

PROCESSO - A. I. Nº 207140.0004/09-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e AIR LIQUIDE BRASIL LTDA.
RECORRIDOS - AIR LIQUIDE BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0131-02/13
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 04/08/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.JF Nº 0192-12/14

EMENTA: ICMS. 1. ISENÇÃO. CONDICIONADA. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DESTINADAS À ORGÃO PÚBLICO. **a)** FALTA DE PREENCHIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. Contribuinte comprovou parcialmente o atendimento os requisitos legais. **b)** BENEFÍCIO FISCAL REVOGADO. O Convênio ICMS 26/03 não explicita as mercadorias que o ente tributante pode albergar pelo benefício fiscal (isenção) que o mesmo autorizou. Cabe ao Estado determinar ou determiná-las. No caso, as operações com as mercadorias objeto da autuação foram retiradas da norma interna deste Estado, passando, posteriormente, a ser outra a categoria de mercadoria albergada pela isenção, não havendo, portanto, qualquer desvinculação do Estado da Bahia ao Convênio ICMS 26/2003. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. VENDAS PARA CONTRIBUINTES ENQUADRADOS NO SIMBAHIA. Somente é admitido o benefício da redução de alíquota, previsto no art. 51, I, “c”, do RICMS/BA, quando o estabelecimento industrial ou a este equiparado comprovar que repassou para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, devendo a redução constar expressamente no respectivo documento fiscal. Diligência fiscal realizada pela ASTEC/CONSEF apurou redução do valor autuado. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0131-02/13 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 28/12/2009, exige ICMS, no valor de R\$1.510.304,58, em razão do cometimento de cinco infrações à legislação tributária deste Estado. No entanto, somente fazem parte dos Recursos apresentados as infrações 1, 2 e 3, que são as seguintes:

Infração 01 – Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$347.669,91, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta da acusação que o contribuinte realizou operações de saídas de mercadorias destinadas a órgão da administração Pública Estadual Direta (hospital), como não tributadas, com base no art. 32-B, RICMS/97, sem repassar o desconto do valor do imposto aos adquirentes. No entanto, aquele dispositivo regulamentar, impunha como condição para a isenção que o valor

da oferta do produto apresentasse o desconto no preço equivalente ao imposto dispensado e o valor líquido para pagamento, a ser indicado na nota fiscal, correspondente ao de oferta sem imposto. Como a condição não foi atendida, as operações passaram a ser tributadas.

Infração 02 – Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$375.823,59, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta da acusação que o contribuinte realizou operações de saídas de mercadorias destinadas a órgão da administração Pública Estadual Direta (hospital), como não tributadas, com base no art. 32-B, RICMS/97, sem repassar o desconto do valor do imposto aos adquirentes. No entanto, o aludido dispositivo foi revogado pela Alteração nº 80, Decreto nº 10.072, de 15/08/06, DOE de 16/08/06, efeitos a partir de 16/08/06. Assim, como a isenção foi revogada, as operações passaram a ser tributadas.

Infração 03 – Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$739.888,22, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta da acusação que o contribuinte aplicou a alíquota de 7% quando das operações de saídas de mercadorias destinadas a empresa cadastradas no SimBahia, porém sem atender a condição de repassar ao adquirentes, sob a forma de desconto, o valor aproximado correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez de 17%, o qual deveria constar expressamente no respectivo documento fiscal, conforme previsto no § 1º do art. 51, do RICMS/97. Desta forma, a alíquota correta a ser aplicada em cada operação é 17%.

Após saneamento do processo e de rejeitar as preliminares de nulidade arguidas pelo impugnante, a 2ª JF prola a seguinte Decisão em relação à matéria ora em questão:

[...]

No mérito, na infração 01 é imputado ao sujeito passivo ter deixado de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, relativa as operações de saídas de mercadorias destinadas a órgão da administração Pública Estadual Direta (hospital), como não tributadas, com base no art. 32-B, RICMS-BA, sem repassar o desconto do valor do imposto aos adquirentes.

Em sua defesa o contribuinte acostou cópia das Notas Fiscais nºs 0043231, 0043227, 0043210, 0043174, 0043169 e 0043164, fls. 275 a 280, para comprovar que concedeu o desconto e procedeu o registro dessa informação. Cita que na Nota Fiscal nº 0043231, no campo “DADOS ADICIONAIS”, percebendo-se que o valor total sem o respectivo desconto seria de R\$3.163,20. Assim, seguindo as normas pertinente, o autuado concedeu o desconto de R\$ 537,74, equivalente à isenção de 17%, reduzindo o preço final de R\$3.163,20 para R\$2.625,46, em plena conformidade com as normas legais, sendo improcedente a infração em tela.

Entendo que o argumento defensivo deve ser parcialmente acolhido, uma vez que o sujeito passivo comprovou que parte das notas fiscais objeto da autuação concedeu o descontos previsto na legislação. Assim, por se encontrar embasado nos documentos fiscais acostado ao autos, os quais comprovam que foram concedidos os descontos em relação às Notas Fiscais nºs. 0043231, 0043227, 0043210, 0043174, 0043169 e 0043164, fls. 275 a 280, as mesmas devem ser excluídas da infração, nos valores abaixo indicados:

NOTAS FISCAIS	VALOR
43231	1.508,21
43227	1.006,10
43210	446,33
43174	1.005,17
43169	1.524,95
43164	446,33

Em relação as demais notas fiscais objeto da autuação o autuado, por duas oportunidades informou e acostou cópias de documentos fiscais para comprovar a concessão dos descontos, solicitando diligências, as quais foram acolhidas pela presente junta de julgamento.

As diligências foram realizadas pela ASTEC/CONFE, estando os resultados consignados nos PARECERES ASTEC Nºs 0044/2012, fls. 8.859 a 8.864, e 0118/2012, fls. 10.626 a 10.633 dos autos.

No último Parecer, o auditor fiscal designado, fls. 10.626 a 10.632, após descrever o que foi pedido pelo Relator, informa que expediu nova intimação, fl. 10.633, onde solicitou um agendamento de nova reunião para que pudesse expor suas necessidades de informação, com isso poder produzir o relatório complementar de diligência, decorrente do Parecer ASTEC nº 44/2012, que efetivamente possa espelhar a realidade dos fatos na forma solicitada pela 2ª JF. Essa nova reunião aconteceu no dia 07/11/2012, onde estavam presente funcionária, advogado e assistente técnico do contribuinte.

Nesta reunião o auditor da ASTEC/CONSEF expôs a todos de que o autuado, em relação a Infração 01, deveria desenvolver um novo demonstrativo, agora definitivo, em que se possa comprovar quais as Notas Fiscais, objeto da referida infração, relacionam efetivamente as operações de vendas de mercadorias a órgãos da Administração Pública Estadual sem a cobrança do ICMS por estarem acobertadas pelo art. 32-B do RICMS/BA, ou seja, que o ICMS dispensado foi repassado ao adquirente da mercadoria na forma de desconto. Para agilizar os trabalhos do autuado, apresentou o demonstrativo desenvolvido em Planilha Excel,

apresentado no Parecer ASTEC nº 44/2012 e construído a partir do material apresentado pelo Fiscal Autuante, que deu embasamento a referida autuação, onde pediu que fosse destacado, da mesma forma que anteriormente, uma pessoa para que, de posse das cópias das notas fiscais relativas à infração 01, preencha o demonstrativo colocando o número da folha do processo onde se localiza a nota fiscal, com os seguintes textos na coluna "OBSERVAÇÃO": um texto é - "destaque da isenção no corpo da NF", neste caso seria porque no corpo da nota fiscal tem o indicativo expresso da informação necessária para que autuada pudesse usufruir dos termos do art 32-B do RICMS/BA. Outro texto é - "destaque da isenção na NF não demonstra o desconto", neste caso seria porque as anotações no corpo da nota fiscal não demonstra a concessão do desconto, conforme preconiza o art. 31-B do RICMS/BA. Grifou.

Em conclusão o auditor da ASTEC, em relação a infração 01, destaca que o novo demonstrativo, após o Relatório ASTEC 042/2012, acostado aos autos às fls. 10.642 a 10.647, não traz evolução em relação ao levantado anteriormente. Com isso mantém a informação do demonstrativo de débito da infração 01 passa de um débito original de ICMS de R\$347.669,91 para o valor de R\$241.592,33 (fl. 8.884), ratificado agora pelos novos demonstrativos - Planilha Resumo **Infração 01**(fl. 10.642) e Planilha de Cálculo **Infração 01**(fl.10.643-10.647) - conforme novo demonstrativo acostados à folha 10.642, reproduzido no corpo do PARECER ASTEC Nº 118/2012, fl. 10.630.

Acolho o resultado da diligência consignado no PARECER ASTEC Nº 118/2012, uma vez que foi realizado com base nas orientações determinadas por essa Junta de Julgamento Fiscal e amparada em documentos fiscais que embasaram a infração.

Logo, entendo que a infração 01 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$241.592,32, conforme consta novo demonstrativo acostados à folha 10.642, reproduzido no corpo do PARECER ASTEC Nº 118/2012, fl. 10.630.

Na infração 02 é imputado ao autuado ter deixado de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, relativo as operações de saídas de mercadorias destinadas a órgão da administração Pública Estadual Direta (hospital), como não tributadas, com base no art. 32-B, RICMS-BA, sem repassar o desconto do valor do imposto aos adquirentes. No entanto, o aludido dispositivo foi revogado pela Alteração nº 80, Decreto nº 10.072, de 15/08/06, DOE de 16/08/06, efeitos a partir de 16/08/06. Assim, como a isenção foi revogada, as operações passaram a ser tributadas.

O benefício fiscal em tela encontrava-se previsto no artigo 32-B do RICMS anteriormente em vigor, entretanto o mesmo foi revogado pela Alteração nº 80, mediante Decreto nº 10072, de 15/08/06, DOE de 16/08/06, com efeitos a partir de 16/08/2006.

Quanto a alegação defensiva de que o Convênio nº 26/03 continua em vigor, e que teria direito a isenção de ICMS nas operações ou prestações internas, relativas à aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias, mesmo com a revogação do artigo 32-B, a mesma não é capaz de elidir a autuação, uma vez que o citado convênio não obriga o Estado da Bahia a conceder o benefício em questão. O convênio apenas faculta o Estado da Bahia a conceder ou não a isenção em tela, trata-se de um convênio autorizativo, podendo o estado conceder e revogar a isenção a qualquer momento.

Portanto, com a revogação do citado benefício fiscal o sujeito passivo não mais poderia ter realizado essas operações sem tributação do ICMS.

Logo, entendo que a infração em tela restou caracterizada.

Na infração 03, é imputado ao sujeito passivo o recolhimento a menos ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta da acusação que o contribuinte aplicou a alíquota de 7% quando das operações de saídas de mercadorias destinadas a empresa cadastradas no SimBahia, porém sem atender a condição de repassar aos adquirentes, sob a forma de desconto, o valor aproximado correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez de 17%, o qual deveria constar expressamente no respectivo documento fiscal, conforme previsto no § 1º do Art. 51, do RICMS/BA. Desta forma, a alíquota correta a ser aplicada em cada operação é 17%.

O benefício fiscal pleiteado pelo sujeito passivo encontra-se previsto no artigo 51, inciso I, alínea "c" do RICMS/BA, que prevê a possibilidade da incidência da alíquota de 7% nas operações com mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, quando inscritas como tais no cadastro estadual.

O citado benefício fiscal não é para toda e qualquer mercadoria. Na citada alínea existe previsão de exceção em se tratando de mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária e de mercadorias consideradas supérfluas. De igual forma, o citado benefício não é direcionado ao vendedor, ele é direcionado ao adquirente (comprador) o qual realmente suporta a carga tributária.

Para a aplicação do benefício fiscal, redução da alíquota de 17% para 7%, é necessário que sejam atendidas algumas condições impostas, entre elas que as mercadorias não sejam enquadradas na substituição tributária e

nem seja supérflua.

O inciso II do § 1º do citado artigo 51 do RICMS/BA, determina que o estabelecimento vendedor (industrial ou a este equiparado) obriga-se a repassar para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, devendo a redução constar expressamente no respectivo documento fiscal.

O autuado, por duas oportunidades, informou e acostou cópias de documentos fiscais para comprovar a concessão dos descontos, solicitando diligências, os quais foram acolhidos pela presente junta de julgamento. As diligências foram realizadas pela ASTEC/CONFE, estando os resultados consignados nos APRECERES ASTEC N°s 0044/2012, fls. 8.859 a 8.864, e 0118/2012, fls. 10.626 a 10.633 dos autos.

Conforme já destacada na análise da infração 01, no último paracer, o auditor fiscal designado, fls. 10.626 a 10.632, após descrever o que foi pedido pelo Relator, informa que expediu nova intimação, fl. 10.633, onde solicitou um agendamento de nova reunião para que pudesse expor suas necessidades de informação, com isso poder produzir o relatório complementar de diligência, decorrente do Parecer ASTEC n° 44/2012, que efetivamente possa espelhar a realidade dos fatos na forma solicitada pela 2ª JJF.

*Afirma o diligente da ASTEC/CONSEF que todas as notas fiscais destacadas no demonstrativo com indicativo, na “Coluna OBSERVAÇÃO”, “Destaque da redução BC:10,75269 no corpo da NF” ou “Destaque da B.CALC 100% no corpo da NF”, bem como “Base de calculo com texto reduzido–CALC (100% NF)” indica que o autuado comprova o atendimento do disposto no inciso II do §1º do art.51, RICMS-BA. Neste sentido, todas as Notas Fiscais integrantes do demonstrativo de débito da Infração 03, com os registros desses indicativos devem ser excluídos da autuação na forma solicitada. É o que procedeu com a elaboração do demonstrativo de débito da Infração 03 (fl. 9.057), integrante do Parecer ASTEC n° 042/2012, agora modificado pelos novos demonstrativos - Planilha Resumo **Infração 03** (fl. 10.648) e Planilha de Cálculo (fl. 10.649 a 10.689), com a inserção dos novos elementos acostados aos autos pelo autuado às fls. 9.069 a 10.614 na forma solicitada no item 2.2 do despacho emitido pelo Sr. Relator (fl. 10.625), bem assim com o novo indicativo - **Base de calculo com texto reduzido–CALC (100% NF)**” - de registro nas Notas Fiscais, que, de foi apresentado, a seu ver, indica que o autuado comprova o atendimento do disposto no inciso II do § 1º do art. 51, RICMS-BA.*

Destacou, ainda em relação a Infração 03, que o fiscal autuante apresenta um demonstrativo de débito (fl. 03) para Infração 03 com um indicativo de ocorrência de fato gerador iniciando no mês de fevereiro de 2005. Ocorre que os papéis de trabalho desenvolvidos pelo autuante que dão sustentação a referida autuação inicia com informações a partir do mês de setembro de 2005 (fl. 65). Inquiriu o autuante, por e-mail, sobre as informações relacionadas aos meses de fevereiro, março, abril, maio, junho e julho de 2005, alegando que não estavam apensadas aos autos, o que impedia de desenvolver o trabalho solicitado pela diligência, entretanto não lhe foi apresentado.

Ressaltou que este relato foi exposto no Relatório ASTEC 042/2012, porém, em que pese o Fiscal Autuante ter demonstrado descontentamento com o resultado da diligência, em nenhum momento o autuante corrigiu tal falha de procedimento administrativo fiscal, nem tampouco manifesta sobre tal destaque, o que se supõe não ter elementos probantes das ocorrências de fato gerador da infração 03 nos meses de fevereiro, março, abril, maio, junho e julho de 2005. Desta forma, todo o débito de ICMS da Infração 03 relativo aos meses de fevereiro, março, abril, maio, junho e julho de 2005 não foi considerado no novo demonstrativo da Infração 03 acostado aos autos à fl. 10.648 e elaborou a partir das correções decorrentes do trabalho da diligência fiscal complementar. Com isso, o demonstrativo de débito da Infração 03 (fl. 02) passa, agora, de R\$739.888,22 para R\$11.163,41, conforme novo demonstrativo acostado à folha 10.648, reproduzido no corpo do PARECER ASTEC N° 118/2012, fl. 10.631.

Acolho o resultado da diligência consignado no PARECER ASTEC N° 118/2012, uma vez que foi realizado com base nas orientações determinadas por essa Junta de Julgamento Fiscal e amparada em documentos fiscais que embasaram a infração.

Assim, a infração 03 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$11.163,41, conforme consta novo demonstrativo acostado à folha 10.648, reproduzido no corpo do PARECER ASTEC N° 118/2012, fl. 10.631.

[...]

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$675.502,18, conforme abaixo:

INFRAÇÕES	JULGAMENTO	ICMS DEVIDO
1	P. EM PARTE	241.592,33
2	PROCEDENTE	375.823,59
3	P. EM PARTE	11.163,41
4	PROCEDENTE	3.544,93
5	PROCEDENTE	43.377,93
TOTAL		675.502,19

A JJF recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos

termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Inconformado com a Decisão proferida, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 10743/10753). Inicia seu Recurso apresentando uma síntese das discussões processuais, quais sejam:

1. a diligência fiscal *“que se operou por ocasião do (segundo) julgamento de primeira instância”* foi elucidativa em apontar vícios substanciais e insanáveis em relação ao Auto de Infração. Como a atividade administrativa fiscal é ato vinculado (artigos 3º e 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional - CTN), deve ela obedecer aos princípios da estrita legalidade. No caso, inexistiu motivação ou motivação suficiente para o agir do fisco. Inclusive, quando o autuante se manifestou ao longo da lide, o fez de forma genérica, *“sem qualquer esforço argumentativo, sem jamais atacar o mérito ou mesmo a formalidade empreendidas na realização da diligência fiscal”*.
2. Quando da fiscalização disponibilizou ao fisco a sua escrita fiscal, em especial as notas fiscais do período em exame. Porém o que notou foi uma *“completa inversão de valores: em lugar de cumprir com determinações das autoridades e de tolerar a fiscalização, a AIR LIQUIDE foi, por diversas vezes, obrigada a se auto fiscalizar, a custear o exame de suas notas fiscais”*, uma vez que:
 - a) a técnica empregada inicialmente pelo autuante foi irregular, sem motivação suficientemente convincente para tanto. E explica: ao identificar algumas (poucas) notas fiscais com irregularidades por um equívoco de sistema, decidiu aplicar a presunção de que todas as demais operações realizadas com hospitais ou com empresas inscritas no SimBahia ou optantes pelo Simples Nacional, no período autuado, teriam sido irregulares
 - b) ao assim proceder, exigiu que a empresa custeasse a contratação de assistente técnico para apontar, nota por nota, com indicação de fls. dos autos, onde se teria observado a legislação em termos literais, e onde a legislação estaria observada substancialmente.

Em seguida, afirma que não existe qualquer prova ou indício da infração com base nos documentos que instruem os autos. Desta forma, a presunção de ocorrência de erro na escrituração (que foi evidente erro de escrituração) sem qualquer indício autorizador, ofende ao princípio da estrita legalidade tributária, nos termos do art. 37 e art. 150, da Constituição Federal e do art. 2º do RPAF/BA.

Sustenta não ver qualquer motivação para que tenha sido tomada a Decisão da aplicação da amostragem em lugar do critério legal para apuração do ICMS, ou seja, a apuração da escrita contábil-fiscal e o exame de cada nota fiscal, nem, tampouco, para que o autuante desconsiderasse a sua escrita contábil-fiscal, que sempre esteve em ordem e a sua disposição. Inclusive, colocou a disposição do fisco, às suas expensas, assistente técnico, que elaborou o trabalho indicado pelo diligente fiscal, constante da diligência e conforme transcreveu.

No mais, já havia reconhecido que houve *“falhas de ordem meramente mecânica, em um universo pequeno de notas, num período de tempo limitado, decorrente do sistema informatizado utilizado para a emissão das notas fiscais, mas que tais falhas foram sanadas”*.

E não bastasse tudo ora exposto, o próprio diligente fiscal provou existir a “técnica presuntiva” ao observar que os papéis de trabalho desenvolvidos pelo autuante, e suporte à autuação, contêm informações que se iniciam em setembro de 2005, e não em fevereiro de 2005. E neste seu trabalho *“motificou substancialmente o lançamento outrora empreendido, retificando critérios”*.

Neste sentido, em que pese a JJF ter excluído da autuação esse período, o fato é que todos estes procedimentos maculou substancialmente todo o trabalho fiscalizatório, ao menos no que diz respeito à infração 3, uma vez que se operou, no curso deste PAF, não uma simples “incorrecção”, “omissão” ou “não-observância de exigências meramente formais”, mas sim *“uma absurda desconsideração das práticas normais e legítimas adotadas pela AR LIQUIDE, a desconsideração de sua escrita fiscal sem que houvesse uma só linha de fundamentação e motivação para isso, e*

uma série de exercícios meramente artificiosos, com critérios cambiantes, claudicantes e equivocados”

E concluiu esta sua discussão afirmando: *“Em outras palavras, não se pode admitir que o PAF, processo administrativo de revisão de lançamento, se torne por vias oblíquas um meio de protração da ação fiscal que lhe antecede. Ante o exposto, é curial que essa Colenda Câmara de Julgamento Fiscal digne-se de reforma o v. acórdão recorrido, reconhecendo a decadência e a extinção do crédito tributário”*.

Passa a atacar a infração 2, afirmando que embora o artigo 32-B do RICMS/97 na sua original redação tenha sido revogado pelo Decreto nº 10.072/2006, o Convênio ICMS 26/2003 ainda permanece em vigor.

Abordando os objetivos de um convênio na área tributária entende não poder existir, nem admitir, a existência de convênio “meramente autorizativo”, como firmado pela JJF. Que os convênios celebrados com fundamento na Lei Complementar nº 24/75 (que não prevê qualquer forma de retirada unilateral tácita de um ente tributante) e no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal somente podem conter disposições que devem ser integralmente cumpridas, pois caso contrário, *“a conduta unilateral do ente “autorizado” feriria o pacto federativo, instituindo tratamento desigual, de modo desautorizado, a contribuintes igualmente sujeitos a disposições cogentes”*.

E neste caminhar, diz não se poder trazer à discussão a absurda prática de introdução, via Decreto do Poder Executivo, de alterações na Legislação Tributária Estadual, ao arrepio de disposição constitucional expressa (art. 150, § 6º, da Constituição Federal), como discorre em seguida, ressaltando que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderão ser concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, “g” da CF.

Analizando a Cláusula primeira do referido Convênio e dizendo que se o Estado da Bahia não tinha mais interesse em seguir os seus procedimentos, deveria tê-lo denunciado formalmente, a exemplo dos Estados do Amazonas, Acre, Alagoas, Pernambuco, entre outros, já que este procedimento decorre dos princípios da publicidade e da segurança jurídica e são o corolário do princípio da estrita legalidade, em seu aspecto substancial.

Em assim sendo, ao não denunciá-lo não registrou perante os demais entes e a coletividade de contribuintes a sua intenção de descontinuar a sua adesão ao mesmo, o que levava ao entendimento de que a isenção permanece por meio do nominado convênio.

Observando que o tema não é novo, diz que o Supremo Tribunal Federal já havia se posicionado acerca da inexistência de convênio meramente autorizativo, transcrevendo neste sentido o julgado do Min Moreira Alves na RE nº 98.952/SP, de 26/11/1982. Cita, de igual forma, os Acórdãos JJF nº 0124-3/13 e CJF nº 0028-12-08 deste Colegiado para consubstanciar suas alegações.

Assim, se agiu em plena conformidade com as normas tributárias, a acusação fiscal em relação à infração 2 não procede.

Em homenagem ao princípio da eventualidade, postula a redução equitativa da multa aplicada nas infrações 1, 2 e 3, já que penalidade (60%) sem *“qualquer motivação de dosimetria para o percentual aplicado”*, bem como, por carência de motivação das infrações. E, ainda, caso mantidas a autuação, *“pugna pela aplicação do artigo 918 do RICMS e do RPAF, no sentido de eximir, ou ao menos reduzir equitativamente o valor da multa, “já que seria excessivamente punida por mero equívoco em seu sistema computacional e por agir em erro devido ao fato de o Estado da Bahia não haver denunciado um convênio até o momento válido”*.

Por fim, sintetizando toda a sua argumentação através de pedidos formulados, requer que todas as notificações sejam endereçadas, preferencialmente, ao recorrente e, também, ao seu advogado

Henrique Silva de Oliveira, OAB/BA nº 18.433, com endereço profissional na Rua Frederico Simões, 98, Ed. Advanced Trade, 15º andar, Caminho das Árvores, Salvador/BA — CEP 41.820-730, em nome de quem deverão ser veiculadas as eventuais publicações no Diário Oficial do Estado, tudo sob pena de nulidade, conforme disposições do RPAF/BA.

A PGE/PROFIS (fls. 10794/10795), através da n. Procuradora Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, emite o seguinte Parecer jurídico a respeito dos argumentos invocados pelo recorrente:

Da análise dos autos, vejo que as alegações recursais não merecem acolhimento. Vejamos.

Em relação à infração 02, não há dúvidas de que a isenção estabelecida no art. 32-B do RICMS, vigente à época, foi retirada do ordenamento jurídico estadual, com a revogação do dito dispositivo, pela Alteração nº 80 de 15/08/2006. A partir daí, as vendas diretas para a Administração Pública passaram a ser tributadas.

A alegação recursal não se sustenta, uma vez que as isenções são concedidas mediante legislação do ente tributante. No caso do ICMS, por conta da repercussão no pacto federativo, as desonerações somente podem ser concedidas se AUTORIZADAS pelo CONFAZ. A lógica nesse caso é a inversa da exposta pelo Recorrente. O CONFAZ, que a reunião dos Estados e DF, em matéria de ICMS, autoriza a concessão de desoneração fiscal e cada ente tributante, se assim desejar, a concede efetivamente.

Quanto às infrações 01 e 03, foi dada oportunidade ao contribuinte, ora recorrente, de demonstrar o cumprimento da condição para fruição do benefício fiscal (redução da carga tributária), que era o repasse ao adquirente, o que não foi feito em relação a todas as operações.

Uma vez não cumprido o requisito, não há que se falar em direito à fruição ao benefício fiscal.

Opinou pelo Improvimento do Recurso interposto.

VOTO

Antes de adentrar na discussão e Decisão da presente lide, entendo que devo fazer as seguintes considerações a respeito dos argumentos trazidos pelo defendente:

1. pede que seja reconhecida a decadência do crédito tributário. Este é argumento que não pode ser discutido, pois, mesmo que me alinhasse, em sua intezza, aos argumentos de que ao ICMS somente as regras do § 4º, do art. 150, do CTN deveriam ser aplicadas, no presente Auto de Infração não existe qualquer período decadencial. O Auto de Infração foi lavrado em 28/12/2009. Todas as datas de ocorrência se referem aos anos de 2005, 2006 e 2007, a exceção de uma ocorrência do ano de 2004 (31/12/2204) na infração 01. Mesmo esta, e ainda assim, não existe qualquer decadência a ser comentada e analisada.
2. No seu Recurso o recorrente aduz nulidade do Auto de Infração, porém somente se insurge contra as infrações 1, 2 e 3, quando no Auto de Infração constam 05 infrações. Em assim sendo, a Decisão a ser tomada caminhará por esta linha de condução.

Quanto ao pedido do representante legal do recorrente de que cópias das intimações sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviá-lo comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa, nem tampouco determinara a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que a presente lide ainda se encontra na esfera administrativa, a empresa autuada tem endereço e, igualmente, seus sócios, não havendo previsão legal no RPAF/BA para tal comportamento. E, para não restar qualquer dúvida, relembro ao nobre patrono do recorrente de que, conforme determinações legais, as sessões de julgamento deste Colegiado são publicadas no Diário Oficial do Estado (art. 49 do Regimento Interno deste CONSEF) e no site da Secretaria da Fazenda.

O recorrente suscita a nulidade das infrações 1 e 3 sob o argumento, em síntese, de desobediência da fiscalização ao devido processo legal. Afirma terem sido elas irregulares, sem motivação suficiente, já que ao identificar algumas poucas notas fiscais com irregularidades por um equívoco de seu sistema informatizado, o autuante decidiu aplicar a presunção de que todas as

demais operações realizadas com hospitais ou com empresas inscritas no SimBahia ou optantes pelo Simples Nacional, no período autuado, teriam sido irregulares. E ao assim proceder, obrigou a empresa a custear a contratação de assistente técnico para apontar os erros e acertos da empresa quanto aos seus procedimentos tributários.

Não existe qualquer presunção na presente autuação como quer crer o recorrente. O autuante, diante das determinações do art. 32-B, II (infração 1) e no § 1º do art. 51 (infração 3), ambos do RICMS/97 levantou, nota a nota (fls. 17/24 e 651/112, respectivamente), todas as operações comerciais realizadas pela empresa onde entendeu não ter sido demonstrado, cabalmente, no documento fiscal o repasse do desconto concedido pelos benefícios fiscais ora em pauta.

Se algum erro cometeu o autuante, mesmo que seja por entendimento pessoal da legislação tributária (como parece ter sido o caso presente diante de sua argumentação ao longo da lide), tem o contribuinte, ainda sem despesas com advogados (caso queira) ou custas processuais, impugnar o lançamento fiscal junto a este Colegiado munido de todas as provas que possui. E o caminho trilhado por este órgão administrativo julgador, pertencente à estrutura da Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, sempre foi de trilhar a verdade material dos fatos diante da legislação posta. E isto foi exaustivamente realizado. No mais, relembro ao n. Patrono do recorrente as determinações dos §§ 1º e 2º do art. 18, do RPAF/BA:

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

§ 2º Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade.

Revisões fiscais foram realizadas tendo a empresa participado, concretamente, das mesmas. Tomou conhecimento de todos os seus resultados, manifestando-se sobre todos os pontos abordados.

Quanto a afirmativa do recorrente de que diante da autuação foi obrigado a ter despesas para desconstituir as infrações, observo de que o fisco não o obriga a contratar qualquer assistente técnico, sendo tal atitude uma faculdade do contribuinte. Ele o apresentou como seu representante na busca da verdade material. O fisco estadual o acolheu. Caso não tivesse interesse, poderia, por si mesmo, realizar o trabalho que foi solicitado.

Diante dessas colocações não há causa para se aventar qualquer situação prevista no art. 18, do RPAF/BA que leve o lançamento fiscal a nulidade.

No mérito, as infrações 1 e 3 não foram contestadas no Recurso interposto e ora em debate.

Em relação à infração 2, toda a discussão do recorrente cinge-se sobre a eficácia do Convenio ICMS 26/03 em relação ao Estado da Bahia já que ele não foi, formalmente, denunciado ao CONFAZ. Diz, ainda, ao rebater o argumento exposto pela JJF que em matéria de isenções, os convênios somente podem ser impositivos e não autorizativos.

Nos termos do art. 100, inciso IV, do Código Tributário Nacional - CTN, os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

A Lei Complementar nº 24/75 – LC trata das isenções em matéria tributária entre os Estados Membros da Federação Brasileira. Porém ela não distingue ou classifica os denominados convênios em autorizativos e impositivos.

Esta situação acarretou inúmeras controvérsias, tendo o STF, nos idos da década de oitenta, firmado jurisprudência no sentido de inexistir distinção entre os chamados convênios autorizativos e impositivos. É neste sentido que trafega o julgado do Min Moreira Alves na RE

nº 98.952/SP, de 26/11/1982 trazido pela empresa para consubstanciar a sua argumentação.

Porém a EC nº 03/93 deu nova redação ao § 6º do art. 150 da CF nos seguintes termos:

Art. 150

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Em face desta nova redação, o STF tem firmado entendimento (RE 414.249-Agr, Rel.Min. Joaquim Barbosa, DJe 18/11/10; RE 539.130, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe de 05/02/10) de que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS pressupõe não apenas a autorização por meio de convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal nos termos da LC nº 24/75 (CF, art. 155, § 2º, XII, g, da CF - XII - *cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*), mas também a edição de lei em sentido formal por cada um daqueles entes, a teor do § 6º do art. 150 da CF, com redação da EC nº 3/93 e já transcrito.

Portanto, com o advento da EC nº 3/93, para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, são cumulativas as exigências contidas nos arts. 155, § 2º, XII, “g”, e 150, § 6º, da CF., e neste caminhar e ao contrário do que advoga o corrente, também, e de igual forma, em relação às isenções tributárias, conforme recente Decisão do STF no RE nº 630.705/MG (18/09/2012).

Assim firmada a posição de que um convênio somente passa a ter eficácia após ratificação pelo ente tributante.

O Convênio ICMS 26/2003 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.

Este Convênio foi ratificado nacionalmente pelo Ato Declaratório 05/03 no DOU de 28/04/03.

Ao ratificá-lo, o Estado a Bahia, como não poderia deixar de ser, através do Decreto nº 8.665 de 26/09/03, DOE de 27 e 28/09/03 (Alteração nº 46) acrescentou ao RICMS/BA o Art. 32-A, que, posteriormente, foi renumerado para art. 32-B (Alteração nº 47 – Decreto nº 8.666 de 29/09/03, DOE de 30/09/03, tendo a seguinte redação:

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.

Este dispositivo regulamentar restou expresso na norma até 15/08/06 quando foi revogado pelo Decreto nº 10.072, de 15/08/06 (Alteração nº 80 do RICMS/BA), DOE de 16/08/06, efeitos a partir de 16/08/06.

O art. 32-B do RICMS/BA foi revigorado pelo Decreto nº 11.470, de 18/03/09, DOE de 19/03/09, efeitos a partir de 19/03/09 para conceder, diante das determinações emanadas do Convênio ICMS 26/03, a mesma isenção insertas no referido convênio, porém para operações internas com tubos e conexões de PVC – NCM 3917.23.00, 3917.40.90 e 8424.81.29.

Diante deste quadro, em primeiro, o Estado da Bahia não poderia denunciar ao CONFAZ o nominado convênio, pois ele continuava e continua em sua legislação. Em segundo, o convênio não explicita quais as mercadorias nas operações ou prestações internas, relativas a aquisição de

bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias que poderão, ou deverão, serem albergadas pelo benefício fiscal (Cláusula primeira). A indicação encontra-se a cargo, exclusivamente, do ente tributante. Ele (convênio), apenas, apresenta condições a serem obedecidas para a fruição do benefício fiscal. Assim, e mais uma vez para o presente caso, não existe motivação para a sua denúncia ao CONFAZ.

Por fim, as decisões deste Colegiado trazidos para corroborar os argumentos recursais, não servem de paradigma ao presente processo já que não trata de “*novos critérios para fruição do benefício fiscal*” em detrimento das condições estabelecidas no convenio.

Finalmente ainda pontuo para finalizar qualquer discussão acaso ainda existente, que o art. 167, III, do RPAF/BA expressamente determina que não cabe ao órgão administrativo julgador a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Por tudo exposto, mantenho inalterada a Decisão recorrida em relação à infração 2 já que as mercadorias comercializadas pelo recorrente, a partir da edição do Decreto nº 10.072, de 15/08/06, não mais se encontravam albergados pela isenção inserta no art. 32-B, do RICMS/97.

O Recurso de Ofício diz respeito à sucumbência parcial do Estado em relação às infrações 1 e 3.

A infração 1 trata da falta de recolhimento do ICMS em razão do contribuinte ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. No caso, as determinações do art. 32-B, do RICMS/97 encontravam-se vigentes para as operações comerciais do recorrente. No entanto, a acusação é de que o contribuinte realizou tais operações sem repassar o desconto do valor do imposto aos adquirentes já que tais descontos não constavam nos documentos fiscais (art. 32-B, II, do RICMS/97).

A infração 3 diz respeito ao recolhimento a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. A acusação é de que o contribuinte aplicou a alíquota de 7% quando das operações de saídas de mercadorias destinadas a empresa cadastradas no SimBahia, porém sem atender a condição de repassar ao adquirentes, sob a forma de desconto, o valor aproximado correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez de 17%, o qual deveria constar expressamente no respectivo documento fiscal, conforme previsto no § 1º do art. 51, do RICMS/97.

Diante da impugnação e das provas trazidas pela empresa autuada (o que levou o presente processo a se compor de quarenta e quatro volumes) a JJF, em duas ocasiões, buscou a verdade material dos fatos através de fiscal estranho ao feito lotado na ASTEC/CONSEF.

O que foi perquirido nestas diligências e conforme pedido pela JJF foi que se verificasse:

1. Em relação à infração 1: através das notas fiscais se foi atendido o disposto no art. 32-B, do RICMS/97, “*em especial a condição prevista para isenção, qual seja, que o valor da oferta do produto apresente o desconto no preço equivalente ao imposto dispensado e o valor líquido para pagamento, a ser indicado na nota fiscal*”.
2. Em relação à infração 3: com base nas notas fiscais refizesse o demonstrativo de débito excluindo da autuação os documentos fiscais onde constasse, expressamente, *o previsto no inciso II do § 1º do citado artigo 51 do RICMS/BA, ou seja, que o estabelecimento autuado (vendedor) repassou para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%.*

Todo o trabalho da revisão fiscal levado a efeito teve por base tal pedido, o que culminou com a desoneração de parte do tributo exigido na presente ação fiscal em relação a essas duas infrações, desonerações estas acatadas pela Decisão de 1º Grau.

Em assim sendo, caminhando acertadamente a JJF, não existe qualquer reparo a ser feito ao Recurso de Ofício interposto.

O recorrente, de igual forma, insurge contra a multa aplicada a entendendo desarrazoada e

confiscatória, requerendo a sua redução. Mais uma vez, não cabe a este foro administrativo a discussão sobre o tema, nos termos do art. 167 do RPAF, além do que a multa aplicada obedece ao quanto disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente no Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no Art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB). No mais, sendo penalidade aplicada em relação à obrigação principal, somente a Câmara Superior deste Colegiado tem a competência para reduzi-la ou cancela-la, conforme dispõe o art. 159, do RPAF/BA.

Por tudo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício interpostos para manter inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207140.0004/09-7**, lavrado contra **AIR LIQUIDE BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$675.502,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

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