

A. I. N° - 108883.0028/12-8
AUTUADO - MULTIPLUS RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA.
AUTUANTE - PAULO JOSÉARAPONGA DORIA
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
INTERNET - 10/06/2013

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0124-03/13

EMENTA: ICMS. ISENÇÃO CONDICIONAL. FORNECIMENTO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS AO SETOR PÚBLICO. As condições estabelecidas para concessão de isenções em Convênio com fundamento na Lei Complementar 24/75 devem ser integralmente respeitadas. Norma estadual que recepciona isenção convenial não pode estabelecer novos critérios materiais para sua fruição. Infração elidida. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O lançamento de ofício foi lavrado contra o contribuinte em epígrafe ao qual foi imputado o cometimento de infração tributária por deixado de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas sujeitando-se em consequência à penalidade prevista no Art. 42, II, “a” da Lei 7.014/96.

A autuante através de advogados legalmente habilitados apresenta tempestivamente sua impugnação e seus argumentos defensivos podem ser assim, resumidos:

Inicialmente observa que a autuação abrange o período de outubro de 2003 a novembro de 2004 e que em 18/12/2006, a impugnante foi intimada da lavratura do Auto de Infração nº. 108883.0055/06-0 (doc. 02), cuja Infração 01, conforme se pode observar, cobrava-lhe exatamente o mesmo crédito tributário objeto da autuação ora impugnada. Acrescenta que na descrição dos fatos do citado Auto, lavrado em 2006, notadamente em relação à Infração 01, os Auditores consignaram que nos “EXERCÍCIOS DE 2003 e 2004 – Deixou de recolher ICMS 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.”

Sobre esta imputação a autuada apresentou sua Impugnação Administrativa (doc. 03), arguindo que, em 04 de abril de 2003, foi celebrado o Convênio ICMS nº. 26/2003 que autorizou “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”. Relembra que: “conforme exposto naquela defesa, a referida “isenção” consistia na dispensa do pagamento do ICMS incidente nas operações 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.”

Aduz que “em que pese a manifesta boa-fé da Autuada, os Auditores insistiram em tratar a ausência de destaque do ICMS como se fosse mero não recolhimento do tributo, desconsiderando, assim, o procedimento adotado pela Impugnante, ainda que o valor não destacado tivesse se revertido integralmente ao próprio Estado da Bahia, na forma de desconto nas compras efetuadas”. Observa que previamente à lavratura daquele Auto de Infração, impende destacar que a Autuada formulou, em 23.03.2005, Consulta à Sefaz com o propósito de obter uma resposta formal acerca da validade ou não do procedimento adotado e a resposta resultou no Parecer nº. 2245/2005, no sentido da impossibilidade de utilização do referido “benefício”, ante a inexistência da edição de um ato conjunto dos Secretários da Fazenda e da

Administração, exigido pelo Decreto nº. 8.665/03, que regulamentou o Convênio nº. 26/03, acrescentando o art. 32-B ao RICMS. Contudo, continua a autuada: “*a empresa somente foi regularmente cientificada daquele Parecer em 27.03.2007, conforme pode ser constatado no sistema interno da SEFAZ de Controle de Pareceres Tributários – CPT (doc. 04), ao passo que a intimação da lavratura daquele Auto de Infração ocorreu em 18.12.2006.*” Os fatos aqui narrados foram reconhecidos e consequentemente o Auto de Infração sob o fundamento disposto no Art. 62,III do RPAF foi julgado parcialmente procedente pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que acolheu integralmente a alegação de nulidade absoluta da Infração (Acórdão JJF nº. 0212-03/07 anexo - doc. 06), decisão esta que foi confirmada pela 2ª CJF através do Acórdão CJF nº. 0263-12/10 – (doc. 07), “*tendo o débito objeto desta Infração sido extinto naquela oportunidade.*”

Entende que diante do ocorrido o Auto de Infração “ora impugnado constitui um refazimento daquela autuação original, do ano de 2006” que entretanto não poderia ter sido realizado já que o débito objeto do lançamento já se encontra fulminado pela decadência. Refere-se em seguida a *inaplicabilidade do art. 173, II, do CTN*. Observa “que os fatos geradores objeto desta nova autuação remontam ao período de outubro de 2003 a novembro de 2004, ao passo que a intimação da lavratura do Auto somente se deu em 31/10/2012 e que certamente o autuante aplicou o art. 173, II, do CTN que transcreve. Entende que a aplicação deste dispositivo legal somente ocorre naquela hipótese em que “*a nulidade do lançamento se deu pelo reconhecimento de um vício formal, isto é, um vício que atinge a forma do ato praticado.*” E acrescenta: “*verifica-se, a partir da análise da essência do erro cometido pela Fiscalização na autuação anterior, que culminou na sua decretação de nulidade, que o vício não foi simplesmente formal, já que se praticou um ato atentatório ao devido processo legal, uma vez que foi manifestamente desrespeitada a regra contida no art. 62, III, do RPAF/99.*” “*Deste modo, por não ter ocorrido um simples “vício formal”, não poderia se valer a Fiscalização da norma contida no art. 173, II, do Código Tributário Nacional, que possibilita a recontagem do prazo decadencial, de 05 (cinco) anos, a partir da decisão definitiva que anulou o ato pela constatação de tal vício.*”

Requer a improcedência do Auto de Infração e a sua extinção, em face da ocorrência da decadência tributária, na forma do art. 156, V, do CTN.

Sobre o mérito diz que sempre agiu “*em manifesta boa-fé, não embolsando qualquer centavo dos valores injustamente apontados como evasão fiscal. Ao revés disso, o procedimento por ela adotado se coadunou perfeitamente aos interesses políticos e econômicos do próprio Estado da Bahia.*” Refere-se ao Convênio ICMS nº. 26/2003, que autorizou “*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*” interpretando que esta “isenção” “*consistia, em verdade, 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*” e que “*portanto, não se trata propriamente de uma isenção, ou seja, uma dispensa pura e simples de ICMS aos fornecedores da Administração Pública Estadual, mas, ao contrário disso, 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 do imposto.*” Observa ainda que “*para o contribuinte, por sua vez, a tal isenção não se revela uma dispensa fiscal, pois ele, 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.*” E conclui que o aludido Convênio “*não trouxe qualquer espécie de benefício fiscal para os fornecedores do Estado, mas criou, tão-somente, um mecanismo de “compensação” entre o valor devido pelo fornecedor (ICMS) e o valor devido pelo Estado (preço do produto ou serviço adquirido).*”

Informa que “o Convênio 26/03 entrou em vigor na data da sua ratificação nacional (Cláusula Terceira), ocorrida em 28.04.2003, por meio do Ato Declaratório nº. 05/03 e que na Bahia, a regulamentação se deu por meio do Decreto nº. 8.665, de 27 e 28/09/03, DOE de 29/09/03, o qual, dentre outras providências, acrescentou o art. 32-B do RICMS/97, que transcreve.

Relata que “*a partir da regulamentação interna, a impugnante, nas vendas ao Estado da Bahia, especialmente aos hospitais da rede estadual de saúde, passou a não destacar o ICMS nas notas de saída, realizando, em contrapartida, o desconto integral do valor do imposto no preço das mercadorias, tal como exigia o art. 32-B do RICMS.*” Indicando inclusive nos documentos fiscais o motivo da ausência do destaque do ICMS e do desconto no valor da venda, fazendo a seguinte anotação no campo “informações complementares”: “Desconto de 5% no preço correspondente a isenção de ICMS conforme inciso I, art. 2º do Decreto nº 8665 de 26/09/03”. Anexa ao AI notas fiscais emitidas nesta linha. Observa que desde a primeira autuação (Auto de Infração nº. 108883.0055/06-0), todos esses fatos foram devidamente científicos ao autuante, que inclusive elaborou uma minuciosa planilha das vendas da filial ao Estado, apontando os destinatários (unidades de saúde), o valor originário da venda e os descontos no valor na nota, concedidos em função da “isenção” prevista no art. 32-B do RICMS/97. Diz ter juntado àquele processo “*o contrato firmado com o Estado da Bahia, provando, em definitivo, que os preços praticados estavam, sim, com o desconto de 5% do valor original, correspondente ao ICMS não destacado na nota.*”

Acredita que a ação do autuante deveu-se ao fato de que “na regulamentação do Convênio 26/03 pelo Decreto 8.665/03, 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”. Esse “ato conjunto” infelizmente acabou não sendo editado e a autuação, de acordo com o defendant, “*se valeu exatamente deste fato para lavrar a infração em comento, desconsiderando o procedimento adotado pela impugnante e tratando, por conseguinte, o não destaque do ICMS como se fosse não recolhimento do tributo.*”

Discorda da interpretação adotada pois entende que “*o Estado da Bahia, ao editar o Decreto nº. 8.665/03, extrapolou o seu poder regulamentar, criando indevidamente uma condição não prevista no texto regulamentado. O poder regulamentar, como se sabe, consiste na prerrogativa conferida ao Poder Executivo de editar normas gerais e abstratas com o objetivo de garantir a execução e o cumprimento das normas administrativas.*” E acrescenta: “*os Decretos de execução, como o Decreto nº. 8.665/03, são, por sua vez, regras jurídicas abstratas, gerais e impessoais, concernentes à atuação da Administração Pública, que possibilitam a fiel execução do texto regulamentado. Sua função, por óbvio, não é inovar no sistema, mas explicitar e esclarecer eventuais dúvidas que porventura exsurjam da leitura do texto regulamentado.*” “*Ou seja, é típico ato secundário ou subordinado, que somente tem força jurídica quando encontre reflexo no texto a ser esclarecido, de hierarquia superior.*” Observa que ainda que “*essa exigência não foi adotada pelos outros Estados da Federação que aderiram ao Convênio 26/03, ou seja, trata-se efetivamente de uma criação atípica do Estado da Bahia, que destoa completamente do convênio.*” Cita como exemplo os Regulamentos do Paraná e Espírito Santo que editaram suas normas sem nenhum outro condicionamento. E ressalva que o Estado do Paraná estabeleceu normas de procedimento quanto ao crédito e operações com mercadorias substituídas. Entende que “*inovando indevidamente ao Convênio regulamentado, o Decreto nº. 8.665/03 padece de vício neste particular, razão pela qual a condição adicional não prevista no texto hierarquicamente superior deve ser considerada não vigente.*” Entende que “*tendo cumprido os demais requisitos previstos no Convênio 26/03 e no Decreto nº. 8.665/03, é inegável que o procedimento adotado tem total validade jurídica, pelo que não há que se falar, neste caso, em não pagamento do imposto ou sonegação fiscal.*” E mais, segundo o defendant “*a adoção do “benefício” previsto no art. 32-B pela ora impugnante não causou qualquer prejuízo econômico ao Estado da Bahia, uma vez que, como apontado alhures, a tal isenção em nada se parece com uma mera dispensa fiscal.*” “*Ao revés, trata-se, efetivamente, de um regime alternativo de pagamento do imposto, uma espécie de compensação entre débitos recíprocos, que tem por*

*escopo simplesmente racionalizar o sistema, criando benefícios operacionais para ambas as partes, como, por exemplo: Redução da burocracia financeira, uma vez que reduz o fluxo de valores financeiros entre os entes envolvidos; diminuição da inadimplência, uma vez que todo o ICMS será “pago” em forma de desconto na fatura no ato da sua emissão e as empresas terão maior capacidade de honrar com os seus compromissos; Desnecessidade de fiscalização e racionalização da arrecadação; Diminuição no custo das mercadorias (refeições) fornecidas, uma vez que o ônus financeiro comumente suportado pelas empresas do ramo de fornecimento de refeições com empréstimos bancários deverá ser aniquilado e Implementação de maior justiça fiscal.”. Entende também “que todo o valor lançado no auto de infração já foi recolhido ao próprio Estado da Bahia, na forma de compras a preços reduzidos, o que, por si só, revela a ausência de fraude ao Erário. Em outras palavras, significa afirmar que a autuada agiu em boa-fé, não gerou dano ao Estado, não sonegou tributo, nem se beneficiou pessoalmente com o procedimento, uma vez que nenhum centavo do montante cobrado foi embolsado. Tudo, absolutamente tudo, em suma, se reverteu em favor do próprio Estado da Bahia.*69. Destaca a decisão proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, por ocasião do Julgamento do Auto de Infração nº. 108883.0050/06-9 (Acórdão CJF nº. 0153-11/10 anexo - doc. 08) idêntico ao que ora se examina e que fora lavrado em face da impugnante, em meados do ano de 2007, pelo mesmo motivo aqui exposto, apenas tendo como autuada uma outra filial sua. Naquela oportunidade, o CONSEF ultrapassou a alegação de nulidade em razão da manifesta ofensa ao devido processo legal, notadamente ao art. 62, III, do RPAF/99, também suscitada naquela autuação, e através da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, entendeu por bem julgar improcedente o Auto de Infração, acolhendo integralmente os argumentos ora expostos, tendo sido lavrado o Acórdão CJF nº. 0153-11/10 (doc. 08), com a seguinte ementa, *in verbis*

“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, inofismavelmente, 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 exposto, implicando dizer que não as considerou nem inexatas e nem incorretas. Por tudo isto, ante a constatação dessa incoerência, a implicar em duplidade 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.” (g.n.)

Conclui sua defesa mencionando a Consulta formulada a esta SEFAZ que resultou na elaboração do mencionado Parecer nº. 2245/2005 (doc. 04), no sentido da impossibilidade de utilização do benefício estabelecido no art. 32-B ante a inexistência de ato conjunto dos Secretários da Fazenda e da Administração. A impugnante discordou da tese jurídica defendida no citado Parecer, uma vez que, como já anotado, o Decreto nº. 8.665/03 não poderia, autonomamente, estabelecer condição nova para fruição do benefício, não prevista no Convênio 26/03 pois, entende ser irrelevante, em termos jurídicos, a edição do tal ato conjunto dos Secretários da Fazenda e da Administração para aplicação do art. 32-B do RICMS e não apresentar o melhor entendimento jurídico do tema. Acrescenta que “na medida em que é irregular e desnecessária a condição adicional apostada no Decreto nº 8.665/03; com ou sem o Parecer é incontestável o fato de que não

houve prejuízo aos cofres públicos no presente caso, de forma que a cobrança do imposto, agora, se revela exigência em duplidade dos valores já quitados.”

Pede a improcedência do Auto. O autuante por seu turno apresenta a informação fiscal da qual retiramos o seguinte resumo: Observa que a autuada efetuou consulta sobre a isenção do ICMS prevista no mencionado Art. 32-B e que a mesma concluiu que o “*benefício fiscal está condicionado às normas fixadas em ato conjunto dos Secretários da Fazenda e da Administração e que não sendo estabelecidas estas condições o parecer foi incisivo em obrigar o contribuinte a calcular e recolher o imposto devido pelas vendas de mercadorias a essas entidades. Diz que a partir desta resposta, o contribuinte passou a tributar as saídas efetuadas, deixando porém de recolher o imposto incidente sobre os anos anteriores sujeitando-se à penalidade aplicada*”. Comenta que quando do julgamento do Auto mencionado pelo impugnante, “*a infração 01 foi declarada nula devido a inobservância do prazo de ciência da decisão da consulta, ou seja, não foi observado requisito de forma na lavratura, caracterizando portanto um **vício formal** pois o lançamento não foi elaborado segundo os procedimentos previstos na legislação, o que foi corrigido na presente autuação.*”

Transcreve comentário doutrinário a respeito da interpretação da expressão *vício de forma que Segundo Plácido e Silva:* “*É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica*”, e ainda: “*Formalidade - Derivado de forma (do latim formalitas), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado*”. Acrescenta também a opinião de Marcelo Caetano: “*O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preferida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal*”. Esclarece, ainda, que: “*Formalidade é, pois, todo ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva*”.

Conclui entendendo que o prazo decadencial deve ser contado a partir de 23 de agosto de 2010.

Quanto ao mérito traz a colação o voto discordante da decisão dos membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, Acórdão CJF nº 0153-11/10, que transcreve:

- I. “*Não há que se confundir a relação tributária com a relação contratual, esta última regulada pelo direito civil, pois ambas têm natureza distinta e se submetem a regras e princípios também distintos, como é cediço.*” Afirmar que não caberia ao Fisco exigir o imposto 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 vénia, 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 n° 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 n° 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 presente 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 doura 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 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. 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*”. 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.

Anexa cópias de demonstrativos e de algumas notas fiscais do levantamento efetuado e que segundo ele comprovam a existência do débito apontado (doc. 04)e pede que o lançamento seja julgado totalmente procedente.

Após a Informação Fiscal e, a nosso ver, de forma não usual e estranha ao Processo administrativo fiscal estadual o autuado apresenta uma espécie de complementação a impugnação onde contesta o quanto ali foi posto pelo Autuante. Por não encontrar fundamentação legal para interposição deste tipo de instrumento o considerarei apenas como mero acréscimo à impugnação anterior e também pelo fato de ter o contribuinte tomado ciência da informação por ato de servidor fazendário responsável pelo andamento do PAF na Inspetoria Fazendária. A autuada comenta sobre a informação prestada no que diz respeito ao fundamento apresentado pelo autuante quanto ao vício que ensejou a decretação de nulidade do Auto de Infração nº. 108883.0055/06-0 e repete o comentário já feito quando da impugnação. Quanto ao mérito comenta a respeito do voto trazido pelo autuante acrescentando que o entendimento ali manifestado restou vencido pelo voto proferido por todos os demais integrantes da respeitável 1ª Câmara, inclusive pela própria Presidente. Registra também que “o próprio Parecer emitido pela PGE/PROFIS foi favorável os argumentos expostos pela autuada, invocando até mesmo os princípios da moralidade e da segurança jurídica, já que o Estado da Bahia não poderia se aproveitar da redução no preço das mercadorias pelo abatimento do valor correspondente ao ICMS e, posteriormente, exigir este imposto da autuada, o que caracterizaria um enriquecimento sem causa.” Reitera o de improcedência da autuação pelos mesmos fundamentos já aduzidos quando da impugnação.

Também de forma diversa do que prevê o RPAF o autuante apresenta uma espécie de complementação da informação fiscal onde repete o argumento de que “o CONSEF julgou o lançamento fiscal *nulo* e não *procedente*, *procedente em parte* ou *improcedente*, ensejando o *refazimento* do processo, como já foi esclarecido na Informação Fiscal, onde demonstramos que o prazo decadencial foi *estendido por conta da nulidade por vício formal* segundo a legislação apensada (cinco anos contados da decisão que anulou o auto anterior), não havendo portanto, a alegada decadência do crédito tributário”. E quanto ao débito levantado reafirma que “a justeza da ação fiscal se alicerça na resposta à consulta efetuada pelo Contribuinte, de acordo com cópia do parecer anexado”. Renova o pedido de julgamento pela procedência do lançamento.

Este é o relatório.

VOTO

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 autor. 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 consulfente. 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.

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 3^a JJF, a 1^a 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 preciso 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** Auto de Infração número **108883.0028/12-8** lavrado contra **MULTIPLUS RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA**.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de maio de 2013.

ARIVALDO DE SOUZA PEREIRA – PRESIDENTE / VOTO EM SEPARADO

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR