

A. I. N° - 180642.0603/06-4
AUTUADO - MULTIPLUS - RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA.
AUTUANTES - PAULO JOSÉ A. DORIA, MARIA JOSÉ MIRANDA e MARIA CRISTINA D. DANTAS
ORIGEM - INFAZ /VAREJO
INTERNET - 04.04.2007

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0094-01/07

EMENTA: ICMS. 1. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Matéria sob consulta pendente de decisão. Nenhum procedimento fiscal pode ser instaurado relativamente à matéria objeto de consulta enquanto não se proceder a decisão final, inclusive, com a regular ciência ao consulente e observado o prazo de 20 (vinte) dias após a data da ciência. Infração NULA. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO IRREGULARMENTE. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/12/2006, imputa ao autuado o cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

01. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de julho a setembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$16.093,31, acrescido da multa de 60%. Consta na “Descrição dos Fatos” que no Exercício de 2004, o autuado deixou de recolher o ICMS calculado sobre a receita bruta, em virtude de saídas de mercadorias tributáveis para órgãos da administração pública estadual, utilizando indevidamente a isenção prevista no artigo 32-B do RICMS em vigor.

02. Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação, nos meses de abril a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$729,41, acrescido da multa de 60%. Consta na “Descrição dos Fatos” que no Exercício de 2005, o autuado estornou débito fiscal em desacordo com a legislação vigente.

O autuado através de advogados devidamente habilitados, apresenta peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls.51/72), dizendo inicialmente que a acusação fiscal reflete o entendimento jurídico particularmente adotado pelo ilustre autuante, estando sujeita ao dissenso e ao questionamento próprios que envolvem as questões de natureza meramente interpretativas. Sustenta inexistir qualquer espécie de sonegação, sendo a ação fiscal improcedente, conforme diz demonstrará no curso da análise meritória onde serão apontadas as falhas na constituição do crédito.

Reportando-se à Infração 01, afirma que agiu de boa-fé, não tendo embolsado qualquer centavo dos valores injustamente apontados como evasão fiscal, e que o procedimento adotado se coadunou perfeitamente aos interesses políticos e econômicos do próprio Estado da Bahia.

Acrescenta que o Convênio nº. 26, de 04 de abril de 2003, autorizou os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção do ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias. Diz que essa isenção consistia verdadeiramente, na dispensa do pagamento do ICMS incidente nas operações ou prestações internas, relativas a aquisições de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias, desde que o contribuinte descontasse no preço do produto ou serviço o valor do imposto não destacado, sendo um simples mecanismo de racionalização de pagamentos, permitindo, em primeiro lugar, que o Estado fizesse suas compras com valores menores do que os contratados, desconto este proveniente da ausência de destaque. Já para o contribuinte não se revela como uma dispensa fiscal, pois, para deixar de destacar o ICMS na nota, deveria descontar no próprio preço do seu produto ou serviço o montante equivalente ao do imposto, de forma que a operação, em termos financeiros, em nada se modificava do sistema originário, não trazendo qualquer benefício fiscal para os fornecedores, mas, apenas, um mecanismo de compensação entre o valor devido pelo fornecedor (ICMS) e o valor devido pelo Estado (preço do produto ou serviço adquirido). Acrescenta que o Convênio 26/03, entrou em vigor em 28/04/2003, data da ratificação nacional, por meio do Ato Declaratório nº. 05/03, sendo regulamentado no Estado da Bahia, através do Decreto nº. 8.665/03, que acrescentou o artigo 32-B ao RICMS/97, que transcreve.

Esclarece que, a partir da regulamentação interna, passou a não destacar o ICMS nas notas de saídas, realizando em contrapartida, o desconto integral do valor do imposto no preço das mercadorias, conforme exigia o artigo 32-B, fazendo a observação no campo “informações complementares”. Diz que o autuante foi cientificado desses fatos, tendo inclusive elaborado uma minuciosa planilha das vendas realizadas ao Estado da Bahia, apontando as unidades de saúde destinatárias, com o valor originário da venda e os descontos no valor na nota concedido em função da “isenção” prevista no artigo 32-B do RICMS/97. Pede vênias para juntar o contrato firmado com o Estado da Bahia, provando definitivamente os preços praticados estavam com o desconto de 5% do valor original, correspondente ao ICMS não destacado na nota fiscal.

Prosseguindo, afirma que o autuante visualizou no presente caso uma evasão fiscal, mesmo que não houvesse qualquer fraude ou benefício econômico do contribuinte, mas uma simples racionalização de procedimento, proveitosa para as ambas as partes (Estado e fornecedor). Sustenta que o autuante agiu dessa forma, porque ao regulamentar o Convênio 26/03, foi inserida uma disposição inexistente no texto regulamentado, ou seja, a exigência de edição de um “ato conjunto” dos Secretários da Fazenda e da Administração para fruição do “benefício”, ato este que não foi editado.

Manifesta o entendimento contrário a interpretação de exigência do ato conjunto, afirmando que o Estado da Bahia, criou indevidamente uma condição não prevista no texto regulamentado. Afirma que o poder regulamentar não pode inovar, mas, explicitar e esclarecer eventuais dúvidas porventura existentes da leitura do texto regulamentado, não podendo os Decretos extrapolar os limites da norma superior, nem mesmo contrariá-la, sob pena de serem expurgados do ordenamento na parte em que descumpram a sua função regulamentar. Cita como exemplo o Decreto nº. 8665/03, afirmando que essa exigência não foi adotada pelos demais Estados signatários do Convênio 26/03, como o Paraná e o Espírito Santo, cujas legislações transcreve. Diz que, por não estar prevista no texto hierarquicamente superior deve ser considerada não vigente, sendo inegável a validade jurídica do procedimento adotado pela impugnante, que, inclusive, não causou qualquer prejuízo econômico ao Estado da Bahia, uma vez que, como apontado alhures, a tal isenção em nada se parece com um mera dispensa fiscal, sendo efetivamente um regime alternativo de pagamento do imposto.

Reitera que agiu de boa-fé, não gerando dano ao Estado, nem sonegando tributo, muito menos se beneficiando pessoalmente com o procedimento, uma vez que nenhum centavo do montante

cobrado foi embolsado, tendo tudo se revertido em favor do próprio Estado da Bahia, e que fechar os olhos para essa realidade representa medida de odiosa injustiça fiscal, mesmo porque por vias transversas estaria se cobrando em duplicidade um imposto já recolhido aos cofres públicos na forma de desconto no valor da fatura. Afirmo que o Estado da Bahia quando deixou de pagar v.g. mais de R\$300.000,00 em suas compras para o Hospital Roberto Santos, nos anos de 2003 e 2004, não houve contestação do procedimento adotado pela impugnante, tanto que as faturas com o desconto (e sem destaque do ICMS) foram pagas normalmente, devendo ser julgado improcedente o Auto de Infração.

Reportando-se à Consulta formulada pela impugnante a SEFAZ/BA, cuja resposta foi dada nos termos do Parecer nº. 2245/2005, no sentido da impossibilidade de utilização do benefício estabelecido no artigo 32-B ante a inexistência do ato conjunto dos Secretários da Fazenda e da Administração, discorda do entendimento manifestado, pois, considera que o Decreto nº. 8.665/03, não poderia, autonomamente, estabelecer condição nova para fruição do benefício, não prevista no Convênio 26/03, sendo irrelevante, juridicamente a edição do ato conjunto referido. Registra a sua surpresa ao ter ciência do teor do Parecer, uma vez que, diz não se recordar de ter sido comunicada da resposta à sua Consulta, pedindo que seja averiguado nos autos do procedimento administrativo, se houve a efetiva remessa do Parecer ao endereço correto da impugnante, considerando a existência de confusão no andamento processual constante na internet que indica “ciência ao interessado” mas, apresenta como última movimentação “Análise e Emissão de Parecer”. Diz que a existência do Parecer nº. 2245/2005, não tem o condão de legitimar a cobrança por não apresentar o melhor entendimento jurídico do tema, por ser irregular e desnecessário a existência do ato conjunto previsto no Decreto nº. 8.665/03, bem como por ser incontestável o fato de que não houve prejuízo aos cofres públicos no presente caso, se revelando a cobrança em exigência em duplicidade dos valores já quitados, e por não se recordar da notificação a respeito do citado Parecer.

No que concerne à Infração 02, esclarece inicialmente que se trata de uma empresa optante pelo regime de apuração do ICMS em função da receita bruta, comercializando, dentre outras, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a exemplo de água mineral, refrigerantes e sorvetes, que no seu entendimento não devem integrar o cômputo da receita bruta mensal, haja vista que o ICMS já se encontra substituído, conforme Protocolos ICMS nº.s 11/91 e 45/91, respectivamente.

Prosseguindo, esclarece que em razão disso, passou a realizar o estorno de débito de ICMS, por entender que não faz sentido pagar novamente o imposto já quitado na fase anterior, fato não acatado pelo autuante que argumentou não existir previsão legal para a realização dos estornos.

Discordando do entendimento do autuante, invoca o artigo 128, do Código Tributário Nacional - CTN, transcrevendo-o, para sustentar que não possui qualquer responsabilidade tributária sobre a venda de mercadorias já tributadas pelo regime de substituição ou antecipação do ICMS, sendo lícito e correto o estorno do respectivo “débito”.

Cita e transcreve ensinamento doutrinário do mestre Alfredo Augusto Becker, para afirmar que o substituto legal tributário ocupa o lugar do contribuinte no pólo passivo da relação jurídica tributária, havendo a exclusão da responsabilidade do sujeito substituído pelo pagamento do tributo. Assim, v.g. ao eleger o estabelecimento industrial como sujeito passivo por substituição, responsável pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, o legislador retirou os demais contribuintes da cadeia do pólo passivo da relação jurídica tributária, excluindo deles toda e qualquer responsabilidade sobre o adimplemento tributário, considerando que o valor do tributo já se encontra pago no início da cadeia produtiva, encerrando a fase de tributação.

Assevera que o estorno que efetuou encontra-se perfeitamente respaldado pelo artigo 504, V, “c”, 1, do RICMS/97, que trata das parcelas excluídas do conceito de receita bruta mensal, transcrevendo o referido artigo. Diz, ainda, que as mercadorias sujeitas à substituição tributária que foram objeto de estorno de débito (bebidas e sorvetes) não sendo utilizados como insumos ou ingredientes no preparo dos produtos fornecidos, não podem e não devem, ser incluídos no cômputo da receita bruta mensal.

Reporta-se sobre algumas decisões exaradas pelo CONSEF sobre a matéria, transcrevendo-as, como o Acórdão JJF Nº. 0554/01, Ac. CJF Nº. 0295/12/02. Diz que, o autuante inverteu a lógica dos fatos ao dizer que não há previsão legal para o estorno de débito, pois, o que não há é previsão legal para autuar as vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, por contrariar o artigo 128, do CTN, Protocolos ICMS 11/91 e 45/91, e o artigo que trata do regime de apuração do qual a defendente é optante, isto é, o artigo 504,V, “c”, 1, do RICMS/97, havendo uma cobrança em duplicidade de imposto de quem nada deve.

Afirma que, por todo o exposto a infração deve ser julgada improcedente e que o próprio autuante na informação fiscal poderá confirmar o fato de que os estornos se referiam às bebidas e aos sorvetes comercializados. Em não sendo assim, pede que seja realizada diligência fiscal para que o fato seja averiguado, considerando a dificuldade de juntada de todos os documentos ao processo, o que geraria um contraproducente tumulto processual.

Conclui, requerendo a improcedência do Auto de Infração, reiterando, caso seja necessário, o seu pedido de diligência fiscal, para comprovação das falhas na constituição do crédito tributário.

Na informação fiscal apresentada (fls.96/97), os autuantes esclarecem inicialmente que o contribuinte foi autuado por deixar de recolher o ICMS calculado sobre a receita bruta em virtude de vendas efetuadas a órgãos da administração pública com isenção e efetuou estorno de débitos em desacordo com a legislação vigente.

Referindo-se às razões defensivas sobre a Infração 01, dizem que o contribuinte através do Processo nº. 05011920058, cuja cópia encontra-se anexada aos autos, efetuou consulta sobre a isenção do ICMS prevista pelo artigo 32-B do RICMS/97, que dispõe sobre isenção nas operações internas relativas à aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias. Esclarecem que o parecer da lavra do Ilustre Parecerista Manoel Cezar Carneiro de Almeida, traz como resposta que o benefício fiscal está condicionado às condições fixadas em ato conjunto dos Secretários da Fazenda e da Administração e como tais condições não foram estabelecidas pelos Secretários, não cabe a fruição da isenção, existindo a obrigatoriedade de destaque do ICMS nas vendas realizadas a essas Entidades. Esclarecem, ainda, que a partir dessa resposta o contribuinte passou a tributar as saídas efetuadas, deixando, contudo, de recolher o imposto incidente sobre as operações anteriormente realizadas e que se tornaram objeto da presente autuação.

Reportando-se ao estorno de débito relativo à Infração 02, dizem que o autuado vende mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e nas notas fiscais discrimina essas mercadorias, conforme cópias anexadas ao PAF, não justificando o estorno do débito realizado mensalmente no livro Registro de Apuração do ICMS.

Citam e transcrevem o artigo 112 do RICMS/97, para sustentar que a cobrança foi efetuada dentro da legislação do ICMS.

Concluem, mantendo integralmente a autuação.

VOTO

O Auto de Infração em lide, atribui ao contribuinte o cometimento de infrações à legislação do ICMS, decorrentes da falta de recolhimento do imposto em razão de ter praticado operações

tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, assim como por ter efetuado estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação.

Inicialmente, no que concerne à Infração 01, que cuida da falta de recolhimento do imposto em razão de ter o autuado praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, entendo que a acusação fiscal não pode prosperar, haja vista que o contribuinte protocolizara Consulta formal ao órgão competente da SEFAZ, no caso, a Diretoria de Tributação - DITRI, em 23/03/2005, mediante o Processo nº. 050119/2005-8, versando a consulta sobre a matéria objeto deste item da autuação, tendo o Auto de Infração sob exame sido lavrado em 18/12/2006, portanto, em data posterior a data da protocolização da consulta.

A lavratura do Auto de Infração em momento posterior à apresentação da Consulta eficaz, via de regra, implica na invalidade do lançamento de ofício, salvo se o contribuinte tiver sido cientificado da decisão final manifestada pelo órgão competente e, dentro do prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta não venha a acatar o entendimento nela estabelecido, a teor do artigo 62, inciso III, do RPAF/99, abaixo transcrito:

“Art. 62. A consulta eficaz produz os seguintes efeitos, exclusivamente em relação à matéria consultada:

(...)

III - nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o consulente a respeito da matéria consultada, desde a data da entrada da petição até o vigésimo dia após a ciência da decisão final da consulta.”

No presente caso, apesar de o órgão competente - DITRI - haver respondido e encaminhado a resposta da Consulta na data de 02/06/2005, o contribuinte somente foi regularmente cientificado pela Repartição Fazendária de sua circunscrição na data de 27/03/2007, conforme consta no sistema interno da SEFAZ de Controle de Pareceres Tributários - CPT, cujo extrato encontra-se anexado aos autos.

Diante do exposto, considerando que nenhum procedimento fiscal pode ser instaurado relativamente à matéria objeto de consulta, desde a data da entrada da petição até o vigésimo dia após a ciência da decisão final da consulta, este item da autuação é nulo, por inobservância do devido processo legal.

No respeitante à Infração 02, que trata de estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação, constato nos autos que o contribuinte é optante pelo pagamento do imposto em função da receita bruta, conforme previsto no artigo 504, do RICMS/97.

Por esse regime de apuração, o cálculo do imposto a ser pago mensalmente é feito com base na aplicação de percentual (5% até 31/05/2005 e 4% a partir de 01/06/2005 - Alteração. nº.63, Decreto nº. 9.426/05) sobre o valor da receita bruta do período, sendo que na receita bruta mensal não devem ser incluídos os valores das devoluções; das receitas não-operacionais; das operações não sujeitas ao imposto por isenção ou não-incidência, bem como das operações tributadas pelo regime de substituição tributária por antecipação.

Vale registrar, que se tratando de mercadorias cujo imposto tenha sido objeto de antecipação ou substituição tributária, não devem ser excluídos os valores daquelas que tenham sido utilizadas como insumos ou ingredientes no preparo dos produtos fornecidos.

No caso sob exame, constato nos documentos acostados aos autos, que o autuado ao calcular o imposto a ser pago mensalmente computou na receita bruta do período as mercadorias cujo imposto já fora objeto de substituição tributária e que não são utilizadas como insumos ou ingredientes no preparo dos produtos fornecidos, incorrendo em equívoco ao adotar tal

procedimento, equívoco este que não caracteriza irregularidade, haja vista que resultou na apuração de imposto a mais do que o devido.

Contudo, verifico que o contribuinte, apesar de na peça impugnatória ao lançamento de ofício manifestar o entendimento de que tais mercadorias não devem integrar o cômputo da receita bruta mensal, afirma que passou a realizar o estorno de débito de ICMS, por entender que não faz sentido pagar novamente o imposto já quitado na fase anterior.

A meu sentir, aí é que reside o equívoco do contribuinte que tem característica infracional à legislação do ICMS, tendo em vista que o inciso VI, do artigo 504, do RICMS/97, estabelece que é vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais por parte do contribuinte que optar pelo regime de apuração em função da receita bruta. Assim, no momento que realiza o estorno de débito, o autuado efetua um lançamento a crédito no livro RAICMS, crédito este cuja utilização é vedada.

Efetivamente, não pode ficar ao talante do sujeito passivo da relação tributária estabelecer os procedimentos que entender como corretos ou mais justos, na apuração do imposto devido. Ora, se o RICMS/97, determina que no cálculo do imposto devido não devem ser incluídas na receita bruta do período as mercadorias cujo imposto já fora objeto de substituição tributária, bem como que é vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais, certamente, o procedimento adotado pelo autuado está em total desacordo com a legislação.

Diante do exposto, entendo que este item da autuação é totalmente subsistente.

Voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **180642.0603/06-4**, lavrado contra **MULTIPLUS - RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$729,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “f”, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2007.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR