entregue ao Fisco, e ainda, que a manutenção da autuação fere o princípio da isonomia, uma vez existentes outros beneficiários de semelhante medida, com as decisões transitadas em julgado.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o AIAF é “utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada”, conforme reza o art. 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, cuja legislação pertinente segue a seguir transcrita:

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);

(...)

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.

(...)

Como pode ser notado, o AIAF é o instrumento delimitado na legislação para que a Fiscalização possa exercer o comando da sua atividade relacionada com determinada empresa, sendo útil para as solicitações necessárias, inclusive de documentos que serão vistoriados.

Entretanto, pelo que se depreende dos autos, no caso em apreço, a documentação já se encontrava disponibilizada eletronicamente no sistema de controle da SEF/MG, não carecendo de participação ativa do Contribuinte na seleção e separação dos papéis necessários à auditoria fiscal, motivo pelo qual não foram relacionados na intimação. Como bem alegou a Fiscalização na sua manifestação fiscal, *“Seria uma total falta de razoabilidade que o Fisco solicitasse tais documentos ao contribuinte, estabelecendo local e prazo para apresenta-los, ...”*.

O outro ponto de controvérsia afirmado na peça de defesa como razoável para a nulidade do Auto de Infração, diz respeito ao princípio da isonomia, uma vez existirem concorrentes no mercado acobertados por medida judicial transitada em julgado com a imunidade tributária imperando nas operações de idêntica natureza.

Esse ponto foge à alçada fiscal administrativa, como alegado na própria Defesa apresentada, a medida é submetida à análise e decisão do poder judiciário, podendo ou não prosperar. Percebe-se que houve mudança de entendimento nos tribunais superiores quanto ao cerne da questão, motivo da denegação da medida liminar e do presente trabalho sobre a matéria que melhor será abordada na análise do mérito.

Ressalta-se ainda, que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

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-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 nº 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 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 FATOS 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. *retráteis*, pl. de *retrátil*.]"

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 nº 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 há de se cogitar nem mesmo a hipótese 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 sob amparo da 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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):

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:

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, tendo em vista a contagem do prazo decadencial nos termos do disposto no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Também não há sustentação para a alegação da prescrição, com fulcro no art. 156, inciso I do CTN, conforme defendido pela Autuada.

Neste diapasão, vale destacar que o Código Tributário Nacional define no *caput* do art. 174 que a “ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

José Jayme de Macêdo Oliveira define prescrição como sendo:

(...) figura de natureza processual que implica a perda do direito de ação de cobrança do crédito tributário, sucede a decadência, contando-se o seu respectivo prazo (cinco anos) da constituição definitiva do crédito (pelo lançamento). Código tributário Nacional: comentários, doutrina, jurisprudência. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 475.

De acordo com a doutrina majoritária e jurisprudência dominante, há impossibilidade de reconhecimento da prescrição intercorrente na esfera administrativa por ausência de norma autorizadora e, em face do disposto no art. 151, inciso III do CTN, que assim dispõe:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

(...)

Referido posicionamento é corroborado pela jurisprudência do STF conforme Embargos no Recurso Extraordinário nº 94.462-1/SP, *in verbis*:

PRAZOS DE PRESCRIÇÃO E DE DECADÊNCIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO. - COM A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO, CONSUMA-SE O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 142 DO C.T.N.). POR OUTRO LADO, A DECADÊNCIA SÓ É ADMISSÍVEL NO PERÍODO ANTERIOR A ESSA LAVRATURA; DEPOIS, ENTRE A OCORRÊNCIA DELA E ATÉ QUE FLUA O PRAZO PARA A INTERPOSIÇÃO DO RECURSO ADMINISTRATIVO, OU ENQUANTO NÃO FOR DECIDIDO O RECURSO DESSA NATUREZA DE QUE SE TENHA VALIDO O CONTRIBUINTE, NÃO MAIS CORRE

PRAZO PARA DECADÊNCIA, E AINDA NÃO SE INICIOU A FLUÊNCIA DE PRAZO PARA PRESCRIÇÃO; DECORRIDO O PRAZO PARA INTERPOSIÇÃO DO RECURSO ADMINISTRATIVO, SEM QUE ELA TENHA OCORRIDO, OU DECIDIDO O RECURSO ADMINISTRATIVO INTERPOSTO PELO CONTRIBUINTE, HÁ A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, A QUE ALUDE O ARTIGO 174, COMEÇANDO A FLUIR, DAÍ, O PRAZO DE PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DO FISCO. - É ESSE O ENTENDIMENTO ATUAL DE AMBAS AS TURMAS DO S.T.F. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA CONHECIDOS E RECEBIDOS.

(RE-EMBARGOS 94462 / SP, REL. MINISTRO MOREIRA ALVES, TRIBUNAL PLENO, JULGADO EM 06/10/1982, DJ 17.12.1982 P. 1390). GRIFOU-SE.

Sacha Calmon *in* Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 6ª Ed., pág. 724), sustenta que:

“... durante todo o processo administrativo de discussão do crédito tributário (reclamações e recursos) não corre a prescrição”.

Eurico Marcos Diniz de Santi, no mesmo sentido, em sua obra intitulada *Decadência e Prescrição no Direito Tributário* - ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 219, 239, afasta a prescrição intercorrente no processo tributário administrativo uma vez que a impugnação suspende a exigibilidade do crédito e impede a fixação do início do prazo prescricional, confira-se:

Demarcar o fato prescricional, portanto, supõe a exigibilidade do crédito tributário, a determinação legal do prazo e de seu termo inicial e o conhecimento de eventuais circunstâncias jurídicas que, inibindo a exigibilidade do crédito, corroboram com no delineamento desse nexo temporal qualificado pela omissão do Fisco. Note-se, efetivamente, o prazo prescricional só se convalidará quando completada a extensão temporal de suporte fático previsto na regra. [...]. **Consideramos que não pode haver prescrição intercorrente no processo administrativo, porque, quando há impugnação no processo administrativo durante o prazo de pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional.** Grifou-se.

O Professor José Hable, ao discorrer sobre o tema (*A demora na decisão do contencioso administrativo fiscal – Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 30 jan. 2009. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.22937>>. Acesso em: 24 out. 2011*), concluiu que:

Nesse sentido, no âmbito do processo administrativo fiscal, a infringência ao princípio da oficialidade, deixando-se fluir período superior a cinco anos para a solução do contencioso administrativo fiscal, não é

motivo suficiente para a extinção do referido processo e em consequência do crédito tributário.

Desse modo, entre o lançamento tributário contestado até que ocorra a decisão final do contencioso administrativo, independentemente do período transcorrido, não há a extinção do crédito tributário pelo decurso do prazo, por absoluta falta de previsão legal para semelhante pretensão.
Grifou-se.

Entre os inúmeros julgados do STJ, que não divergem da linha dos citados doutrinadores, pode-se pinçar a seguinte assertiva:

IMPUGNADA ADMINISTRATIVAMENTE A COBRANÇA, NÃO OCORRE O PRAZO PRESCRICIONAL ATÉ A DECISÃO FINAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO, QUANDO SE CONSTITUI DEFINITIVAMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO... (RESP 485738/RO, REL. MIN. ELIANA CALMON, 2ª TURMA, JULGADO EM 17/06/2004)

A matéria encontra-se sumulada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) da Receita Federal, nos seguintes termos:

SÚMULA CARF Nº 11

NÃO SE APLICA A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Não obstante a clareza da Súmula supracitada, vale destacar ementas de julgados daquele órgão acerca da inaplicabilidade da prescrição intercorrente no Processo Tributário Administrativo.

ACÓRDÃO (103-21113)

PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. EM PRESTÍGIO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL, AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA, BEM ASSIM À ISONOMIA NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NÃO É ADMISSÍVEL A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. HAVENDO A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NÃO OCORRE A PRESCRIÇÃO. O PRAZO PRESCRICIONAL COMEÇA A FLUIR A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, QUE OCORRE QUANDO NÃO CABE RECURSO OU AINDA PELO TRANSCURSO DO PRAZO...

ACÓRDÃO (104-19410)

IRPF - DECADÊNCIA - EXERCÍCIO DE 1990 - NA VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO QUE PREVIA TRIBUTAÇÃO MENSAL CONTA-SE O PRAZO PARA CARACTERIZAÇÃO DE DECADÊNCIA A CADA MÊS DO ANO CALENDÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR - PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, NÃO SE CONFIGURA A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SE O CRÉDITO ESTÁ SUSPENSO NOS TERMOS DO INCISO III DO ART. 151 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, NÃO HÁ DE SE FALAR EM PRESCRIÇÃO. O PRAZO PRESCRICIONAL CONTA-SE DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO

CRÉDITO TRIBUTÁRIO, E ESTA SÓ OCORRE QUANDO NÃO CABE RECURSO OU PELO TRANSCURSO DO PRAZO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL...

ACÓRDÃO (104-19980)

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - EM DECORRÊNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, NÃO É ADMISSÍVEL A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DANDO-SE A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NÃO HÁ QUE SE ARGÜIR. DECADÊNCIA - DECISÃO QUE JULGA PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO EFETUADO, NÃO ESTÁ REALIZANDO NOVO LANÇAMENTO. IMPERTINENTE A CONTAGEM DE PRAZO DECADENCIAL, TOMANDO EM CONTA A DATA DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA EM RELAÇÃO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RECURSO NEGADO.

Neste mesmo sentido a matéria também foi sumulada no Tribunal de Impostos e Taxas TIT/SP (Súmula nº 04/2003), veja-se:

NÃO É ADMISSÍVEL A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

Corroborando o entendimento acima vale citar decisão do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. MULTA FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INOCORRÊNCIA. SÚMULA 153 DO TFR.153I - **O PRAZO PRESCRICIONAL PREVISTO NO ART. 174 DO CTN SÓ TEM INÍCIO COM A DECISÃO DEFINITIVA DO RECURSO ADMINISTRATIVO (SÚMULA 153 DO TFR), NÃO HAVENDO QUE SE FALAR, PORTANTO, EM PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.174CTNII - PRECEDENTES.III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.** (577808 SP 2003/0129782-5, RELATOR: MINISTRO FRANCISCO FALCÃO, DATA DE JULGAMENTO: 23/03/2004, T1 - PRIMEIRA TURMA, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJ 17/05/2004 P. 148, UNDEFINED). GRIFOU-SE.

Eis a Súmula nº 153 do extinto Tribunal Federal de Recursos:

QUINQUÊNIO - AUTO DE INFRAÇÃO OU NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - PRAZO PRESCRICIONAL - SUSPENSÃO - RECURSOS ADMINISTRATIVOS. CONSTITUÍDO, NO QUINQUÊNIO, ATRAVÉS DE AUTO DE INFRAÇÃO OU NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NÃO HÁ FALAR EM DECADÊNCIA, FLUINDO, A PARTIR DAÍ, EM PRINCÍPIO, O PRAZO PRESCRICIONAL, QUE, TODAVIA, FICA EM SUSPENSO, ATÉ QUE SEJAM DECIDIDOS OS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal há a destacar sobre o tema excertos dos seguintes julgados:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº. 95.272 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

TRIBUTO. PRESCRIÇÃO. LANÇAMENTO. EXIGIBILIDADE - EXIGIVEL O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO PELO LANÇAMENTO, CORRE DESDE ENTÃO O PRAZO PRESCRICIONAL, SALVO SE SUSPENSA A EXIGIBILIDADE, NA CONFORMIDADE DO ART. 151, III, DO CTN. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

AGRAVO REGIMENTAL Nº 96616 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL:

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO E DECADENCIA, NO INTERVALO ENTRE A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO E A DECISÃO DEFINITIVA DE RECURSO ADMINISTRATIVO DE QUE TENHA SE VALIDO O CONTRIBUINTE NÃO CORRE AINDA O PRAZO DE PRESCRIÇÃO (CTN, ART-151-III). TAMPOUCO O DE DECADENCIA, JA SUPERADO PELO AUTO, QUE IMPORTA LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (CTN, ART-142).

Deste modo, embasado no entendimento exposto na doutrina e na jurisprudência supracitada, aliado ao fato de que não houve paralisação injustificada do trâmite processual, por prazo superior a 05 (cinco) anos, não há como acatar a tese da Impugnante de aplicação do instituto da prescrição.

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

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 com as planilhas de apuração do imposto exigido, verifica-se que foi exigido somente o ICMS operação própria/valor das operações constantes das notas fiscais com aplicação da alíquota no percentual de 12% (doze por cento).

Infere-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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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: "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: "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;"

Efeitos de 1º/06/2008 a 20/02/2013: "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, caracterizadas 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 na sua Impugnação, a identificação de notas fiscais cujas mercadorias teriam sido devolvidas pela Coobrigada. Cita os documentos nº 23.786, 23.782 e 23.835, aduzindo que devem ser excluídos da autuação.

A Fiscalização, por sua vez, afirma que as notas fiscais não foram acostadas aos autos e muito menos teria havido a comprovação de que, de fato, as devoluções teriam ocorrido.

Contudo, inicialmente, verifica-se na peça de defesa pequena confusão com as numerações dos documentos questionados, foram citados três documentos nos quais se repete a numeração da Nota Fiscal nº 23.786.

Depreende-se das planilhas dos autos, a inexistência das Notas Fiscais nºs 23.835 e 23.841, citadas pela Impugnante como acobertadoras das devoluções dos documentos de nº 23.786 e 23.782, não investigadas pela Fiscalização nos documentos eletrônicos que detinha.

Analisando o impasse em relação à afirmação da Defesa, a manifestação fiscal sobre o caso, o pequeno valor financeiro que os documentos representam na composição do crédito tributário, juntamente com a economia e celeridade processual, almejadas na esfera administrativa, resolveu a Câmara em decotar do crédito tributário as Notas Fiscais nºs 23.782 e 23.786, dando azo à tese da defesa.

A Autuada/Coobrigada 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.

Esclarecimento subsidiário vem a calhar quanto à sujeição passiva da Autuada (emitente das notas fiscais), vale frisar que a denegação do mandado de segurança impetrado pela Santa Casa de 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 concorrem 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, inciso 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 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 se 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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
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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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*:

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, CONCLUI 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 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 apresentado da Tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. 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

23.249/19/3ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parcialmente procedente o lançamento, para excluir do crédito tributário as Notas Fiscais nºs: 23.782 e 23.786. 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 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**

D

CC/AMG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	23.249/19/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001178971-57	
Impugnação:	40.010147404-94, 40.010147589-71 (Coob.)	
Impugnante:	DCB Distribuidora Cirúrgica Brasileira Ltda. IE: 062244124.00-98 Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (Coob.) IE: 062856647.00-86	
Proc. S. Passivo:	Fernando Rocha Sarubi/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 consignação, em documentos fiscais que acobertaram operações com mercadorias destinadas à Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, da base de cálculo prevista na legislação, em virtude de incorreta aplicação da não incidência prevista no inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988, no período de 01/01/13 a 31/12/13.

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 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 SESENTA, 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 ACRESCIDOS).

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 consequente 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)

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 as Notas Fiscais nº 23.782 e 23.786, bem como 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