

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 5.268/19/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001178929-37  
Recurso de Revisão: 40.060148566-91 (Coob.)  
Recorrente: Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (Coob.)  
IE: 062856647.00-86  
Autuado: Farmaconn Ltda - Em Recuperação Judicial  
IE: 062113047.00-07  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
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.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário. Mantida a decisão recorrida.

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

**NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – JUÍZO DE RETRATAÇÃO.** Tendo sido reformulada a decisão judicial anterior que reconhecia a imunidade tributária, cabível a exigência de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Matéria não objeto de recurso.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de destaque do ICMS nas notas fiscais e, por consequência, da falta de 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

descharacterização da não-incidência (imunidade tributária), prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição da República.

Segundo esclarece a Fiscalização, a presente 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 (de que trata o art. 1.040, inciso II, do Código de Processo Civil), em razão de decisão proferida pelo 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, com fundamento no disposto no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

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

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.245/19/3ª concluiu, 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, julgou 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.

Na sequência, a Autuada “Farmaconn Ltda” interpõe o Pedido de Retificação de fls. 250/264, no âmbito do qual argui a existência de suposta omissão no Acórdão nº 23.245/19/3ª. Isto posto, após análise da questão e com fundamento nas razões aduzidas no Despacho de fls. 458/467, negou-se seguimento ao pedido formulado, nos termos do disposto no *caput* do art. 180-B da Lei nº 6.763/75.

Demais disso, a Autuada “Farmaconn Ltda” também interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 266/280, abstendo-se, todavia, de indicar qualquer precedente deste E. Conselho apto a servir como paradigma, como exige a legislação vigente.

Em face disto, no exercício da competência prevista no inciso I do parágrafo único do art. 146 e em obediência ao disposto no inciso I do art. 165, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, a Assessoria do CCMG (fls. 468/469) declara deserto o Recurso de Revisão assim interposto.

Por seu turno, a Coobrigada Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 314/324, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 21.544/17/2ª, 21.492/17/2ª, 21.626/17/2ª e 23.030/18/1ª.

A Assessoria do CCMG, em parecer de fls. 470/481, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento, nos termos da decisão recorrida.

**DECISÃO**

**Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão quanto à admissibilidade do presente Recurso de Revisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Feitas essas breves observações, passa-se à análise do cabimento do recurso em apreço.

**1. Dos Pressupostos de Admissibilidade:**

**1.1. Dos Acórdãos nºs 21.544/17/2ª, 21.492/17/2ª e 21.626/17/2ª:**

Após análise dos autos e do inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, constata-se **assistir razão à Recorrente**, uma vez caracterizada a divergência jurisprudencial, no tocante à questão do prazo decadencial.

Com efeito, nos Acórdãos nºs 21.544/17/2ª, 21.492/17/2ª e 21.626/17/2ª a E. 2ª Câmara de Julgamento seguiu a linha defendida pela Recorrente, adotando a tese de que o prazo decadencial, no que se refere aos tributos lançados por homologação, seria regido pelo art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o prazo para o lançamento fiscal seria de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação.

Acórdão nº 21.544/17/2ª

(Paradigma)

**EMENTA (PARCIAL):**

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. COMPROVADO NOS AUTOS QUE SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE FORMALIZAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NOS TERMOS DO ART. 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, RELATIVO AOS FATOS GERADORES QUE OCORRERAM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANTES DE 12/12/11. CANCELAM-SE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS A ELES.”

DECISÃO:

“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO ICMS DEVIDO REFERENTE ÀS OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO, CONSISTENTE NO BENEFICIAMENTO DE LENTES ÓTICAS E MONTAGEM DE ÓCULOS, REALIZADAS POR ENCOMENDA, NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2011 A MAIO DE 2016.

O TRABALHO FISCAL FOI DESENVOLVIDO MEDIANTE A ANÁLISE DAS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇO, EMITIDAS PELA AUTUADA, ENTREGUES À FISCALIZAÇÃO EM ATENDIMENTO AO TERMO DE INTIMAÇÃO DF/UBERLÂNDIA Nº 031/16 (FLS. 18) E DAS NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS, TAMBÉM EMITIDAS PELA AUTUADA, SEM CONSIGNAR O VALOR DA INDUSTRIALIZAÇÃO PARA A APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO.

[...]

INICIALMENTE, A IMPUGNANTE PLEITEIA QUE SEJA CONSIDERADO DECAÍDO O DIREITO DE LANÇAR, RELATIVAMENTE AOS FATOS GERADORES ANTERIORES A OUTUBRO DE 2011, SENDO APLICÁVEL O DISPOSTO NO § 4º DO ART. 150 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN.

**COM RAZÃO O CONTRIBUINTE.**

TRATANDO-SE O ICMS DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, É APLICÁVEL O PRAZO DE DECADÊNCIA PREVISTO NO ART. 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN), SEGUNDO O QUAL A FISCALIZAÇÃO DISPÕE DO PRAZO DE 5 (CINCO) ANOS, CONTADO DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES, PARA A HOMOLOGAÇÃO (TÁCITA OU EXPRESSA) DO PROCEDIMENTO DO CONTRIBUINTE OU PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE VALORES QUE AINDA ENTENDE DEVIDOS.

[...]

DESSA FORMA, CONSIDERANDO QUE A APLICAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL PREVISTO NO **ART. 150, § 4º DO CTN** E QUE A INTIMAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO SE DEU EM 12/12/16 (FLS. 84), CONSIDERO QUE PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORA EXIGIDO, RELATIVA AO PERÍODO ANTERIOR A 12/12/2011, ENCONTRA-SE EXTINTA PELA DECADÊNCIA ...” (GRIFOU-SE)

Acórdão nº 21.492/17/2ª

(Paradigma)

**EMENTA (PARCIAL):**

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. COMPROVADO NOS AUTOS QUE SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE FORMALIZAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

NOS TERMOS DO ART. 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL RELATIVO AO PERÍODO ANTERIOR À 26/09/11. CANCELAM-SE, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REFERENTES A ESSE PERÍODO.”

DECISÃO:

“... REQUER A DEFESA A APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN, DE MODO A VER CONFIGURADA A DECADÊNCIA, OBSTANDO O LANÇAMENTO REALIZADO PELA FISCALIZAÇÃO.

[...]

DIANTE DISSO, VERIFICA-SE QUE O DIREITO DA FISCALIZAÇÃO DE REALIZAR O LANÇAMENTO DE TRIBUTOS SUJEITOS À HOMOLOGAÇÃO, DESDE QUE TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO A MENOR E RESPECTIVA ENTREGA DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, É DE **CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, NOS TERMOS DO ART. 150, § 4º DO CTN.**

NO CASO EM EXAME, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS, NO PERÍODO DE JANEIRO A SETEMBRO DE 2011, SITUAÇÃO NA QUAL O ESTADO DE MINAS GERAIS TERIA CINCO ANOS A PARTIR DA EFETIVA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, PARA EFETIVAR O LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO.

[...]

DIANTE DISSO, UMA VEZ QUE A AUTUADA FOI INTIMADA DO LANÇAMENTO EM 26/09/16 (FLS. 05), **RESTA COMPROVADO QUE PARTÉ DO DIREITO DA FISCALIZAÇÃO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECAIU**, UMA VEZ QUE ULTRAPASSOU OS 5 (CINCO) ANOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA, ESPECIALMENTE NO QUE DIZ RESPEITO AOS FATOS GERADORES ANTERIORES A 26/09/11...” (GRIFOU-SE)

-----  
Acórdão nº 21.626/17/2ª

(Paradigma)

**EMENTA (PARCIAL):**

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - COMPROVADO NOS AUTOS QUE SE ENCONTRA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL DE FORMALIZAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NOS TERMOS DO ART. 150 § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL RELATIVO AO PERÍODO ANTERIOR A 29/12/11, CANCELAM-SE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REFERENTES A TAL PERÍODO.”

DECISÃO:

“... COM RELAÇÃO À DECADÊNCIA, ESTABELECE O **§ 4º DO ART. 150 DO CTN** QUE, SE A LEI NÃO FIXAR PRAZO À HOMOLOGAÇÃO, ELE SERÁ DE 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS DA OCORRÊNCIA DO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FATO GERADOR, E EXPIRADO ESSE PRAZO SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA TENHA SE PRONUNCIADO, CONSIDERA-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

[...]

DESSA FORMA, NA ESTEIRA DO MAIS RECENTE PROVIMENTO JUDICIAL, O PRAZO PARA A FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO A FATOS GERADORES DO PERÍODO ANTERIOR A 29/12/11, **DEVE LEVAR EM CONSIDERAÇÃO O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º DO CTN.**

PORTANTO, NO PRESENTE CASO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS A FATOS GERADORES DO PERÍODO ANTERIOR A 29/12/11 ENCONTRAM-SE FULMINADAS PELA DECADÊNCIA, UMA VEZ QUE O SUJEITO PASSIVO FOI INTIMADO DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO EM 29/12/16 POR MEIO DE PUBLICAÇÃO NO DIÁRIO DO EXECUTIVO, CONFORME FLS. 74..." (GRIFOU-SE)

De modo diverso, a Câmara *a quo* em momento algum analisou se o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, ao declarar a apuração do imposto. A decadência foi afastada por aplicação direta da norma contida no art. 173, inciso I, do CTN, nos seguintes termos:

Acórdão nº 23.245/19/3ª

(Decisão Recorrida)

DECISÃO:

"... 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).

[...]

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) ...” (GRIFOU-SE)

Isto posto, tem-se por atendida a condição estatuída no inciso II do art. 163 do RPTA, restando, portanto, configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

### **Do Mérito**

Consoante relatado, a presente autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de destaque do ICMS nas notas fiscais e, por consequência, da falta de 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 da República.

Segundo esclarece a Fiscalização, a presente 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 (de que trata o art. 1.040, inciso II, do Código de Processo Civil), em razão de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 608.872.

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

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

No que atine à prejudicial de mérito, a recorrente pleiteia que seja reconhecida a decadência do crédito tributário relativamente às exigências anteriores a 28/12/13, com fundamento no disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, no presente caso, não há que se falar em homologação do lançamento e, sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, o que foi rigorosamente observado, uma vez que a Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 28/12/18, conforme fl. 14.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No tocante ao mérito propriamente dito, há que se reiterar o fato de que a imunidade tributária pleiteada pela Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte havia sido inicialmente reconhecida no âmbito do Mandado de Segurança nº 1.0000.09.506713-8/000, decisão esta que foi posteriormente reformulada mediante juízo de retratação proferido com supedâneo no disposto no art. 1.040, inciso II, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015).

Ante tal retratação, a Fiscalização lavrou o Auto de Infração ora em apreço e nele arrolou, como sujeitos passivos coobrigados, o estabelecimento remetente das mercadorias à época dos fatos geradores (“Farmaconn Ltda”), bem como a respectiva adquirente dos produtos (“Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte”).

O Acórdão nº 23.245/19/3ª abordou, com propriedade, as razões que justificam a exigibilidade do tributo e correspondente multa de revalidação do remetente das mercadorias (“Farmaconn Ltda”), sendo tais fundamentos ratificados por esta E. Câmara Especial, que os adota na íntegra para fundamentar a presente decisão.

Por outro lado, quanto à inclusão da Coobrigada “Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte” no polo passivo, impõe-se que este aspecto do lançamento seja analisado à luz dos fundamentos que orientaram o trabalho fiscal.

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

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

(...)

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

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

Entretanto, falece razão à Fiscalização.

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

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

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

Sabendo que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele seja *vinculado* ao fato gerador (art. 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ele ter “interesse comum” no fato gerador (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações em que o terceiro tenha *algum outro interesse* (melhor se diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável.

(...)

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

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

São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal,

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

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

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

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

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

RELATOR: MINISTRO GURGEL DE FARIA

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

Pelo exposto, tendo presente que o único fundamento legal adotado pela Fiscalização para justificar a atribuição da responsabilidade tributária à Coobrigada “Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte” consistiu exatamente na disposição contida no art. 124, inciso I, do CTN, e sendo tal dispositivo, como visto, inaplicável à hipótese dos autos, afigura-se evidenciado o descabimento da sua inclusão no polo passivo, daí resultando a necessidade de reformulação do lançamento neste ponto.

Como se não bastassem os fundamentos supramencionados, é de se destacar, ademais, que ao adotar, como motivo e fundamento da Coobrigação, exclusivamente a disposição contida no art. 124, inciso I, do CTN, a Fiscalização acaba por vincular o respectivo ato administrativo à prevalência e validade do motivo apontado.

Com efeito, tal assertiva é confirmada em reiteradas lições doutrinárias.

À guisa de ilustração, cita-se, por exemplo, Maria Silvia Zanella di Pietro (“Direito Administrativo”, 23ª edição, Ed. Atlas):

Motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo.

(...)

Ainda relacionada com o motivo, há a teoria dos motivos determinantes, em consonância com a qual **a validade do ato administrativo se vincula aos motivos indicados como seu fundamento, de tal modo que, se inexistentes ou falsos, implicam a sua nulidade.** Por outras palavras, quanto a Administração motiva o ato, mesmo que a lei não exija esta motivação, ele só será válido se os motivos forem verdadeiros. (grifou-se)

No mesmo sentido é o escólio de Celso Antonio Bandeira de Mello (“Curso de Direito Administrativo”, 26ª edição, Ed. Malheiros):

Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo.

(...)

**Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enuncia-los, o ato só será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam.** (grifou-se)

De igual modo também se posiciona Hely Lopes Meirelles (“Direito Administrativo Brasileiro”, 36ª edição, Ed. Malheiros):

**Quer quando obrigatória, quer quando facultativa, se for feita, a motivação atua como elemento vinculante da Administração aos motivos declarados como determinantes do ato.** Se tais motivos são falsos ou inexistentes, nulo é o ato praticado. (grifou-se)

Por fim, dentre os doutrinadores da nova geração, mencione-se também Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (“Direito Administrativo Descomplicado”, 21ª edição, Ed. Método), para os quais a motivação dos atos administrativos visa:

“explicitar que **a administração pública está sujeita ao controle administrativo e judicial (portanto, controle de legalidade ou legitimidade) relativo à existência e à pertinência ou adequação dos motivos – fático e legal – que ela declarou como causa determinante da prática de um ato.**

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Caso seja comprovada a não ocorrência da situação declarada, ou a inadequação entre a situação ocorrida (pressuposto de fato) e o motivo descrito na lei (pressuposto de direito), o ato será nulo.

Destarte, tendo presente a fundamentação adotada pela Autoridade lançadora, incabível a manutenção da Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe dar provimento parcial para excluir a Coobrigada Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte do polo passivo da obrigação tributária. Vencida, em parte, a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora), que lhe dava provimento, ainda, para reconhecer a decadência em relação ao período anterior a 28/12/13 e os Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Revisor) e Ivana Maria de Almeida, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior. O Conselheiro Erick de Paula Carmo apresentará voto em separado, nos termos do art. 54 do Regimento Interno do CCMG. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Marco Antônio Cintra Gouveia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Erick de Paula Carmo.

**Sala das Sessões, 11 de outubro de 2019.**

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

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

---

Acórdão: 5.268/19/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001178929-37  
Recurso de Revisão: 40.060148566-91 (Coob.)  
Recorrente: Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (Coob.)  
IE: 062856647.00-86  
Autuado: Farmaconn Ltda - Em Recuperação Judicial  
IE: 062113047.00-07  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Gustavo Falcão Ribeiro Ferreira/Outro(s), Marco Antônio  
Cintra Gouveia/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

---

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

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

Conforme exposto a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de destaque do ICMS nas notas fiscais e, por consequência, da falta de recolhimento do imposto devido pela Autuada, no período de 01/01/13 a 31/12/13, em relação às remessas de mercadorias para a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte tendo em vista a descaracterização da imunidade tributária. A Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 28/12/18.

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

O julgado recebeu a seguinte ementa:

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

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

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

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

(...)

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



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

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

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

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

No caso do ICMS, o próprio Superior Tribunal de Justiça, aplicando sua jurisprudência pacífica concluiu que, pelo princípio da não cumulatividade, a verificação acerca da ocorrência de pagamento deve se dar ao final do período de apuração considerando-se os créditos escriturados. Cito entendimento da Primeira Seção do STJ no AgRg nos EREsp nº 1.199.262/MG, em julgamento de situação semelhante. Nos termos do voto do Ministro Relator:

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

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

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

**Sala das Sessões, 11 de outubro de 2019.**

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

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>		
--	--	--

---

Acórdão:	5.268/19/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001178929-37	
Recurso de Revisão:	40.060148566-91 (Coob.)	
Recorrente:	Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte (Coob.)	
	IE: 062856647.00-86	
Autuado:	Farmaconn Ltda - Em Recuperação Judicial	
	IE: 062113047.00-07	
Recorrido:	Fazenda Pública Estadual	
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. 54 do Regimento Interno do CCMG.

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, pelo que se exige o ICMS não arrecadado pela Autuada principal e pela Coobrigada.

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 n. 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”**. Sala das Sessões, 14 de maio de 2019. 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, VI, “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 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, VI, “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, VI, “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 do CTN.** 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 conseqüente, 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, VI, “c”, da CF/88, pelas razões expostas alhures.

Nada impede à Autuada 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, 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, VI, “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, 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 retira-as 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 n. 600.010, Rel. Min. Joaquim**

**Barbosa, julgado em 11.03.2010, DJ-e-050, 19.03.2010**), 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, VI, “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.

Apenas com o intuito de esclarecimento, embora aquiesça com a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, nos casos de lançamento de ICMS por homologação, em que haja algum tipo de pagamento sujeito à análise posterior pelo Fisco, acerca de sua exatidão, aplico interpretação jurídica particular do parágrafo único do art. 173 do CTN, como regra de interrupção da decadência tributária pelo Fisco, quando por meio da intimação de qualquer medida preparatória ao início da ação fiscal, tal como ocorre com a intimação do AIAF, o Fisco sai de sua inércia para exercer o seu direito potestativo de lançamento fiscal do tributo relacionado ao fato gerador ocorrido.

Deveras, o único requisito exigível para a regularidade da interrupção da decadência, a partir da intimação do AIAF, é que não haja transcorrido mais de 90 dias entre essa data e o momento da lavratura do AI, considerando também que não haja a prorrogação motivada do AIAF pelo agente autuante no mesmo prazo, vez que a devolução do direito da denúncia espontânea ao contribuinte implica necessariamente na ineficiência e na perda da solução de continuidade da ação fiscal, no interregno relevante da medida preparatória até se desencadear da autuação principal. E isso não ocorreu no caso dos autos.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso de revisão da Coobrigada (Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte), para excluí-la do polo passivo da relação jurídico-tributária.

**Sala das Sessões, 11 de outubro de 2019.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**