

PROCESSO - A. I. N° 108883.0028/12-8
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - MULTIPLUS RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0124-03/13
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 26/12/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0401-11/13

EMENTA: ICMS. ISENÇÃO CONDICIONAL. FORNECIMENTO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. O art. 155, § 2º, XII, “g” da CF/1988 refere-se a isenções, incentivos e benefícios fiscais. Uma vez tomado como fundamento para negar a existência de convênios autorizativos concernentes a isenções, serviria também para afastar do mundo jurídico os convênios autorizativos atinentes a incentivos e benefícios fiscais, conferindo-lhes, a todos, natureza impositiva, o que é inadmissível. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra Decisão da 3ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0124-03/13), que julgou Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/09/2012 para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 300.182,37, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II “a” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de falta de recolhimento, em razão da ocorrência de operações tributáveis qualificadas como não tributáveis, regularmente escrituradas.

A exigência decorre de saídas de mercadorias tributáveis para órgãos da administração pública estadual (Convênio ICMS 26/2003), com a utilização indevida, na ótica da fiscalização, da isenção prevista no art. 32-B do RICMS/1997, entendimento chancelado no Parecer GECOT/DITRI de fl. 127.

A referida isenção, de acordo com a cláusula primeira, § 1º do Convênio, é condicionada à concessão de desconto (em montante idêntico ao do tributo dispensado), à identificação no documento fiscal e à inexistência de similar produzido no País nos casos de importação.

O art. 32-B, oriundo do Decreto nº 8.665/2003, que regulamentou o sobredito acordo interestadual, estabeleceu a necessidade de ato conjunto dos Secretários da Fazenda e da Administração para a fruição do benefício.

A JJF apreciou a lide na Pauta de 22/05/2013 (fls. 162 a 171) e o ilustre relator prolatou o voto abaixo transcrito, unanimemente acatado pelos demais membros.

“As matérias trazidas pelo presente lançamento de ofício foram objeto de resoluções anteriores tanto da JJF como da CJF onde foram emitidos votos com conclusões diversas e que apresentaram variadas interpretações sobre o mesmo tema.

Tenho diante das mencionadas decisões muito pouco a acrescentar sobre os assuntos ali discutidos restando-me apenas, posicionar-me sobre cada um deles.

Quanto a questão da decadência entendo que a contagem do prazo relaciona-se com o fato de considerarmos que a anulação do lançamento anterior ocorreu com fundamento na ocorrência de um vício formal ou não. Neste viés acompanho a posição do autuante no sentido de que o fato da inobservância do impedimento legal por parte da fiscalização de exercer ação fiscal em relação a contribuinte “sob consulta” é uma questão de natureza formal. Não houve neste espectro nenhuma abordagem sobre o objeto da autuação mas simplesmente a não observação ao rito determinado pela legislação processual tributária estadual. Concluo assim, que neste ponto o lançamento foi realizado dentro do prazo legal não tendo ocorrido a decadência do direito do Estado de efetuá-lo.

Um outro assunto que emerge deste lançamento como também ocorreu no anterior, é qual a interpretação mais adequada para entendermos a natureza jurídica ou para alguns qual o regime jurídico dos Convênios concessivos de isenção. Neste aspecto concordo com algumas colocações manifestadas no voto vencedor do PAF anterior (AI nº. 108883.0055/06-0) e um outro voto que foi dado no mesmo sentido, em separado, ambos emitidos por membros da 1ª. CJF.

Como sabemos os Convênios concessivos de isenção no âmbito do ICMS decorrem de exigência constitucional - 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. Atendendo a referida exigência foi aprovada a Lei Complementar nº 24, de 07/01/1975, e que embora tenha sido editada na vigência do antigo ICM foi totalmente recepcionada pela Constituição Federal de 1988.

A sistemática legal adotada por esta norma estabelece prazos para que o Poder Executivo de cada Estado ratifique ou rejeite através de Decreto o quanto acordado. Expresso apenas a minha discordância quanto a esta forma normativa de ratificação pois entendo que somente a lei, e lei específica, poderia fazer ingressar no mundo jurídico uma norma isentiva, ex vi do art. 150, §6º da Constituição Federal. Mas não tem sido este o entendimento jurisprudencial que tem aceito de forma pacífica o uso de instrumentos do poder executivo para tratar de matéria com reserva legal. Um tema que sempre surge quando da discussão destes convênios diz respeito ao seu caráter impositivo ou autorizativo. Ouso discordar daqueles que fazem esta classificação. Entendo que se o convênio trata de isenções ele é exclusivamente impositivo. Não vejo como um Estado que firma um acordo deste tipo e o ratifica de forma explícita ou não, pode estar também, "autorizado" a não implementá-lo. Seria, smj, uma posição contrária a uma interpretação sistemática que tem como objetivo a harmonização tributária entre os Estados e representaria, como aliás, tem representado, um combustível para a questionável "guerra fiscal". Reitero portanto que em matéria de isenção todos os convênios são impositivos.

Nesta linha complemento a minha interpretação entendendo que o Convênio concessivo de isenção enquanto norma fundante da norma tributária estadual, não poderá ter o seu conteúdo modificado. Pensar de forma contrária é estender aos Estados um poder que lhe fora retirado, em nome da harmonização tributária, de estabelecer condições não impostas pelo acordo interestadual. E aqui transcrevo a conclusão do voto em separado do Cons. Fábio de Andrade Moura com o qual concordo inteiramente: "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."

Devemos fazer também uma breve reflexão sobre os importantes aportes trazidos pela Cons. Sandra Urânia e que foram colacionados pelo autuante. Inicialmente entendo que embora não se confundam a relação tributária e a relação contratual de natureza civil podem sim, estar relacionadas. E é, data vénia, o que ocorre no presente caso. O Estado não pode agir como um simples consumidor de bens de terceiros. Cabe a ele, inclusive por força de leis reguladoras do sistema de compras governamentais, verificar a regularidade fiscal dos seus fornecedores. Há sim provas nos autos que houve redução do preço em função da isenção concedida e a observação no corpo do documento fiscal a demonstra. Trata-se, de forma diversa como expressou a digna Julgadora de uma inovação trazida Decreto nº 8.665/03 em relação ao Convênio ICMS 26/03, e, portanto, não poderia ser aplicado. O disposto no art. 167, III do RPAF/BA, que expressamente determina que não cabe ao órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, deve ser interpretado dentro do sistema jurídico no qual insere-se também a exigência de serem observadas todas as normas que dizem respeito a matéria. Conflito meramente aparente e que pode ser resolvido com uma simples interpretação. Ou seja ao impor uma nova exigência para concessão de uma isenção trazida por um convênio o Poder executivo poderá apenas instrumentalizar melhor os seus controles mas não impedir a concretização da norma. Diga-se de passagem concretização esta que o beneficia. Observo por questão de fidelidade ao direito posto que até hoje não foi editado o mencionado Ato Conjunto. Não se trata de negar vigência ao referido Decreto e sim reconhecer como o fez a PGE/PROFIS, de que ".nem o convênio e nem o decreto elevam (exigem) o ato específico dos Secretários de Estado para fruição do benefício fiscal". Nesta mesma linha também considero inaplicável o entendimento de que se tratando de uma isenção condicional não tenham sido observadas todas as exigências para sua fruição. Induvidoso que se trata de uma isenção condicional. Mesmo com todo o aparato doutrinário e jurisprudencial sobre esta matéria concordamos com a sua existência e entendemos que a hipótese em discussão é um caso típico de isenção condicional e que a inobservância destas condições conduziria a exigência do lançamento e do pagamento não realizado. E como colocou a Sra. Julgadora no mencionado PAF anterior : "as condições exigidas são elementos de eficácia técnica ou jurídica da norma isentiva, e somente quando do preenchimento destas a norma de isenção ganha força e cumpre seu papel, sendo que as condições funcionam, efetivamente, como mecanismos de eficácia da norma de isenção." Ocorre porém no presente caso o que foi posto pelo Parecer da PGE: "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".

E a guisa de conclusão sobre o tema ratificamos a nossa posição de inexistência dos denominados "convênios autorizativos" em matéria de isenção de ICMS. Isto não significa que os Estados no uso de sua ação

regulamentadora estejam impedidos de estabelecer medidas fiscalizatórias a fim de controlar ou mesmo impedir eventuais fraudes com a desoneração fiscal. Porém, no cumprimento do seu papel não pode acrescer condições não previstas na norma fundante.

Também merece um comentário a afirmação do autuante de que “a justeza da ação fiscal se alicerça na resposta à consulta efetuada pelo Contribuinte, de acordo com cópia do Parecer anexado”. Este “alicerce” diz respeito à vinculação ou não do contribuinte ao conteúdo da resposta à consulta formulada. Entendo que na legislação tributária a exigência de adequar-se ao conteúdo da resposta não atinge obrigatoriamente o conselente. Este poderá ou não adequar-se ao conteúdo da resposta assumindo logicamente os riscos decorrentes da sua própria interpretação. No caso em espécie o contribuinte não obedeceu ao conteúdo da resposta à consulta mas sua atitude decorreu de uma outra interpretação que trouxe à própria administração através do mecanismo da impugnação logrou coincidir com o pensamento do contencioso administrativo estadual.

Entendo por fim que, quanto ao mérito, este lançamento deve ser considerado improcedente pois foi observado quando da fruição do benefício os requisitos exigidos pela norma concessiva e transcritos para a legislação estadual”.

Consta do julgamento de piso o seguinte “**VOTO EM SEPARADO**”.

“O presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento de ICMS em razão de o autuado ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas. Saídas de mercadorias tributáveis para órgãos da administração pública estadual, utilizando indevidamente a isenção prevista no art. 32-B do RICMS/97, em vigor à época dos fatos.

Observo que a matéria tratada neste PAF foi objeto de julgamento por este julgador, em relação ao Auto de Infração de nº 108883.0050/06-9, tendo sido apresentada a conclusão de que se trata de operação efetuada com benefício fiscal que dependia de condição, e não sendo esta satisfeita, o tributo é devido no momento em que ocorreu a operação sob condição, conforme Acórdão JJF Nº 0365-03/08.

Trata-se da matéria complexa, haja vista que o Estado da Bahia é signatário do Convênio ICMS 26/03 anuindo com as condições estabelecidas no mencionado Convênio. Entretanto, por meio do Decreto 8.665/03, acrescentou outras condições para fruição do benefício, que deveriam ser fixadas em ato conjunto dos secretários da Fazenda e da Administração.

Apreciando Recurso Voluntário contra Decisão proferida por esta 3ª JJF, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deu provimento ao mencionado Recurso (ACÓRDÃO CJF Nº 0153-11/10), modificando a Decisão recorrida, tendo em vista que no voto vencedor foi apresentada a conclusão de que “nem o Convênio 26/03, nem o Decreto Estadual 8666/03 elevam o ato específico dos Secretários de Estado para fruição do benefício fiscal”. O relator acrescenta, 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”.

No voto discordante constante do ACÓRDÃO CJF Nº 0153-11/10, foi apresentado o entendimento de que houve equívoco do relator ao afirmar que “a falta do ato conjunto não constitui condição sine qua non para a fruição do benefício”, e que “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”. Portanto, se constata que a matéria ainda não está totalmente pacificada no âmbito da SEFAZ, existindo posicionamentos divergentes como mencionado neste voto.

Vale salientar que de acordo com o art. 167, inciso III, do RPAF/BA, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado por autoridade superior. Entretanto, considerando a reforma do julgamento proferido por esta Junta de Julgamento Fiscal, por meio do ACÓRDÃO CJF Nº 0153-11/10 (Decisão não unânime), acompanho o voto do ilustre relator deste PAF, de que deve ser considerado improcedente o presente Auto de Infração”.

Em virtude de a desoneração do contribuinte ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, “a” do RPAF/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 3ª JJF recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão nº 0124-03/13.

VOTO

Inicialmente, uma vez que será apreciado o mérito da lide, é preciso registrar que a prejudicial de decadência não foi devolvida à segunda instância, pelo que sobre ela não me pronunciarei.

Apesar dos variados e significativos fundamentos apresentados na Decisão recorrida, peço

licença para discordar da mesma, por conceber que contraria a legislação em vigor, consoante passarei a expor.

Primeiramente, de acordo com o que registrou em voto vencido a então conselheira Sandra Urânia, no Acórdão CJF 0153-11/10, ao tratar de matéria idêntica (fls. 113 a 115), não é possível confundir relações jurídicas tributárias com contratuais, pois estão submetidas a princípios e regras diferentes e possuem naturezas distintas.

Com efeito, afirmar que o gravame em enfoque não é devido porque o Estado recebeu descontos nas suas aquisições do recorrente é uma temerária inversão de valores, que transforma em letra morta o disposto no caput do art. 32-B do RICMS/1997, o qual exige ato conjunto dos Secretários da Fazenda e da Administração (na redação em vigor à época), e leva à ilegítima situação na qual a avença revoga a norma, neste caso a de direito tributário, de natureza imperativa, cogente.

“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 - inexista 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”.

Assinale-se que o art. 167, III do RPAF/1999 dispõe que não cabe ao órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, proibição esta não observada na Decisão recorrida.

Além disso, o mero destaque no corpo dos documentos fiscais não comprova que a sociedade empresária efetuou o desconto integral do imposto dispensado no preço das mercadorias, pois não foram trazidos aos autos, por exemplo, os comprovantes dos respectivos valores de mercado. Assim, os destaques de 5% não se prestam para comprovar o preenchimento dos requisitos, seja do Convênio ICMS 26/2003, seja do art. 32-B do RICMS/1997.

Concluiu o digno relator “*a quo*” que Convênio concessivo de isenção é norma fundante da legislação tributária estadual, que não pode ter o seu conteúdo modificado, posto que o art. 155, § 2º, XII, “g” da CF/1988 atribui 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. Em razão desse preceptivo constitucional, julgou com base na tese de que não existem convênios autorizativos na seara da isenção.

Com a devida vénia, entendo que as razões acima não procedem, inclusive por afrontarem o pacto federativo e por retirarem dos Estados a competência legislativa plena atinente aos tributos que lhes foram outorgados pela Constituição.

Ademais, o art. 155, § 2º, XII, “g” da CF/1988 refere-se a isenções, incentivos e benefícios fiscais. Uma vez tomado como fundamento para negar a existência de convênios autorizativos concernentes a isenções, serviria também para afastar do mundo jurídico os convênios autorizativos atinentes a incentivos e benefícios fiscais, conferindo-lhes a natureza impositiva pretendida pelo sujeito passivo e admitida pela JJF, o que é inadmissível sob o prisma jurídico.

Por fim, reiterando que não cabe a esta CJF negar vigência ao Decreto nº 8.665/2003, que fixou a redação em vigor à época das ocorrências do art. 32-B do RICMS/1997, resta salientar que não procede a isenção pretendida pelo recorrente, por falta de atendimento aos requisitos, o que afirmo com supedâneo no art. 11 do mesmo Regulamento.

“Art. 11. 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”.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108883.0028/12-8**, lavrado contra **MULTIPLUS RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$300.182,37**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS