

PROCESSO - A. I. Nº 108883.0050/06-9
RECORRENTE - MULTIPLUS RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0365-03/08
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 07/07/2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0153-11/10

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÕES DESTINADAS A ÓRGÃOS PÚBLICOS AO AMPARO DOS BENEFÍCIOS NO ART. 32-B DO RICMS/BA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Modificada a Decisão recorrida. Não pode o Estado se beneficiar, como contratante, pagando ao contratado o preço contratual reduzido na mesma proporção do ICMS que seria recolhido sobre as refeições fornecidas para, em seguida, mesmo tendo assim se beneficiado, vir a exigir o tributo, como se possível fosse desconsiderar a redução havida no preço do contrato administrativo, conduta que, inclusive atentaria frontalmente contra o princípio da boa-fé e lealdade que norteiam os contratos, em geral, mormente os da Administração Pública. Tal incongruência de atos emanados do mesmo ente público teria o condão, insofismavelmente, de resultar em enriquecimento ilícito, o que há de ser frontalmente vedado. A par disso, se essa tivesse sido a posição do Estado, haveria de ter recusado as notas fiscais como contratualmente obrigou-se na cláusula 10.3, como supra expandido, implicando dizer que não as considerou nem inexatas e nem incorretas. Por tudo isto, ante a constatação dessa incoerência, a implicar em duplicidade de exigência do ICMS. Infração Improcedente. 2. REGIME DE APURAÇÃO EM FUNÇÃO DA RECEITA BRUTA. RESTAURANTE. ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Ficou comprovado pela escrituração fiscal que houve estorno de débito em desacordo com a legislação. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime quanto à primeira infração. Decisão unânime em relação às demais infrações.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela. 3ª JJF Acórdão JJF Nº 0197-03/07, fls. 114/119, que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, lavrado em 18/12/2006, concernente à exigência de R\$259.237,15 de ICMS, acrescido da multa de 60%, através do qual foram atribuídas ao sujeito passivo as seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 -Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Saídas de mercadorias para a administração pública estadual, utilizando indevidamente a isen RICMS/97. Valor do débito: R\$250.483,01.

INFRAÇÃO 2 - Estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação, no período de abril a dezembro de 2005. Valor do débito: R\$1.793,72.

INFRAÇÃO 3 - Recolheu a menos ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS, no mês 11/2005. Valor do débito: R\$6.960,42.

Ocorreu que, esse r. acórdão foi declarado nulo pela 1ª CCF, através do acórdão de fls. 178/182, cuja ementa segue abaixo transcrita, que devolveu o PAF à aquela primeira instância para o enfrentamento do mérito da exigência fiscal constante da primeira infração, *in verbis* :

“ACÓRDÃO CJF Nº 0292-11/08

EMENTA: ICMS. REFORMA DE JULGAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO ACATAMENTO DA NULIDADE. NOVA DECISÃO. Reformada a Decisão de Primeira Instância que concluiu pela nulidade da exigência fiscal imputada no item I da autuação, por entender estar o sujeito passivo sob efeito de consulta fiscal. A consulta realizada refere-se a outro estabelecimento. Impossibilidade de extensão dos efeitos da consulta a outro estabelecimento, ainda que da mesma empresa, em face do princípio da autonomia dos estabelecimentos. Devolvam-se os autos ao órgão prolator da Decisão reformada, para apreciação das razões de mérito. Recurso de Ofício **PROVIDO. PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário. Decisão unânime.”

Em primeira instância julgadora, o segundo acórdão de fls. 202/207, objeto da insurgência recursal, foi pela procedência do Auto de Infração, amparada nestes fundamentos fático-jurídicos, que inicia-se nestes termos ora transcritos:

Quanto à infração 1: trata da falta de recolhimento de ICMS, em razão de o autuado ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas, relativamente às saídas de mercadorias tributáveis para órgãos da administração pública estadual, utilizando indevidamente a isenção prevista no art. 32-B, do RICMS/97, sendo elaborado o demonstrativo de fls. 35 a 40 do PAF, tendo ali transcrito o referido dispositivo legal, vigente à época dos fatos, que estabelecia:

“Art. 32-B São isentas do ICMS as operações internas relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias, observadas as condições fixadas em ato conjunto dos secretários da Fazenda e da Administração e desde que: (Conv. ICMS 26/03)

I - o valor de oferta do produto apresente desconto no preço equivalente ao imposto dispensado e o valor líquido para pagamento, a ser indicado na nota fiscal, corresponda ao de oferta sem imposto, salvo alterações relativas a reajustes de preço autorizados pela legislação pertinente e previstos em contratos;

II - haja indicação, no respectivo documento fiscal, do valor do desconto;

III - inexistir similar produzido no país, na hipótese de qualquer operação com mercadorias importadas do exterior, conforme atestado fornecido por órgão federal competente ou por entidade representativa do setor produtivo da mercadoria ou do bem com abrangência em todo o território nacional.”. “

A JJF esclareceu, em seguida, que o autuado alega que a partir da regulamentação interna do Convênio ICMS 26/03, passou a não destacar o ICMS nas notas fiscais de saída, nas vendas ao Estado da Bahia, especialmente aos hospitais da rede estadual de saúde, e em contrapartida, realizou o desconto integral do valor do imposto no preço das mercadorias, na forma prevista no art. 32-B do RICMS-BA, e que, em consonância com a legislação estadual, nos documentos fiscais emitidos sem o destaque do ICMS, fez a seguinte anotação no campo “informações complementares”: “Desconto de 5% no preço correspondente à isenção de ICMS conforme inciso I, art. 2º do Decreto nº 8665 de 26/09/03”.

Aclarou que o defendente entendeu que o Estado da Bahia, ao editar o Decreto nº 8.665/03, extrapolou o seu poder regulamentar, ao inserir uma disposição inexistente no texto regulamentado, que se refere à exigência de um “ato conjunto”, do Secretário da Fazenda e da Administração para a fruição do benefício, e esse “ato conjunto” r ICMS 26/03.

Feitas estas considerações, passou a salientar que o Convênio ICMS 26/03, autoriza aos Estados e Distrito Federal a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias, e de acordo com o § 1º, incisos I e II da Cláusula primeira do mencionado Convênio, a isenção fica condicionada ao desconto no preço do valor equivalente ao imposto dispensado, e à indicação no respectivo documento fiscal do valor do desconto.

Aduziu ainda que, a regra do mencionado Convênio foi introduzida no RICMS/97, conforme art. 32-B, vigente à época dos fatos, prevendo também, a necessidade de o contribuinte observar as condições fixadas em ato conjunto dos Secretários da Fazenda e da Administração. Dessa forma, o Estado da Bahia, no uso de suas atribuições estabeleceu as condições para a fruição do benefício da isenção concedida, mas que, as autoridades competentes não estabeleceram as condições para a fruição do benefício, o que foi objeto de análise no Parecer DITRI 2245/2005.

Concluiu que o autuado deveria recolher o imposto sem o benefício, haja vista que de acordo com o art. 11 do RICMS/97, *“Quando a fruição ou o reconhecimento do benefício fiscal depender de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação ou prestação sob condição”*.

Reportou-se à consulta formulada por outro estabelecimento através do Processo nº 050119/2005-8, que resultou Parecer DITRI de nº 2245/2005, fls. 41/42, datado de 28/03/2005, o que foi decidido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, estabelecendo que o autuado não se encontrava sob o manto dos efeitos inerentes à mencionada consulta.

Ao cabo dessas digressões, considerou que o Auto de Infração foi lavrado em decorrência do autuado não ter regularizado as operações realizadas no período fiscalizado, ou seja, não comprovou o pagamento do imposto exigido, concluindo pela procedência desta infração.

Quanto à Infração 2: Estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação, no período de abril a dezembro de 2005, conforme demonstrativo à fl. 8.

Entendeu que, em que pese o autuado ter alegado que comercializa com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a exemplo de água mineral, refrigerante e sorvete, as quais não integram o cômputo da receita bruta mensal, e ter afirmado que em relação às mercadorias objeto de substituição tributária, passou a realizar estornos de débito de ICMS, por entender que não faz sentido pagar novamente o imposto definitivamente quitado na fase anterior, foi constatado que os valores exigidos foram lançados pelo autuado em seu livro Registro de Apuração do ICMS como “outros créditos” ou “estorno dos débitos”, conforme cópias às fls. 17, 19, 21, 23, 25, 27, 29, 31 e 33 do PAF.

E que, assim sendo, traçou considerações de que, na adoção do regime de apuração do ICMS em função da receita bruta, o cálculo do imposto a ser pago mensalmente deve feito com base na aplicação de 5% sobre o valor da receita bruta do período (percentual vigente à época), e na receita bruta mensal não serão incluídos os valores das operações não sujeitas ao imposto por isenção ou não-incidência, bem como das operações tributadas pelo regime de substituição tributária por antecipação (RICMS/97, art. 504).

Mencionou o demonstrativo que o defendente acostou aos autos (fl. 76), que foram deduzidas das vendas brutas o valor das compras relativas às mercadorias sujeitas à substituição tributária. Entretanto, confrontando a mencionada planilha do autuado com a fotocópia do livro RAICMS (fls. 16 a 83), observou que os valores correspondentes a essas mercadorias foram lançados como entradas sem incidência do imposto.

Aduziu que o autuado alegou à fl. 147 que se encontra em situação excepcional, por força de contratos a que está submetido, não tendo como apontar em suas saídas as mercadorias já tributadas por substituição tributária, porque o contratante lhe ex fiscal de saída apenas a indicação “refeição completa”, sem es compõem.

Expôs que constatou que a defendente não trouxe aos autos qualquer prova de que incluiu os valores relativos às citadas mercadorias nas receitas brutas mensais, não cabendo ao órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração.

Por tais motivos, não acolheu as alegações defensivas, e considerou caracterizada a irregularidade apontada pelos autuantes relativamente ao estorno de débito realizado em desacordo com a legislação.

Quanto à Infração 3: Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês 11/2005.

Aduziu que, apesar do autuado alegar que o débito apontado já tenha sido objeto de parcelamento, mas até o final do prazo para apresentar impugnação não localizou os documentos comprobatórios o que teve, como consequência, a não comprovação do imposto exigido no lançamento, decidindo pelo não acolhimento das razões defensivas, inclusive quanto ao pedido para a juntada posterior dos documentos comprobatórios de sua alegação, posto que intempestiva.

Por derradeiro, mencionou que em relação à primeira infração, sobre o que autuado alega ter encaminhado consulta à SEFAZ, que conforme Acórdão JJJ Nº 0197-03/07 (fls. 114/119), da 1ª 3ª Junta de Julgamento Fiscal, foram julgadas procedentes as infrações 02 e 03 e nula a primeira infração por entender que o procedimento fiscal foi instaurado antes da resposta à consulta formulada pelo contribuinte.

Aclarou que, o autuante Paulo José Araponga Dória, apresentou nova informação à fl. 128, esclarecendo que o autuado não formulou consulta à Secretaria da Fazenda a respeito da isenção, tendo em vista que a consulta foi realizada pela empresa de inscrição 45.812.190, através do Processo nº 050119/2005-8, tendo sido respondido pelo Parecer nº 2.245/2005, e mesmo que o autuado tivesse feito a consulta, o resultado seria pelo não provimento da isenção pretendida.

Relatou que o autuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 143 a 149, contestando a Decisão da JJJ quanto às infrações 2 e 3, por isso, requereu a improcedência do presente Auto de Infração.

Mencionou que o defendente juntou a petição de fls. 162/163, no bojo da qual foi aduzido que, em relação à primeira infração, a consulta formulada pelo estabelecimento matriz é aproveitada pelas demais filiais em idêntica situação, afirmando tratar-se o entendimento dos autuantes de uma situação absurda, posto que teriam os grandes contribuintes, a exemplo dos supermercadistas, que instaurar dezenas de procedimentos para a solução de dúvida acerca da aplicação da lei tributária.

Reportou-se ao PARECER PGE/PROFIS às fls. 170/176, em relação às infrações 02 e 03, que opinou pelo Não Provimento do Recurso voluntário.

Seguidamente, explicitou que, conforme Acórdão CJF Nº 0292-11/08, deste Colegiado considerando que a consulta formulada através do Processo nº 050119/2005-8 o foi por outro estabelecimento, que não o do sujeito passivo de Inscrição Estadual nº 45.812.190; que o autuado não se encontrava sob o manto dos efeitos inerentes à consulta fiscal, e sim outro estabelecimento, a Primeira Câmara de Julgamento Fiscal considerou prejudicada a análise do Recurso Voluntário e decidiu devolver os autos ao órgão prolator da Decisão recorrida para julgamento do mérito da exigência fiscal constante da primeira infração.

Por fim, votou pela procedência do Auto de Infração.

Em seu Recurso Voluntário, de fls. 223/244, o recorrente apresentou as seguintes alegações:

1. Inicialmente arguiu a tempestividade do apelo em virtude da irratificação da Decisão de acórdão ter sido entregue à pessoa jurídica distinta, ou seja, o Hóspede recorrente presta serviços de refeição coletiva, e que por isso h

intimação a fim de corrigir a nulidade processual apontada, mas que, por motivo de economia e celeridade processual, passa a se considerar intimada em 08/01/2009, encerrando-se o prazo recursal no dia 18/01/09 prorrogado para o dia 19, seguinte, por ser uma segunda-feira.

2. Inerente à primeira infração, em síntese, arguiu que sempre agiu de boa-fé, não embolsando qualquer centavo dos valores injustamente apontados como evasão fiscal e que o procedimento adotado se coadunou com os interesses políticos e econômicos do próprio Estado da Bahia.

Afirmou que a isenção a que se refere o Convênio ICMS 26/03, de 04/04/2003, em verdade consistia na dispensa de 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 e que por isso a dita dispensa, consiste num 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 do imposto, e que, por isso mesmo, para o contribuinte, tal isenção não se tratou de uma dispensa fiscal, e que, em suma, o aludido convênio não trouxe qualquer espécie de benefício fiscal, criando apenas um meio de compensação entre o valor devido pelo fornecedor (ICMS) e o valor devido pelo Estado (preço do produto ou serviço adquirido).

Argumentou, ainda, que o dito convênio entrou em vigor na data de sua ratificação nacional, em 28/04/03, através do Ato Declaratório nº 05/03 e que no Estado da Bahia ocorreu através do Decreto nº 8.665/03, que acrescentou o artigo 32-B ao RICMS/97 ali transcrito, e que a partir dessa regulamentação interna, o recorrente nas vendas para este Estado, notadamente para os hospitais da rede estadual de saúde, passou a destacar o ICMS nas notas de saída realizando, em contrapartida, o desconto integral do valor do imposto no preço das mercadorias, em conformidade com o citado dispositivo, além de ter passado a indicar nos documentos fiscais o motivo da ausência do destaque do ICMS e do desconto no valor da venda, o que tudo foi devidamente cientificado ao autuante, após o que elaborou uma minuciosa planilha, estando tais assertivas comprovadas através da documentação residente nos autos, ou seja, que os preços praticados estavam com o desconto de 5% do valor original, correspondente ao ICMS não destacado na nota, e que apesar disso, o autuante insistiu que se tratava de caso de evasão fiscal.

Acrescentou que, o autuante assim agiu porque no referido Decreto nº 8.665/03, foi inserida uma disposição inexistente no texto regulamentado do dito convênio, ou seja, passou-se a exigir a edição de um ato conjunto dos Secretários da Fazenda e da Administração para fruição do benefício, concluindo que essa exigência extrapola o poder regulamentar, por ter imposto uma condição não prevista no texto regulamentado, daí que o Decreto nº 8666/03 não poderia extrapolar os limites dessa norma superior, inovando, sob pena de merecer ser expurgado do ordenamento na parte que o descumpriu.

Como reforço aos fundamentos ali lançados, transcreveu o decreto paranaense e o capixaba, enfatizando padecer o Decreto nº 8665/03 de vício neste particular, asseverando que a adoção da sistemática prevista no art. 32-B do RICMS/97, não significa deixar de recolher o ICMS, mas sim recolhê-lo por meio de espécie de compensação, e que olvidar essa realidade é praticar odiosa injustiça fiscal por estar cobrando o imposto em duplicidade. Além do que, afirmou que não pode o Estado, depois de ter gozado mansamente desse benefício, vir simplesmente desprezar essa realidade, considerando o procedimento incorreto e cobrando novamente o imposto, motivos estes que discorda da tese jurídica defendida no Parecer nº 2245/2005, oriundo da SEFAZ, Parecer esse que não tem o condão de legitimar tal cobrança, afirmando, por fim que é incontestável que não houve prejuízo aos cofres públicos, sendo, pois, totalmente improcedente a infração 1.

No tocante à infração 2, aduziu que se trata de empresa optante pelo Simples Nacional, em função da receita bruta e que comercializa, dentre outras, merc

substituição tributária, a exemplo de água, refrigerante, sorvete, que evidentemente não podem integrar o cômputo da receita bruta mensal, e que por isso passou a realizar estornos de débito do ICMS, situação esta que foi esclarecida ao autuante, tudo conforme demonstrado está na planilha anexa à impugnação, tendo tal preposto entendido haver ausência de previsão legal para esse estorno.

Insurgiu-se, ainda, arguindo que esse procedimento tem guarida no art. 504, V, “c”, 1, do RICMS/97, que trata das parcelas excluídas do conceito de receita bruta, sendo evidente que tratam-se de mercadorias sujeitas à substituição tributária que foram objeto do estorno de débito, não sendo utilizados como insumos ou ingredientes no preparo dos produtos fornecidos, e não podem e não devem, segundo a dicção legal, ser incluída no cálculo da receita bruta mensal, tendo, ao fazer tal explanação, transcrito acórdãos da 3ª JJF e da 2ª CJF nesse mesmo sentido.

Por fim, requereu a total improcedência da infração 2, posto que a referida autuação está por contrariar o preceito do art. 128 do CTN, os Protocolos ICMS 11/91 e 45/91 e, especificamente, para o regime de apuração do autuado, o art. 504, V, c, 1, do RICMS/97, requerendo, em arremate, se houvesse dúvida quanto ao teor da planilha, que fosse realizada diligência fiscal, a qual sequer, como disse, foi analisada no primeiro grau de julgamento.

A PGE/PROFIS, por intermédio de sua ilustre procuradora, Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, considerando as razões recursais, observou acuradamente que o Estado da Bahia está presente nas duas relações jurídicas, sendo uma como beneficiário da prestação de serviço de refeições hospitalares, e outra como sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

Observou, ainda, que, na cláusula 10.3 do contrato firmado entre o Estado da Bahia e o autuado – fl. 81 –, consta obrigação do Estado em “*verificar e aceitar as faturas emitidas pela contratada, recusando-as quando inexatas ou incorretas*”, acrescentando ainda que a questão da infração 1 ainda não havia sido enfrentada pelo CONSEF, finalizando que entendia imprescindível para fins de demonstração, no mínimo, da boa fé do autuado, que os autos fossem remetidos à Diretoria do HGE para prestar informações acerca dos questionamentos ali formulados, após o que daria o Parecer conclusivo.

Em Pauta Suplementar de 22/10/2009, este Colegiado indeferiu a diligência, nos termos do despacho de fl. 272, sob o entendimento de que todos os argumentos estavam devidamente esclarecidos, conforme documentação residente nos autos, indeferimento este que se encontra consignado no Livro de Atas de Sessões do CONSEF às fls. 41 verso, havendo equívoco material no expediente DILIGÊNCIA de fls. 270/271, que se inicia que foi deferida quando o correto é que foi indeferida.

A PGE/PROFIS, às fls. 273/276, reiterou os argumentos consignados no primeiro Parecer, passando a emanar o conclusivo, considerando que se trata de matéria complexa por envolver os princípios basilares do Direito Administrativo e Tributário, que lhe Pareceram negligenciados durante a instrução probatória.

Assim, afirmando, disse que o autuado utilizou-se da norma prevista no Convênio ICMS 26/03, tendo reduzido os valores das refeições fornecidas a este Estado, na mesma proporção em que reduziu o ICMS a ser recolhido, e que por estar o Estado participando de ambas relações jurídicas, torna o caso ainda mais atípico.

Disse que, por um lado, o Estado como contratante acatou as notas fiscais, nas quais consta a indicação expressa da redução da base de cálculo do ICMS, em face da redução do preço cobrado. E de outro, o Estado está por entender que essas notas não deveriam indicar essa redução da base de cálculo do tributo, pois não havia autorização dos Secretários nesse sentido, para que fosse gozado o benefício fiscal.

Constatou haver um paradoxo e citou lição administrativa do emir de Melo, que invoca o princípio da moralidade pública, o qual, de modo incoerente, causando insegurança aos administrados.

Como solução ao impasse, entendeu que pode ser resolvido sob o prisma da exegese literal do Decreto nº 8665/03, que regulamenta o Convênio ICMS 26/03 na Bahia, que ao seu ver não contém indicação alguma de que a autorização dos Secretários seja condição *sine qua non* para o exercício do benefício fiscal, e que no caso em análise, os substratos legais para tanto são os constantes no dito convênio.

Concluiu por discordar da posição do autuante que tem raiz no Parecer DITRI e da JJF, asseverando que nem o convênio e nem o decreto em comento elevam o ato específico dos Secretários de Estado à condição para obter o benefício fiscal, e que, em verdade, esse decreto estadual criou a possibilidade de haver na Bahia outras condições para tal fruição do benefício fiscal, além dos já previstos. E, uma vez não havendo nenhuma edição de ato conjunto SEFAZ/SAEB, por razões que não constam dos autos, as condições legais para fruição são exclusivamente as preconizadas no Decreto nº 8665/03, e como estas foram cumpridas, entende, não obstante haver a ausência de ato dos Secretários, o direito à isenção que deve ser assegurado pelo CONSEF, julgando improcedente a infração 01. Nesse último Parecer conclusivo, não houve opinativo quanto à infração 02, o que foi abordado no precedente, de fls. 170/176, pelo não provimento. E quanto à infração 03, nada foi dito ante o desinteresse do autuado em recorrer.

Acolhendo, sem ressalvas, esse opinativo, a douta procuradora assistente, em exercício, Dra. Sylvia Amoêdo, às fl. 277, manifestou-se pelo provimento do apelo, para julgar improcedente a infração 1.

VOTO

Acompanho, integralmente, quanto à primeira infração, o entendimento esposado pela d. PGE/PROFIS, o qual, diante do conjunto probatório residente nos autos, não poderia ser outro, em respeito aos princípios capitais e inafastáveis que regem a Administração Pública, notadamente, o da moralidade e o da segurança jurídica.

Da explanação da ilustre procuradora, constata-se que, no caso em exame, o Estado da Bahia mantém duas relações, sendo uma de índole tributária e outra civil, havendo um entrelace com consequências jurídicas, o que não pode ser olvidado, em socorro do princípio da boa-fé contratual.

Como visto, o Estado na condição de contratante, aceitou, integralmente, as notas fiscais onde consta expressamente à redução da base de cálculo do ICMS, reduzindo o preço respectivo, situação essa que, evidentemente, lhe favoreceu e beneficiou no curso de toda relação contratual.

A despeito disso, veio o mesmo Estado, posteriormente, considerar, incongruentemente, que em tais notas não deveria conter a indicação da redução da base de cálculo do ICMS, por ainda não ter havido a autorização dos Secretários nesse sentido, para que fosse gozado o benefício fiscal, concluindo, portanto, que o autuado não poderia valer-se da norma prevista no referido Convênio ICMS 26/03.

Logo, com respeito aos ditos princípios, da moralidade pública e da segurança jurídica, julgo que não pode o Estado se beneficiar, como contratante, pagando ao contratado o preço contratual reduzido *na mesma proporção do ICMS que seria recolhido sobre as refeições fornecidas* para, em seguida, mesmo tendo assim se beneficiado, vir a exigir o tributo, como se possível fosse desconsiderar a redução havida no preço do contrato administrativo, conduta que, inclusive atentaria frontalmente contra o princípio da boa-fé e lealdade que norteiam os contratos, em geral, mormente os da Administração Pública. Tal incongruência de atos emanados do mesmo ente público, teria o condão, insofismavelmente, de resultar em enriquecimento ilícito, o que há de ser frontalmente vedado.

A par disso, se essa tivesse sido a posição do Estado, haveria de como contratualmente obrigou-se na cláusula 10.3, como supra exp

não as considerou nem inexatas e nem incorretas. Por tudo isto, ante a constatação dessa incoerência, a implicar em duplicidade de exigência do ICMS.

Este é um aspecto, o outro consiste na ilação de que o aludido Decreto Estadual nº 8666/03, que tem por fito regulamentar o Convênio ICMS 26/03, para sua aplicabilidade no âmbito da Bahia, não poderia criar condições restritivas não estabelecidas na norma originária regulamentar, de hierarquia superior, posto que estaria alterando seu conteúdo para estreitar o campo de sua aplicação, o que consistiria não em regulamentação, mas sim em inovação.

Ademais disso, com acerto também o entendimento da d. Procuradoria ao afirmar que nem o convênio e nem o decreto elevam o ato específico dos Secretários de Estado para fruição do benefício fiscal. Mesmo porque, num exercício de lógica jurídica, o Estado da Bahia ao aderir como signatário de tal convênio, sem ressalvas, o fez, pois, anuindo com as condições ali estabelecidas, e que lhe competiria dentro do seu âmbito territorial, regulamentá-las, para correta aplicação.

Acrescente-se, ainda, que mesmo que preciso fosse a assinatura conjunta de tal ato pelo Secretariado- SEFAZ e SAEB -, certo é que houve renúncia implícita, a resultar na integral anuência aos termos do referido Convênio em comento, tudo a desconfigurar o entendimento de que, para legitimar tal fruição do benefício, far-se-ia precisa a adoção desse ato específico.

Por tais fundamentos, voto pela improcedência da Infração 1, para alterar a Decisão de Primeira Instância.

Adentrando o mérito relativo à infração 2, do exame dos autos, não obstante o recorrente afirmar que se trata de empresa optante pelo regime de apuração do ICMS em função da receita bruta, e que comercializa em sua atividade de fornecimento de refeições, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a exemplo de água, refrigerante, sorvete, objetos de substituição tributária, cujo imposto já foi pago definitivamente na fase anterior, reconheceu, às fl. 148, expressa e inequivocamente, e que essa opção – de estorno – não está formalmente coadunada com o RICMS/97, mas que assim o fez, como *“única forma capaz de manter a integridade do regime de substituição tributária do ICMS”*.

E ainda arrematou, dizendo que, se agisse de modo diverso, estaria lhe sendo cobrado novamente o mesmo imposto que foi quitado na fase anterior, concluindo que os julgadores deveriam se curvar ao princípio maior do Direito Tributário, que é a justiça fiscal.

Ora, como exposto está, foi o próprio sujeito passivo que claramente reconheceu que o estorno sob exame não se compatibiliza com o RICMS/97, não mais necessitando de provas outras, além das residentes nos autos para essa conclusão, sendo desnecessário e postergatório o pedido infundado de diligência feito pelo autuado.

Sabidamente, o Direito Tributário é subordinado à tipificação cerrada, não merecendo acolhida a sua irresignação, insubsistente que é, ante a ausência, por si mesmo reconhecida, de tipificação legal nesse sentido que autorizasse o dito estorno, tendo o recorrido agido em confronto ao disposto nos artigos 112 e 113, do RICMS, entendimento este que se harmoniza com o esposado pela d. Procuradoria às fl. 175.

A par disso, como acuradamente expendido nesse douto opinativo, não houve a produção de prova elisiva, mas apenas mera alegação pelo recorrente, de que o contratante – Estado da Bahia -, exigiu-lhe no contrato de fornecimento de refeição, que fizesse constar na nota fiscal de saída, respectiva, apenas a indicação de “refeição completa”, sem especificação dos produtos que a integram.

Essa ausência de prova pelo contribuinte foi também constatada pelos julgadores de primeiro grau, mais especificamente às fl. 207, de que não há comprova-
sujeitas ao regime de substituição tributária tenham efetivamente
brutas mensais.

Guiando-me pelo que dos autos se extrai, voto pela procedência da infração 2, acompanhando também neste sentido, o d. Parecer da PGE/PROFIS, e confirmando a Decisão de primeiro grau neste ponto.

No tocante à infração 3, não foi objeto de insurgência recursal, mantida conforme o comando decisório de primeiro grau.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE a infração 1. Mantidas as demais infrações.

VOTO EM SEPARADO

Concordo com a conclusão do voto da nobre Relatora, cumprindo-me, contudo, acrescentar alguns fundamentos em reforço ao provimento do Recurso Voluntário no que concerne à infração 1, da presente autuação, que, como visto reiteradas vezes, trata da falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Segundo a acusação fiscal, o sujeito passivo efetuou operações de saídas de mercadorias tributáveis para órgãos da administração pública estadual, utilizando indevidamente a isenção prevista no art. 32-B, do RICMS/97, que, ao regulamentar as disposições do Convênio ICMS 23/06, fez menção a *“condições fixadas em ato conjunto dos secretários da Fazenda e da Administração”*.

E foi justamente a falta desse ato conjunto que fundamentou a exigência contida no item 01, desta autuação.

Feitos esses breves esclarecimentos, é forçoso reconhecer que a matéria objeto da lide administrativa trata de isenção no âmbito do ICMS, devendo, portanto, ser observadas as normas constitucionais que tratam do tema, em especial o art. 155, §2º, XII, g, que atribuiu à Lei Complementar a função de regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Consoante entendimento uniforme da jurisprudência pátria, a Lei Complementar referida na Constituição Federal é a de nº 24, de 07/01/1975, que foi recepcionada pela nova ordem constitucional.

A referida Lei, no art. 4º, estabelece que o Poder Executivo de cada Unidade da Federação, no prazo de 15 (quinze) dias a contar da publicação do Convênio, publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando ratificação tácita a falta de manifestação no prazo assinalado; o §2º, do mesmo artigo 4º, considera rejeitado o convênio que não é ratificado, expressa ou tacitamente.

O art. 7º trata da força cogente dos convênios ratificados e o art. 8º estabelece sanções para o descumprimento das normas firmadas pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Por fim, deve-se salientar que o art. 10, da multicitada Lei Complementar nº 24/75, dispõe que, nos casos de concessão unilateral de anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos e ampliação de prazos de recolhimento do ICMS, o Convênio definirá as condições gerais para outorga dos benefícios.

A leitura de todos esses dispositivos nos leva a duas conclusões.

A primeira delas, de que há duas espécies de convênios, os impositivos, que são de ratificação obrigatória, e os autorizativos, cuja ratificação é facultativa. Nesse último caso, contudo, não estabelece a lei complementar, em nenhum de seus dispositivos, a possibilidade de modificação das normas do convênio.

Aliás, de outra forma não poderia ser, não apenas porque a modificação do Estado representaria afronta à própria Constituição Federal (os

competência atribuída, com exclusividade, ao Conselho Fazendário – CONFAZ), mas sobretudo porque haveria um fomento à famigerada e combatida guerra fiscal (cada Estado poderia definir unilateralmente o âmbito de incidência do benefício instituído pelo convênio, relativizar condições etc.).

Apenas nos casos de concessão unilateral de anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos e ampliação de prazos de recolhimento do ICMS, fala a Lei Complementar nº 24/75 que o Convênio fixará as condições gerais, permitindo concluir que, exclusivamente nesses casos (redundância proposital), poderiam as Unidades da Federação estabelecer suas condições específicas e, mesmo assim, observadas as regras gerais e os fins colimados pelo convênio.

A segunda conclusão a que fiz referência é que, uma vez ratificado o convênio, deve a Unidade da Federação dar cumprimento às respectivas disposições, sob pena de incorrer nas sanções estabelecidas na Lei Complementar nº 24/75.

Transpondo essas conclusões para o caso concreto, fica claro que o Convênio ICMS 26/03, que ***“autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias”***, é autorizativo e, assim, poderia ser ou não ratificado, sem, entretanto, acrescentar condições à fruição da isenção instituída, até mesmo porque no §1º, da Cláusula Primeira, já foram estabelecidas as condições que os Estados e o Distrito Federal, em reunião, entenderam justas e necessárias, a saber: o desconto no preço do valor equivalente ao imposto dispensado; a indicação, no respectivo documento fiscal, do valor do desconto; e a comprovação da inexistência de similar produzido no país, na hipótese de mercadorias importadas.

Assim, com os olhos voltados para o primado da presunção de legitimidade dos atos normativos e, ainda, considerando que, uma vez ratificado, o Convênio torna-se obrigatório, é de se firmar o entendimento de que o Estado da Bahia não quis inovar, nem se contradizer, nem incorrer em inconstitucionalidade, ao regulamentar o Convênio ICMS 26/03 e estabelecer, no art. 32-B, do RICMS, que o sujeito passivo deveria observar as condições fixadas em ato conjunto dos secretários da Fazenda e da Administração.

Ou seja, para preservar o ato de ratificação, a legalidade e a competência constitucional para estabelecer isenções no âmbito do ICMS, deve-se concluir que o ato conjunto a que faz referência o RICMS não constitui condição *sine qua non* para fruição do benefício.

Ademais, não se pode olvidar que o art. 32-B, do RICMS, fala em observar as condições do ato conjunto; ora, se não havia, na data dos fatos geradores, o referido ato conjunto, não há igualmente condições a serem observadas, ficando, apenas, aquelas constantes do Convênio ICMS 23/06 e que também foram repetidas no art. 32-B, do RICMS.

Nas circunstâncias, somando-se as considerações que faço sob o prisma legalista neste voto em separado aos demais fundamentos já delineados pela nobre relatora, que nos levam a importantes reflexões, filio-me ao entendimento majoritário pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a decisão de primeira instância e julgar improcedente a infração 1.

VOTO DISCORDANTE (Em relação à Infração 1)

Em que pese o voto exarado pela douta Relatora e pelo Relator do voto em separado, discordamos dos mesmos quanto à infração descrita no item 1 da peça inicial da autuação, por entendermos que o afastamento da referida exigência fiscal contraria a legislação pertinente, pelos seguintes motivos, abaixo expostos de forma itemizada;

- I. Não há que se confundir a relação tributária com a relação civil, pois ambas têm natureza distinta e se sul também distintos, como é cediço. Afirmar que não caberi

- devido e não recolhido pelo contribuinte, por ter o Estado, na sua relação contratual com o recorrente, supostamente recebido os produtos fornecidos com redução de valores pela dispensa do ICMS, é, data máxima venia, um equívoco e uma temeridade, já que ocorrido o fato gerador do imposto não pode o mesmo ser dispensado sem previsão legal, bem como não há sequer prova nos autos de que tal redução de fato ocorreu, para que se alegue “duplicidade de exigência do ICMS” ou “enriquecimento ilícito”, expressões utilizadas pela digna Relatora, além do que eventual desídia do agente público em não aferir a exatidão dos preços dos produtos cujo fornecimento tem lastro em contrato de licitação não pode ser erigida a fato excludente da tributação, sendo passível, apenas, de responsabilização no âmbito próprio;
- II. Por outro lado, ainda é necessário consignar que não há prova nos autos de que de fato o recorrente efetuou o desconto integral do valor do imposto dispensado no preço das mercadorias, na forma prevista no art. 32-B do RICMS-BA, como alega o autuado e como afirmou a PGE/PROFIS em seu opinativo, o que foi repetido pela Relatora sem que haja lastro probatório no presente processo para tais afirmações. Registre-se que a mera observação no corpo do documento fiscal de que o referido desconto foi efetuado não faz prova neste sentido;
- III. Quanto à afirmativa da Relatora de que o Decreto nº 8.665/03 teria inovado em relação ao Convênio ICMS 26/03, e, portanto, não poderia ser aplicado, devemos de logo pontuar que o art. 167, inciso III do RPAF/BA, expressamente determina que não cabe ao órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, vedação esta que, infelizmente, não foi observada neste julgamento, tendo sido olvidada pela própria PGE/PROFIS;
- IV. Ainda quanto à afirmação acima citada, também devemos pontuar que a redação do Decreto nº 8.665/03 é muito clara quando determina as condições para fruição do benefício em tela ao consignar expressamente que *“são isentas do ICMS as operações internas relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias, observadas as condições fixadas em ato conjunto dos secretários da Fazenda e da Administração,” e desde que: (Conv. ICMS 26/03) I - o valor de oferta do produto apresente desconto no preço equivalente ao imposto dispensado e o valor líquido para pagamento, a ser indicado na nota fiscal, corresponda ao de oferta sem imposto, salvo alterações relativas a reajustes de preço autorizados pela legislação pertinente e previstos em contratos; II - haja indicação, no respectivo documento fiscal, do valor do desconto; ”*
- V. Resta cristalino, portanto, que são três as condições fixadas pelo referido ato normativo: **existência do ato conjunto, dedução do preço e indicação na nota fiscal do valor do referido desconto.** Não há outra leitura a ser feita. Como colocamos acima, não cabe a este órgão julgador negar vigência ao referido decreto que, de maneira clara, evidente, explícita, repetimos, traz as três condições para usufruto do benefício isencional em referência. Equivocada, portanto, a afirmação da PGE/PROFIS, repetida pela douta Relatora, no sentido de que *“..nem o convênio e nem o decreto elevam o ato específico dos Secretários de Estado para fruição do benefício fiscal”*, porquanto dissociada da simples leitura da norma, sem qualquer esforço hermenêutico;
- VI. A falta do atendimento de qualquer uma destas condições torna inaplicável a isenção em tela, como determina o art. 11 do RICMS/BA, repetindo máxima reconhecida no âmbito tributário: *“Quando a fruição ou o reconhecimento do benefício fiscal depender de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação ou prestação sob condição.”* E de fato, as condições exigidas são elementos de eficácia técnica ou jurídica da norma de isenção ganha força e as condições funcionam, efetivamente, como mecanismos de

Assim, totalmente equivocada a conclusão do digno Relator do voto em separado, repetindo colocação da PGE/PROFIS, ao afirmar que a falta do ato conjunto não constitui condição *sine qua non* para fruição do benefício e ainda que “*se não havia, na data dos fatos geradores, o referido ato conjunto, não há igualmente condições a serem observadas, ficando, apenas, aquelas constantes do Convênio ICMS 23/06 e que também foram repetidas no art. 32-B, do RICMS*”.

- VII. Por fim, quanto aos convênios autorizativos, espécie a que pertence o Convênio ICMS 26/03, equivoca-se o ilustre Relator quando conclui, após brilhante exposição sobre o tema, que não poderiam os Estados acrescentar condições à fruição da isenção por estes instituídas, e isto porque nada impede que os entes tributantes veiculem outras condições, além das previstas no acordo interestadual, notadamente aquelas com perfil de controle, a fim de impedir eventuais fraudes com a desoneração fiscal, cumprindo o Fisco o seu papel de controle sobre as atividades do contribuinte beneficiário e, ao mesmo tempo, possibilitando a eficácia exigida na norma de isenção, caso do referido ato conjunto.

Assim, diante das razões ora esposadas, somos pela PROCEDÊNCIA da infração descrita no item 1 da autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à primeira infração e, por unanimidade em relação às demais infrações, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108883.0050/06-9**, lavrado contra **MULTIPLUS – RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.754,14**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “b” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR/EM SEPARADO (Em relação à infração 1) – Conselheiros (as): Alessandra Brandão Barbosa, Valnei Sousa Freire, Fernando Antonio Brito Araújo, Fábio de Andrade Moura e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO DISCORDANTE (Em relação à infração 1) – Conselheira: Sandra Urânia Silva Andrade.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de maio de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDAO BARBOSA – RELATORA

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO EM SEPARADO (Em relação à infração 1)

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO DISCORDANTE (Em relação à infração 1)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS ALBUQUERQUE DE SENTO SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS