

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.250/19/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001179884-97
Impugnação: 40.010147405-67
Impugnante: DCB Distribuidora Cirúrgica Brasileira Ltda.
IE: 062244124.00-98
Proc. S. Passivo: Fernando Rocha Sarubi/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito de a Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário exigido (última nota fiscal 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, uma vez que a acusação fiscal cuida da falta de destaque de ICMS referente às operações autuadas.

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. Entretanto, exclui-se do crédito tributário as Notas Fiscais nºs: 23.782 e 23.786.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente 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 01.001178971-57.

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 nº 608.872.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 11/21, requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 56/61, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

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

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o AIAF é “utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada”, conforme reza o art. 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, cuja legislação pertinente segue a seguir transcrita:

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de 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 01.001178971-57.

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 nº 342 da repercussão geral) em que se discutia “a imunidade tributária, ou não, de entidades filantrópicas, relativamente ao ICMS cobrado de seus fornecedores (contribuintes de direito) e a elas repassados como consumidora (contribuinte de fato)”, fixando a tese de que **“a imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”**. Confira-se:

EMENTA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ESSAS ENTIDADES OSTENTAM, NESSA SITUAÇÃO, A POSIÇÃO DE CONTRIBUINTES DE DIREITO, O QUE É SUFICIENTE PARA O RECONHECIMENTO DO BENEPLÁCITO CONSTITUCIONAL. O 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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. COATÓRA: SECRETARIO ESTADO FAZENDA MINAS GERAIS.

Em situação semelhante a ora discutida, reza a Súmula nº 405 do STJ: "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. Assim, o recolhimento do tributo, antes com a exigibilidade suspensa, torna-se devido, prevalecendo, inclusive, a regra definidora do prazo normal para pagamento.

Ademais, no caso dos autos, não se encontra decaído o direito de a Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário relativo ao período anterior a 28/12/13, tendo em vista a contagem do prazo decadencial nos termos do disposto no inciso I, do art. 173 do CTN (*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*), tendo em vista que a acusação fiscal cuida da falta de destaque e do recolhimento de ICMS referente às operações autuadas, tendo sido a Autuada intimada da lavratura do Auto de Infração - AI em 28/12/18 (fls. 06/07 dos autos).

Restou, assim, 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 01.001178971-57.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

José Jayme de Macêdo Oliveira define prescrição como sendo:

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

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

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

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

(...)

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

PRAZOS DE PRESCRIÇÃO E DE DECADÊNCIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO. - COM A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO, CONSUMA-SE O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 142 DO C.T.N.). **POR OUTRO LADO, A DECADÊNCIA SÓ É ADMISSÍVEL NO PERÍODO ANTERIOR A ESSA LAVRATURA; DEPOIS, ENTRE A OCORRÊNCIA DELA E ATÉ QUE FLUA O PRAZO PARA A INTERPOSIÇÃO DO RECURSO ADMINISTRATIVO, OU ENQUANTO NÃO FOR DECIDIDO O RECURSO DESSA NATUREZA DE QUE SE TENHA VALIDO O CONTRIBUINTE, NÃO MAIS CORRE PRAZO PARA DECADÊNCIA, E AINDA NÃO SE INICIOU A FLUÊNCIA DE PRAZO PARA PRESCRIÇÃO;** DECORRIDO O PRAZO PARA INTERPOSIÇÃO DO RECURSO ADMINISTRATIVO, SEM QUE ELA TENHA OCORRIDO, OU DECIDIDO O RECURSO ADMINISTRATIVO INTERPOSTO PELO CONTRIBUINTE, HÁ A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, A QUE ALUDE O ARTIGO 174, COMEÇANDO A FLUIR, DAÍ, O PRAZO DE PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DO FISCO. - É ESSE O ENTENDIMENTO ATUAL DE AMBAS AS TURMAS DO S.T.F. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA CONHECIDOS E RECEBIDOS.

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

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

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

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

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

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

Nesse sentido, no âmbito do processo administrativo fiscal, a infringência ao princípio da oficialidade, deixando-se fluir período superior a cinco anos para a solução do contencioso administrativo fiscal, não é motivo suficiente para a extinção do referido processo e em consequência do crédito tributário.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

SÚMULA CARF Nº 11

NÃO SE APLICA A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

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

ACÓRDÃO (103-21113)

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

ACÓRDÃO (104-19410)

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

ACÓRDÃO (104-19980)

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - EM DECORRÊNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, NÃO É ADMISSÍVEL A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DANDO-SE A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRIBUTÁRIO, NÃO HÁ QUE SE ARGÜIR. DECADÊNCIA - DECISÃO QUE JULGA PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO EFETUADO, NÃO ESTÁ REALIZANDO NOVO LANÇAMENTO. IMPERTINENTE A CONTAGEM DE PRAZO DECADENCIAL, TOMANDO EM CONTA A DATA DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA EM RELAÇÃO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RECURSO NEGADO.

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

NÃO É ADMISSÍVEL A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

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

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

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

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

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

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº. 95.272 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

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

AGRAVO REGIMENTAL Nº 96616 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL:

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

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

Assim, caracterizada a 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;”

A Autuada alega na sua Impugnação, a identificação de notas fiscais cujas mercadorias teriam sido devolvidas pela Santa Casa de Misericórdia. Cita os documentos nº 23.786, 23.782 e 23.835, aduzindo que devem ser excluídos da autuação.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 28/12/13. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir do crédito tributário as Notas Fiscais n°s: 23.782 e 23.786. Vencidos, em parte, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor) e Mariel Orsi Gameiro, que o julgavam improcedente. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

Sala das Sessões, 14 de maio de 2019.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

D

CCMG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| | | |
|-------------------|---|---------------|
| Acórdão: | 23.250/19/3 ^a | Rito: Sumário |
| PTA/AI: | 01.001179884-97 | |
| Impugnação: | 40.010147405-67 | |
| Impugnante: | DCB Distribuidora Cirúrgica Brasileira Ltda. IE: 062244124.00-98 | |
| Proc. S. Passivo: | Fernando Rocha Sarubi/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 se fazer o destaque da base de cálculo do ICMS nas notas fiscais de saída dos produtos médicos e insumos comercializados para a Santa Casa de Misericórdia de Belo Horizonte, que é entidade de assistência social imune.

Sem embargo, no dia 27/09/17, o STF se pronunciou sobre a questão de mérito dos recursos repetitivos sobrestados, sob o tema de repercussão geral nº 342, no RE nº 608.872/MG, o qual reforçou o precedente judicial de que **“a imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”**.

Deveras, a jurisprudência do STF, desde os anos 70, já havia se consolidado no sentido de se negar os efeitos da imunidade subjetiva das entidades de assistência social do art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF/88, quando figurem na situação de adquirentes de bens e serviços, na qualidade de “contribuinte de fato”, sofrendo, pois, o

ônus financeiro da operação de venda anterior, que foi promovida por ente não-imune (RE EDv 68.215, Rel. Min. Thompson Flores, DJ 14.04.1971). A própria Súmula nº 591 do STF, que albergava o IPI, podia ser aplicada, *mutatis mutandis*, para o ICMS por ser também imposto indireto.

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

No que concerne à questão de fundo, 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, inciso 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/02).

Salvo as exceções explícitas constitucionais, como, por exemplo, a retroatividade da lei penal mais benéfica ao réu (art. 5º, inciso 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, inciso 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 12.016/09, que regulamenta o mandado de segurança, *in verbis*:

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. (Grifou-se)

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 (trinta) 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)”. (Grifou-se)

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 vigente 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