

Acórdão: 23.248/19/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001179845-05  
Impugnação: 40.010147378-50  
Impugnante: Farmaconn Ltda. - Em Recuperação Judicial  
IE: 062113047.00-07  
Proc. S. Passivo: Gustavo Falcão Ribeiro Ferreira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL.** Constatou-se que a Autuada deixou de consignar a base de cálculo de ICMS nos documentos fiscais de saída emitidos. **Infração caracterizada, uma vez que “a imunidade tributária prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988, 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. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação 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 a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

O ICMS e a respectiva multa de revalidação estão sendo exigidos da ora Autuada e da Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte no PTA nº 01.001178929-37.

Relata a Fiscalização que a matéria foi objeto do Mandado de Segurança nº 1.0000.09.506713-8/000, impetrado pela Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, que obteve decisão a ela favorável, posteriormente denegada (em juízo de retratação - art. 1.040, inciso II, do CPC), em razão da decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 608.872.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 09/23, requer, ao final, a procedência da impugnação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, em manifestação de fls. 110/114, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação 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 a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75.

O ICMS e a respectiva multa de revalidação estão sendo exigidos da ora Autuada e da Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte no PTA nº 01.001178929-37.

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

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

#### EMENTA

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

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

A DISCUSSÃO ACERCA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO ENVOLVIDO. PRECEDENTES.

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

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 falta de consignação, em documentos fiscais, emitidos pela Autuada, 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.

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 do Sujeito Passivo, uma vez que a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte 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.

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 Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte. Examine-se:

NÚMERO DO 1.0000.09.506713-8/000

RELATOR: DES.(A) CARLOS LEVENHAGEN

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 405 do STF: “denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária”.

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

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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Restou, desse modo, caracterizada a ocorrência do fato gerador do ICMS promovido pela Autuada (contribuinte do imposto), estando o ICMS e a multa de revalidação exigidos no PTA nº 01.001178929-37.

Assim, caracterizada à infringência à legislação tributária, correta é a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75:

Art. 55 (...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

### **Efeitos de 1º/01/12 a 30/06/17**

“XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;”

Por fim, saliente-se, também, que não há que se falar que a multa aplicada possui caráter confiscatório e desproporcional e fere o princípio da capacidade contributiva, pois está prevista na legislação estadual, tendo sido 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;

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor) e Mariel Orsi Gameiro, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Adônnis Pinto Costa e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Adolfo Eliazar de Carvalho. Participaram do julgamento, além

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

do signatário e do Conselheiro vencido, as Conselheiras Cindy Andrade Morais e Mariel Orsi Gameiro.

**Sala das Sessões, 14 de maio de 2019.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**

T  
CC/IMG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.248/19/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001179845-05	
Impugnação:	40.010147378-50	
Impugnante:	Farmaconn Ltda. - Em Recuperação Judicial	
	IE: 062113047.00-07	
Proc. S. Passivo:	Gustavo Falcão Ribeiro Ferreira/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 tão somente a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, neste Auto de Infração.

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”**.

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, acerca da possibilidade ou não de retroação dos efeitos jurídicos da denegação de segurança para o fornecedor da entidade de assistência social imune que com ela comercializava, em detrimento de ordem judicial proibitiva e imperativa de destaque da base de cálculo do ICMS nas notas fiscais de venda da Autuada, enquanto ainda estava pendente a discussão jurídica da extensão dos efeitos da imunidade subjetiva, quando figurasse como “contribuinte de fato”, *data venia* aos posicionamentos em contrário, não se averigua na amplitude que se pretende no voto vencedor.

Explica-se melhor. Conquanto haja entendimento consolidado na Súmula nº 405/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”), essa interpretação jurídica dada aos efeitos da cassação da liminar judicial em Mandado de Segurança não pode contrariar cláusula pétreia constitucional, salvaguardada por direito constitucional fundamental, que está insculpido no art.5º, XXXVI, da CF/88 (“**a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada**”). O próprio art.6º da LINDB (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) repete a mesma regra constitucional e define o ato jurídico perfeito, como aquele “já consumado segundo a lei vigente do tempo em que se efetuou”.

Por intermédio de aplicação da técnica da interpretação conforme a Constituição Federal, a retroatividade dos efeitos jurídicos da decisão judicial de denegação da segurança deve restaurar tão somente o *status quo ante* da coisa litigiosa outrora pendente, visto que seria impossível desconstituir relações jurídicas perfeitas criadas, sob a égide da regra individual concreta, no entremeio da liminar judicial concedida em benefício da impetrante.

Em solução de Direito Intertemporal, pretender uma retroatividade máxima da denegação de segurança significa malferir o arquiprincípio da segurança jurídica, bem como violar a proteção constitucional conferida ao ato jurídico perfeito para todos os jurisdicionados/administrados. Em nosso ordenamento jurídico-positivo, num exemplo extremo, nem mesmo o instituto da *restitutio in integrum* do Direito Romano vigora mais, sendo que os atos jurídicos nulos praticados por pessoas absolutamente incapazes podem não ser desconstituídos, se houver prova de que os atos nulos se

reverteram em benefício para o incapaz (art.181 e art.182, ambos do Código Civil/2002).

Salvo as exceções explícitas constitucionais, como, por exemplo, a retroatividade da lei penal mais benéfica ao réu (art.5º, XL, da CF/88), o princípio da irretroatividade compele o impedimento de se retroagir lei, emenda constitucional ou mesmo, uma regra jurídica de efeitos concretos, como se passa com a ordem judicial, decorrente de *writ* constitucional.

No caso em apreço, as obrigações tributárias principais de ICMS que tiveram sua exigibilidade suspensa, por força de concessão de liminar judicial em mandado de segurança, ou seja, todo o ICMS não recolhido pela Autuada, devido à extensão indevida de imunidade subjetiva de entidade de assistência social, que adquiria os insumos e os produtos médicos dela, após sua denegação definitiva em decisão judicial de mérito; retroagirão para obrigar ao pagamento pela Autuada, desde a época da concessão da liminar judicial.

Nada obstante, já a multa isolada do art.55, XXXVII, da Lei nº 6.763/75, que visa punir a suposta conduta infratora da Autuada de deixar de consignar na nota fiscal de venda, destinada ao ente imune a base de cálculo do ICMS devido na operação, não pode retroagir à época da concessão da liminar judicial, isto é, entre o dia 14/10/11 e o dia 27/09/17, uma vez que esses documentos fiscais foram emitidos, com observância à regra individual e concreta, que foi imposta pela liminar judicial, e, de conseguinte, caracterizam-se como “ato jurídico perfeito”, impedindo, pois, a retroatividade da norma tributária estadual geral e abstrata, que determinava o destaque da base de cálculo do ICMS na nota fiscal, como obrigação instrumental do contribuinte.

Neste sentido, a retroatividade dos efeitos jurídicos da norma tributária estadual obstaculizada pela liminar judicial em mandado de segurança, que determinava obrigação acessória à Autuada para o destaque da base de cálculo nos documentos fiscais de venda para o ente imune, é média, pois somente alcança os efeitos pendentes dos atos jurídicos pertinentes ainda não consumados.

*Contrario sensu*, se a Autuada tivesse consignado a base de cálculo do ICMS nas notas fiscais das operações de venda para a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte – MG, durante o período de vigência da liminar judicial em mandado de segurança, estaria cometendo crime de desobediência, que está previsto no art.330 do Código Penal Brasileiro, sem prejuízo de sanções administrativas, conforme reza o art.26 da Lei nº 12.016/2009, que regulamenta o mandado de segurança, *in verbis*:

**Lei nº 12.016/2009**

Art.26 Constitui crime de desobediência, nos termos do art. 330 do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940, **o não cumprimento das decisões proferidas em mandado de segurança, sem prejuízo das sanções administrativas** e da aplicação da Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, quando cabíveis.” (sem destaques no original)

Deveras, o próprio destaque da base de cálculo do ICMS nas notas fiscais de venda pela Autuada representaria violação à ordem judicial, pois, viabilizaria sempre uma suscitação de ofensa indireta, quanto à repercussão do ônus financeiro para o ente imune, pois a falta de uma base econômica para se debater o argumento da translação. Em outras palavras, houve ou não houve um aumento na margem de lucro da Autuada, após a segregação da cobrança do ICMS, segundo o preço praticado?!

De toda forma, destacar a base de cálculo do imposto na nota fiscal de venda significaria aplicar a técnica fiscal da não-cumulatividade do ICMS, no que concerne à geração de crédito escritural de operação anterior para o ente imune, que se beneficiaria duplamente de forma indevida, enquanto, entretanto, cria uma contradição contábil, porquanto não houve recolhimento algum de ICMS na operação sob exame, em virtude da própria ordem judicial da liminar em mandado de segurança.

Assim sendo, a revogação de liminar, em matéria tributária, quando restaura a exigibilidade do crédito tributário, oriundo do lançamento fiscal, por vezes, afasta a aplicação da Súmula nº 405 do STF e o parágrafo único do art.151 do CTN, quanto às obrigações acessórias dependentes da obrigação principal suspensa; como, por exemplo, se passa com os tributos federais, quanto à aplicação do art.63 da Lei nº 9.430/96, que cuida da inexigibilidade da multa de ofício e da interrupção da multa de mora no período suspenso até 30 dias, após a data da publicação da decisão judicial de denegação da segurança, quando houver lançamento tributário preventivo para se evitar a decadência.

Neste diapasão, o insigne tributarista **SABBAG, EDUARDO** (*Manual de Direito Tributário*; 2ª edição; São Paulo: Ed. Saraiva, 2010; p.809 e 810) se remete ao posicionamento doutrinário de **Regina Helena V. Costa** (*Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p.233), com o qual aquiesce, *in verbis*:

“(...) Frise-se, em tempo, que a nós se mostra defensável a ideia segundo a qual as causas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, conquanto se refiram diretamente à obrigação principal, podem ser aplicadas a uma dada obrigação acessória. Parte da doutrina tem esposado idêntico pensar. Exemplo: a obtenção de uma liminar em mandado de segurança com o fito de afastar a incidência de uma instrução normativa que impõe um arbitrário dever instrumental, sob a alegação de vício de legalidade (art.5º, II, CF)”. (sem destaques no original)

Com o desiderato de corroborar os argumentos jurídicos ventilados acima, igualmente o renomado tributarista **HARADA, KIYOSHI** (*Direito Financeiro e Tributário*; 27ª edição; São Paulo: Ed. Atlas, 2018; p.735 e 736) admoesta contra a aplicação da retroatividade máxima ou restituidora, no que concerne a denegação de segurança, em matéria tributária, *in verbis*:

“(…) Por derradeiro, resta examinar os efeitos da cassação da medida liminar. Como se sabe, a concessão de liminar em mandado de segurança é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme art. 151, IV do CTN. Sua cassação, em princípio, e conforme doutrina vigorante surte efeitos ex tunc. É como se ela não tivesse existido. Quando a sentença denega a segurança, sem cassar, expressamente, a medida liminar, alguns estudiosos, entre eles Hely Lopes Meireles, entendem que ela subsiste até o trânsito em julgado da decisão final. Denegação da segurança implica necessariamente cassação de eventual medida liminar concedida, pois com a sentença cessa o fumus boni juris que se constitui em um dos fundamentos do provimento cautelar, ao menos, para o juiz que sentenciou o feito. É o que estabelece a Súmula 405 do STF, muito embora, deva a mesma ser interpretada atualizadamente. Daí a prática do depósito judicial voluntário de tributos discutíveis, cuja exigibilidade esteja sendo questionada mediante mandamus.

Contudo, a questão não é tão simples quanto parece. Difícil sustentar que a denegação da segurança importa em ignorar os efeitos do ato validamente praticado, sob o amparo da medida liminar. Desconhecer os efeitos produzidos, na vigência da liminar, seria o mesmo que tolerar uma situação de verdadeira armadilha contra aquele que exercitou a faculdade de impetrar o mandado, na defesa de seu direito, reconhecido pela justiça, ainda que de forma provisória. Nem mesmo a teoria do risco da demanda judicial seria suficiente para justificar a punição do impetrante, que praticou o ato sob amparo da justiça que, afinal, nega aquele direito antes reconhecido.

(…) Independentemente da expressa previsão legal, às vezes, é preciso dar efeito ex nunc à revogação da liminar. Exemplo típico disso é a cassação da liminar que possibilitou o seguimento do recurso administrativo tributário, sem o depósito de 30% a que alude o art.32 da MP nº 1.770. Se o recurso foi processado validamente, sob o amparo da liminar, sua revogação posterior não poderá implicar desfazimento de atos processuais consumados, devendo ser conferida àquela revogação efeito ex nunc, para preservar o resultado já alcançado no processo administrativo”. (grifou-se)

Isto posto, julgo improcedente o lançamento fiscal.

**Sala das Sessões, 14 de maio de 2019**

**Erick de Paula Carmo  
Conselheiro**

CC/MG