



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

Processo nº 109.340.2016-7

Recurso /VOL/CRF-245/2016

Recorrente:VENDE TUDO MAGAZINE LTDA.

Recorrida:SECRETARIA EXECUTIVA DE ESTADO DA RECEITA.

Preparadora:RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.

Cons^a. Relatora:CONS^a. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.

CONSULTA FISCAL. OPERAÇÕES INTERNAS DE VENDAS A ÓRGÃOS PÚBLICOS. ISENÇÃO FISCAL CONDICIONADA. VALOR DOS PRODUTOS. INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO CORRELATA. ESCLARECIMENTOS PRESTADOS. MANTIDA A DECISÃO "A QUO". RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

As operações de vendas internas para órgãos públicos devem estrita observância à legislação correlata que institui a isenção do ICMS condicionada à implementação de condutas relacionadas ao valor dos produtos, com o ICMS incluso em sua base de cálculo, para o efeito da propositura em processo licitatório com posterior consignação do desconto, em destaque na documentação fiscal, pertinente à carga tributária isenta, como estabelecidas nos respectivos diplomas legais.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do *Recurso Voluntário*, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito pelo seu *desprovemento*, para manter o entendimento emitido pela Secretaria Executiva de Estado da Receita, no Parecer nº 2016.01.05.00086, de 27 de junho de 2016, objeto do Processo nº 045.646.2016-9, com os acréscimos dos esclarecimentos expostos nas fundamentações desse voto, exarado em decorrência da Consulta formalizada pela empresa **VENDE TUDO MAGAZINE LTDA.**, com CNPJ sob o nº 05.765.913/0001-12, e inscrita no CCICMS estadual sob o nº 16.139.095-1.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 23 de setembro de 2016.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima
Cons^a. Relatora

José Erielson Almeida do Nascimento
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO e DOMÊNICA COUTIMHO DE SOUZA FURTADO. Ausência da Conselheira DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA.

Assessora Jurídica

RELATÓRIO

Trata-se de *recurso voluntário* interposto pelo contribuinte acima identificado, VENDE TUDO MAGAZINE LTDA., nos moldes do art. 77 da Lei Estadual nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, em decorrência da resposta exarada pela Secretaria Executiva de Estado da Receita (fls. 239 - 254), a propósito da consulta que foi lhe formalizada com objetivo de obter esclarecimentos sobre o procedimento a ser observado quanto ao valor do ICMS nas vendas de mercadorias para órgãos do Poder Executivo Estadual, nos termos do Decreto nºs 24.755/2003, este revogado, e do Decreto nº 35.320/2014, especificamente quanto aos seguintes pontos que apresentou ao final da produção de extenso arrazoadado:

a) À época de vigência do art. 1º do Decreto nº 24.755/03 e enquanto a Paraíba foi signatária do Conv. ICMS 26/03, estava correto o entendimento exposto pelo auditor em sua informação fiscal elaborada em conclusão de auditoria no estabelecimento da consulente, objeto do Processo 1320092014-9, quando afirmou que, em relação às licitações, “o preço a ser informado em suas propostas deverá ser sem a carga tributária do ICMS”? Se não, sobre quais fundamentos, inclusive

em lei, haveria a obrigação do valor do ICMS (isento) compor o preço naquelas propostas?

b) Com base no § 5º do art. 1º do Decreto nº 35.320/2014, o preço constante na proposta a ser apresentada no processo licitatório deve estar composto inclusive com o valor correspondente ao ICMS indevido (isento)? Se sim, sobre quais fundamentos, inclusive em lei?

c) Em caso de resposta positiva ao questionamento imediatamente anterior, o respectivo dever de apresentar proposta de preço composta pelo valor do ICMS indevido, é uma condição à fruição da isenção? Se sim, qual Convênio teria fixado tais termos?

d) O § 5º do art. 1º do Decreto nº 35.320/14 influi de algum modo na isonomia entre licitantes estabelecidos no Estado da Paraíba? De que modo?

e) O § 5º do art. 1º do Dec. nº 35.320/14 contribui de algum modo com a desigualdade concorrencial em favor dos licitantes situados em outras unidades da Federação e em detrimento daqueles estabelecidos no Estado da Paraíba? Se não, por quê?

f) O § 5º do art. 1º do Dec. nº 35.320/14 atende ao princípio da seleção da proposta mais vantajosa para a administração pela oferta do menor preço contido nos arts. 3º, 44 e no § 1º do art. 45 da Lei nº 8.666/03? Se sim, como?

g) Caso se entenda que o § 5º do Decreto nº 35.320/14 impõe a exigência da inclusão do ICMS (isento) no preço proposto, esse entendimento poderá alcançar os contratos já firmados, considerando o disposto nos arts. 54 e 55 da Lei nº 8.666/95?

h) Tendo o preço na proposta sido apresentado já com exclusão do ICMS isento, e não tendo ocorrido nenhum desconto ou dedução no valor pago?

i) Tendo o preço na proposta sido apresentado já com exclusão do ICMS isento, e não tendo ocorrido nenhum desconto ou dedução no valor a ser pago, é cabível a ulterior cobrança do valor do imposto?

j) Os Convênios 26/03 e 73/14 são limitativos em relação aos termos e condições para concessão da isenção neles prevista? Se não, por que?

k) O Convênio nº 73/14 permite a exigência do que, para gozar da isenção, o pretendo fornecedor deva incluir no preço de sua proposta o valor correspondente ao ICMS por ele dispensado?

Na sequência, alega que a motivação do recurso em tela decorre do fato de algumas respostas exaradas na instância preliminar terem sido evasivas enquanto outras contrariam a pretensão da consulente que, inconformada, requer a reforma da decisão recorrida, em face das seguintes razões que sinteticamente consistem no seguinte:

Quanto à resposta dada à primeira questão

- Amparada em informação fiscal elaborada por auditor fiscal no exercício da função inerente ao cargo de Subgerente de Fiscalização de Estabelecimentos do 1º Núcleo, a consulente apresentou o primeiro questionamento (letra “a”), diante da conclusão de uma auditoria no seu estabelecimento, a qual se formalizou mediante o Processo nº 1320092014-9, quando a referida autoridade entendeu que, em relação às licitações, “o preço a ser informado em suas propostas deverá ser sem a carga tributária do ICMS”. (Destaque constante no original).

- A resposta exarada a pretexto da citada indagação, que, na sequência, como parte do mesmo quesito, perguntava “sobre quais fundamentos legais haveria a obrigação do valor do ICMS (isento) compor o preço naquelas propostas”, deu-se no sentido de desqualificar a informação fiscal, atribuindo-lhe a falsa ideia de que se trataria de “mero ato administrativo interno, no âmbito dos setores desta Secretaria de Estado da Receita”. (Grifos constantes no original).

- A informação fiscal exarada no âmbito do processo de auditoria externa no estabelecimento da recorrente, e que recebeu o nº 1320092014-9, não havendo que se falar em conclusões adstritas ao âmbito interno dos setores desta Secretaria de Estado.

- Se houve mudança de entendimento no âmbito interno, desta Secretaria, após a conclusão da auditoria objeto do processo acima citado, justifica-se, pois, a consulta em tela.

- Além disso, a contradição e ausência de apego à realidade quando, em um primeiro momento, a instância preliminar corretamente afirma que a isenção do ICMS deve obedecer aos convênios firmados pelo Estado, e, ato contínuo, aduz que a necessidade de o ICMS compor o preço dos produtos nas propostas licitatórias decorreria do Decreto nº 24.755/03, que teria incorporado a redação do Conv. ICMS nº 23/03, pois esse raciocínio não condiz com a redação sita na cláusula

primeira do referido Convênio, que no § 1º deixa evidente que a isenção está condicionada ao desconto do imposto no preço, nada dispondo acerca da proposta licitatória.

Quanto à resposta dada à segunda questão

- Acerca da interpretação do § 5º do art. 1º do Dec. nº 35.320/14, a instância “a quo”, interpretando também o art. 15, inc. II da Lei nº 8.666/93, entendeu que, com a redação do § 5º do art. 1º do citado Decreto “é dizer que no valor dos produtos ofertados na licitação consta o ICMS”, todavia, a redação do Decreto nº 24.755/03, que copiava a do Conv. ICMS 26/03, não trazia nada parecido com a redação trazida no § 5º do art. 1º do Dec. nº 35.320/14, de modo que fica a dúvida se o decreto anterior já previa a obrigação de que o preço ofertado na proposta licitatória contivesse o ICMS, então qual a necessidade do incremento normativo trazido pelo § 5º do art. 1º do Dec. nº 35.320/14?

- Poder-se-ia até dizer que essa norma infra legal, contida no § 5º do art. 1º do Dec. nº 35.320/14, inovou, a partir de sua edição, no que diz respeito à obrigação de fazer constar o preço cheio, sem o desconto do ICMS, na proposta licitatória, todavia não caberia interpretação “*ex tunc*” desse ato normativo para fins de sua aplicação a fatos pretéritos.

- Até à edição do § 5º do art. 1º do Dec. nº 35.320/14 não havia que se falar em obrigatoriedade, para fins de isenção do ICMS, de que as propostas licitatórias deveriam ser preenchidas com o preço incluído da tributação isenta, e, no tocante ao art. 15, III da Lei nº 8.666/93, o caput desse dispositivo contém uma ressalva, que diz “sempre que possível”, a qual tem caráter liberatório em relação à aplicação das regras insculpidas nos incisos daquele dispositivo da Lei de Licitações, inclusive no que pertine a que às compras deverão “submeter-se às condições de aquisição e pagamento semelhantes às do setor privado”.

- A lógica dessa ressalva advém das hipóteses de conveniência e disponibilidade, tal como soe ocorrer no caso de isenção de impostos que deveriam ser arrecadados pelo ente licitante, e torna-se evidente sob dois aspectos: se o ente licitante não concede isenção do seu próprio imposto estará gerando uma falsa despesa e também uma falsa receita, eis que o imposto que arrecadará teria sido financiado ou custeado por ele próprio, na condição de consumidor final/contribuinte indireto, sem falar no risco de impacto negativo no seu fluxo de caixa, em razão da inadimplência tributária do fornecedor, posterior ao recebimento do preço, ou, como é bem mais comum, de que o resultado de sua apuração mensal do imposto gere saldo credor; ao assim proceder, o ente licitante estará onerando o preço de sua aquisição através do reflexo que o ICMS acarreta na tributação federal, a exemplo do PIS e da COFINS, haja vista que esse imposto estadual integra a base de cálculo das referidas contribuições, e assim, estará o ente licitante, ainda que indiretamente, remetendo recursos financeiros à União.

- A ressalva contida no art. 15 da Lei de Licitações vale neste caso, porque a isenção não pode ser

concedida aos negócios particulares e, ainda, por ser conveniente em razão da redução do preço de aquisição e, por se encontrar disponível, nos limites orçamentários do Estado, eis que o benefício fiscal é de retorno imediato (não arrecada, mas também não custeia) e positivo (não perde recursos financeiros para a União).

- Ademais, se as compras do Estado devessem “submeter-se às condições de aquisição e pagamento semelhantes às do setor de privado”, então a isenção do ICMS em tais compras estatais, por si só, seria ilegal, haja vista que tal benefício fiscal não é concedido quando da aquisição ou do pagamento por parte do setor privado.

- É despropositado querer usar como fundamento legal o disposto no art. 15, III da Lei nº 8.666/93, no tocante à equiparação de condições com os setor privado, para afirmar que a proposta licitatória deve vir com o preço cheio, para, na hora do pagamento, ser realizado o desconto do ICMS, pois desde quando o setor privado goza dessa vantagem?

- Logo, a preponderar o argumento da instância “a quo” seriam ilegais todos os decretos, bem como os convênios de ICMS desse Estado que dispõem sobre matéria de isenção em casos tais, pelo simples fato de estabelecerem condições mais vantajosas ao pagamento das compras realizadas pelo Estado.

Quanto à resposta dada à terceira questão

- Tendo em vista o entendimento da instância singular, segundo a qual a condição para fruição da isenção é o respectivo dever de apresentar proposta de preço composta pelo valor do ICMS indevido, segundo a redação do § 5º do art. 1º do Dec. nº 35.320/14, o qual estaria de acordo com o Conv. ICMS nº 73/04, o que se observa do § 5º do art. 1º do mencionado decreto é que o valor da isenção do ICMS já deverá estar deduzido do preço contido na proposta.

- De se ter, assim, como equivocada a interpretação dada pela citada instância ao dispositivo contido no decreto em comento.

Quanto à resposta dada à quarta questão

- Não há razão para reforma da resposta da decisão “a quo”, manifestada no sentido que “ao estender a isenção às operações e prestações internas, todos aqueles que efetuarem essas

operações internas destinadas a órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Estadual, e atenderem às condições previstas no Decreto em comento, estarão contemplados com a benesse, operando-se, desse modo, o princípio constitucional da isonomia” (grifo constante do original).

Quanto à resposta dada ao quinto quesito

- Ao obrigar as empresas paraibanas a apresentar suas propostas licitatórias com preços falsados a maior ou superfaturados por um ICMS que não será devido, esse Estado retira a capacidade competitiva do concorrente local frente a todas as empresas que detém benefícios fiscais e estão situadas noutros Estados.

- Pedindo a devida vênia, mas parece ser de uma incrível falta de sensatez, esse Estado insistir em impor uma regra que tem como consequência pagar mais caro e ainda remeter seus escassos recursos para circulação noutra unidade da Federação.

Quanto à resposta dada ao sexto questionamento

- A instância “a quo” não esclareceu a interpretação a ser dada ao princípio da seleção da proposta mais vantajosa para a Administração pela oferta do menor preço, pois se limitou a distorcer o teor dos dispositivos mencionados no questionamento da consulente.

- Assim, quanto ao art. 3º da Lei nº 8.666/93, tratou de expor, implicitamente, que a observância ao princípio da isonomia deveria se sobrepor ao da seleção da proposta mais vantajosa para a administração e, em relação ao art. 44, da citada lei, utilizou seu § 3º para traçar um raciocínio que vincula os preços globais ou unitários das propostas com os encargos que incidem sobre salários, o que apenas se aplica na contratação de obras e nada tem a ver com a licitação para compra de bens.

- Partindo da tese de que a proposta deve vir com o valor cheio e, depois, no ato do pagamento, deve ser retirado o ICMS, ter-se-ia que explicar a subsunção dessa tese ao disposto no § 1º do art. 44 a Lei de Licitações, pois o benefício fiscal concedido após a proposta implica necessária e obviamente em um elemento, critério ou fator sigiloso, secreto, subjetivo ou reservado que elide direta e indiretamente o princípio da igualdade entre os licitantes, eis que o licitante interno que gozar da isenção do ICMS estará levando vantagem sobre o licitante externo ou até mesmo sobre as micro e pequenas empresas optantes do Simples Nacional, as quais, pelas razões peculiares de

sua sistemática de tributação concentrada, não podem gozar desta isenção, assim, quisesse a instância preliminar se apoiar no princípio da isonomia ou igualdade entre os licitantes deveria condenar a perspectiva da própria isenção e, de quebra, todos os termos de acordo com redução da carga tributária concedidos por este e por outros Estados.

- É a Lei de Licitações que define o que é o tipo de licitação por menor preço e, no caso concreto, as licitações são sempre de menor preço.

Quanto à resposta dada ao sétimo questionamento

- A instância prima não afirmou ou tampouco negou se sua interpretação de que o preço (incluindo o ICMS isento) deve compor a proposta se aplicaria aos contratos já firmados.

- Esse questionamento decorre do fato de que os contratos já firmados, em razão das licitações vencida pela consulente, e já quitados pela Administração pública, continham necessariamente suas condições de preço e de pagamento, em atendimento ao art. 55, III da Lei de Licitações.

- Quando as propostas até então apresentadas pela recorrente não continham o ICMS em seus preços, e considerando que os contratos foram firmados com os preços constantes nas propostas, como poderiam aqueles contratos serem atingidos pela interpretação de que o preço da proposta deveria ter sido cheio (incluindo o ICMS isento)?

Quanto à resposta dada ao oitavo questionamento

- Não houve resposta da instância “a quo” diante do que se requer, isto é, uma vez que a proposta foi apresentada sem o ICMS, a consulente ainda teria que aplicar algum desconto ou dedução no valor que teria a receber?

Quanto à resposta ao nono quesito

- Evidenciado o caso concreto, qual seja o de que o preço da proposta foi apresentado já desconsiderando o ICMS isento e, depois, no ato do pagamento, não foi aplicado nenhum desconto senão aquele do próprio ICMS, o que se quer saber é se em tal caso é cabível a ulterior cobrança do valor do imposto.

Quanto à resposta dada à décima questão

- A resposta está carente de objetividade e de fundamentação, necessitando ser suprida, pois não enfrentou de forma positiva ou negativa e sequer fez menção ao Convênio 26/03.

Quanto à resposta ao décimo primeiro quesito

- O quesito não indagou se “a isenção está condicionada ao desconto no preço, do valor equivalente ao imposto dispensado”, pois o objeto da pretensão é saber se o Conv. ICMS 73/14 permite ao Estado da Paraíba exigir, do seu contribuinte que deseja se valer da isenção, que a proposta licitatória seja apresentada incluindo o ICMS que é dispensado, portanto resposta necessita ser suprida.

Após as explanações na ordem acima, a recorrente se manifesta discordante das considerações finais da decisão “a quo”, postas no sentido de excluir a espontaneidade da consulta, ao concluir que esta versa sobre disposições claramente expressas na legislação de regência e já exauridas em orientações fiscais mencionadas nestes autos, e que a consulente já possuía a compreensão acerca do correto procedimento.

Nesse sentido, afirma que a consulta não tratou do procedimento de preenchimento de notas fiscais, tal como já havia sido esclarecido nas orientações fiscais exaradas internamente a outras Secretarias, pois o que se busca nestes autos é evidenciar esclarecimentos e interpretações acerca da legislação, no que tange às propostas licitatória e os seus respectivos efeitos no âmbito tributário e, ademais, a consulta não foi rejeita, não havendo, a seu ver, fundamento para a não aplicação do disposto nos arts. 129 e 123 da Lei nº 10.094/13.

Na sequência, após apresentar suas conclusões, a recorrente requer o conhecimento e o acolhimento do recurso para que se dê interpretação mais adequada sobre os questionamentos formalizados e para que, conforme os Convênios ICMS 26/03 e 73/14, reconheça-se pela desnecessidade de fazer constar na proposta licitatória o valor do ICMS isento.

Requer, outrossim, esclarecimento sobre as dúvidas extraídas da resposta exarada na instância prima e expostas no tópico de conclusão de sua peça recursal, bem como lhe seja assegurada espontaneidade, nos termos dos arts. 129 e 133 da Lei nº 13.094/13.

Remetidos os autos a esta Corte, conforme atesta o despacho de fl. 32, estes foram distribuídos para exame e decisão desta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto.

EIS O RELATÓRIO.

VOTO

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte, Vende Tudo Magazine Ltda., objetivando esclarecimentos acerca da interpretação e aplicação das diretrizes legais que tratam do procedimento a ser observado quanto ao valor do ICMS nas vendas de mercadorias para órgãos do Poder Executivo Estadual, nos termos do Decreto nºs 24.755/2003, este revogado, e do Decreto nº 35.320/2014, frente às disposições dos Convênios ICMS nºs 26/03 e 73/04, especificamente quanto aos pontos apresentados mediante os questionamentos acima relatados.

Passemos aos esclarecimentos, adotando-se a mesma sequência dos quesitos formalizados na peça recursal.

a) À época de vigência do art. 1º do Decreto nº 24.755/03 e enquanto a Paraíba foi signatária do Conv. ICMS 26/03, estava correto o entendimento exposto pelo auditor em sua informação fiscal elaborada em conclusão de auditoria no estabelecimento da consulente, objeto do Processo

1320092014-9, quando afirmou que, em relação às licitações, “o preço a ser informado em suas propostas deverá ser sem a carga tributária do ICMS”? Se não, sobre quais fundamentos, inclusive em lei, haveria a obrigação do valor do ICMS (isento) compor o preço naquelas propostas?

Resposta

Os órgãos máximos a quem compete promover o julgamento de processos administrativos tributários contenciosos são a Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, através de seus julgadores monocráticos, em primeira instância, e este Conselho de Recursos Fiscais, em segunda instância (art. 70 da Lei nº 10.094/13).

Por sua vez, os órgãos competentes para o esclarecimento de dúvidas sobre a interpretação ou aplicação da legislação tributária do Estado da Paraíba são o Secretário Executivo da Secretaria de Estado da Receita, em primeira instância, e este Conselho de Recursos Fiscais, em segunda instância (arts. 125, 135 e 136, I e II).

Portanto, qualquer opinião exarada por outro órgão, que não algum destes, esteja certa ou errada, pode ser suscetível de revisão pelos órgãos acima citados, dependendo da natureza da matéria cuja apreciação lhe é submetida.

Diante do que corroboro com a assertiva exarada na instância “a quo”, segundo a qual “a prudência sinaliza para que seja analisado o caso concreto de modo pormenorizado e individualizado, o que escapa dos objetivos desta consulta – que gira em torno dos posicionamentos materializados nos pareceres GET nºs 2014.01.05.0018 (9/10/2014) e 201.01.05.00109 (30/10/2015), ou seja, instrumentos de consulta/orientação que efetivamente ostentam o pronunciamento e aplicabilidade da legislação, inclusive neles fazendo constar a chancela do Secretário de estado da Receita”.

Desse modo, no exercício da competência conferida a esta Instância (art. 136, II, da Lei nº. 10.094/13), passa-se a expor o seguinte.

Inicialmente, necessário entender o comando do art. 1º, § 1º, incisos I e II do Decreto nº 24.755/03, que é taxativo quanto à isenção do ICMS, ao estabelecer que esta se opera “nas operações ou prestações internas”, relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgão da Administração Pública estadual Direta e suas Fundações e Autarquias, a isenção do ICMS.

Portanto, é no momento da operação ou prestação em concreto que se opera a isenção, e ainda desde que respeitadas algumas condições previstas na referida norma. Não há que se confundir a operação em si com o procedimento licitatório.

A Licitação “é um certame que as entidades governamentais devem promover e no qual e no qual abrem disputa entre os interessados em com elas travar determinadas relações de conteúdo patrimonial, para escolher a proposta mais vantajosa às conveniências públicas. Estriba-se na ideia de competição, a ser travada isonomicamente entre os que preenchem os atributos e aptidões necessárias ao bom cumprimento das obrigações que se propõem a assumir” (Bandeira de Mello, Celso Antonio, “Curso de Direito Administrativo”. Malheiros, 5ª edição, São Paulo, p. 284).

Portanto, a operação em si pressupõe a transposição da licitação, modalidade de concorrência pública, visto que esta antecede o negócio jurídico que constitui o seu objeto: a compra e venda ou a prestação de serviço.

A licitação consiste num procedimento de natureza administrativa que se rege por normas e princípios próprios, dentre os quais destaca-se o princípio da igualdade, que estabelece o dever de se atribuir tratamento igual ao concorrentes. Para Celso Antonio Bandeira de Melo (Curso de Direito Administrativo. Malheiros, 5ª edição, São Paulo, p. 284), o referido princípio, “implica o dever não apenas de tratar isonomicamente todos os que afluírem ao certame, mas também o de ensejar oportunidade de disputa-lo a quaisquer interessados que, desejando dele participar, podem oferecer as indispensáveis condições de garantia”. É o que prevê o art. 37, XXI da Constituição Federal.

Aliás, o § 1º, incisos I e II, do art. 3º da Lei nº 8.666/93 proíbe que o ato convocatório preveja, inclua ou tolere cláusulas ou condições capazes de frustrar ou restringir o caráter competitivo do procedimento licitatório, ou de qualquer outra circunstância impertinente ou irrelevante para o objeto do contrato.

Destarte, sob pena de atropelamento das diretrizes do processo licitatório, acima mencionadas, cumpre à recorrente promover a inclusão do valor do ICMS (isento) no preço do produto com o qual participe do certame.

De mais a mais, a inclusão do valor do ICMS no preço dos produtos é obrigatória, inclusive no ato do cumprimento do contrato celebrado entre o vencedor da licitação, isto é, no momento da realização da operação ou prestação objeto do contrato, como condição do direito à isenção, consoante estabelece o art. 1º, § 1º, I e II, do Decreto nº 24.755/2003, celebrado à esteira do Convênio ICMS nº 26/03. Eis a dicção do dispositivo legal:

“Art. 1º Fica concedida isenção de ICMS nas operações ou prestações internas, relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da Administração Pública Direta e suas Fundações e Autarquias.

§ 1º A isenção de que trata o “caput” fica condicionada:

I - ao desconto no preço, do valor equivalente ao imposto dispensado;

II - à indicação no documento fiscal, do valor do desconto”.

b) Com base no § 5º do art. 1º do Decreto nº 35.320/2014, o preço constante na proposta a ser apresentada no processo licitatório deve estar composto inclusive com o valor correspondente ao ICMS indevido (isento)? Se sim, sobre quais fundamentos, inclusive em lei?

Certamente. Consoante se infere do disposto no § 5º do art. 1º do Decreto nº 35.320/2014, *verbis*:

“Art. 1º (...)

§ 5º O valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, contido nas propostas vencedoras do processo licitatório, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, no documento fiscal”.

Assim, conclui-se que o preço dos produtos deve conter o valor do ICMS. Aliás, essa é uma característica do ICMS: um imposto dito por dentro. Significa dizer que, diferentemente do IPI, o ICMS não é acrescido ao valor do produto; este imposto compõe o preço do produto.

Nesse sentido, corroboro a resposta à indagação encimada, exarada pela instância preliminar, que pela sua precisão dispensa maiores acréscimos e, por isso, limito-me a corroborá-la, transcrevendo apenas os seguintes fragmentos apenas para afastar quaisquer dúvidas:

“Induvidosamente, se o valor correspondente à isenção do ICMS deve ser deduzido do preço dos produtos é porque, por obviedade hialina, nesse preço (valor do produto) consta o ICMS.

(...)

Em outros dizeres, preço é o conjunto no qual está contido o subconjunto denominado ICMS.

Ou seja, conforme profere Carrazza (CARAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17 ed.. São Paulo:

Malheiros, 2015, p. 560):

‘Ao contrário do que ocorre, por exemplo, com o IPI, o valor do ICMS em determinada operação ou prestação não é a ela acrescido, mas pelo contrário, vê-se ‘embutido’, por assim dizer, no preço da mercadoria ou do serviço’.

(...) Portanto, no preço dos produtos (campo: valor dos produtos) deve constar o ICMS, pois esse é parte do próprio valor do produto.

Por outra via, no valor total da nota fiscal constará o montante sem o valor do ICMS, nos termos do trecho colacionado no início desta consulta fiscal e presente nos pareceres emitidos em resposta às Orientações Fiscais solicitadas pela Secretaria de Estado da Educação e pela Controladoria Geral do Estado – ambas referentes aos procedimentos da VENDE TUDO (consulente).”

Logo, ao consignar no campo “valor dos produtos”, constante da nota fiscal, o preço destes com o ICMS, dá-se cumprimento ao disposto no § 5º do art. 1º do Decreto nº 35.520/14.

Quanto ao argumento de que o Decreto nº 24.755/2013 “não trazia nada parecido com a redação trazida no § 5º do art. 1º do Decreto 35.320/14”, entendo que essa circunstância em nada altera a necessidade da providência do contribuinte, no que tange a esse aspecto. Melhor dizendo, a obrigatoriedade já se encontrava prevista no Decreto nº 24.755/03, expressa apenas em outros dizeres, conforme se verifica na transcrição do citado dispositivo, acima efetuada.

O acréscimo estabelecido no § 5º do art. 1º do Decreto nº 35.320/2014 se presta apenas a corroborar a necessidade da inclusão do valor do ICMS isento no preço dos produtos, e está em perfeita harmonia com o princípio da igualdade que norteia o processo licitatório.

Em outras palavras, o fato de constar a expressão “contido nas propostas vencedoras do processo licitatório”, no mencionado dispositivo legal, em nada altera os deveres a serem observados pela recorrente no processo licitatório e no momento da emissão da nota fiscal, como condição “*sine qua non*” do seu direito à isenção fiscal.

c) Em caso de resposta positiva ao questionamento imediatamente anterior, o respectivo dever de apresentar proposta de preço composta pelo valor do ICMS indevido, é uma condição à fruição da isenção? Se sim, qual Convênio teria fixado tais termos?

A resposta a essa questão foi dada de forma suficientemente clara pela instância “a quo”, de modo que me restrinjo à sua transcrição:

“A condição para fruição da isenção encontra-se nos comandos do Decreto nº 35.320 de 10 de setembro de 2014 (Convênio ICMS nº 73/04), no qual consta que o ICMS faz parte do preço do produto, conforme explanações em questão antecedente”.

Portanto, equivocada e totalmente fora de contexto está a interpretação dada pela recorrente ao § 5º do art. 1º do Decreto nº 35.320/14, quando esta diz: “Ora, o que se observa do dispositivo acima transcrito é o que o valor da isenção do ICMS já deverá estar deduzido do preço contido na proposta”.

d) O § 5º do art. 1º do Decreto nº 35.320/14 influi de algum modo na isonomia entre licitantes estabelecidos no Estado da Paraíba? De que modo?

A resposta exarada pela instância singular a esse questionamento não foi objeto da contraposição da recorrente, que em sua peça recursal manifestou que *“não há razão para reforma dessa resposta”*.

Diante do que, abstenho-me de tecer considerações sobre o assunto.

e) O § 5º do art. 1º do Dec. nº 35.320/14 contribui de algum modo com a desigualdade concorrencial em favor dos licitantes situados em outras unidades da Federação e em detrimento daqueles estabelecidos no Estado da Paraíba? Se não, por quê?

Considerando o aspecto jurídico da questão, a resposta é “não”. Com efeito, a apresentação do preço dos produtos com inclusão do valor do ICMS é uma forma de não restringir o caráter competitivo do certame, pois demonstra respeito ao princípio da igualdade que permeia todo o processo.

É de se esperar que esse equilíbrio não seja quebrado por quaisquer dos participantes da licitação, não importando se a empresa concorrente situa-se nesta ou em outra unidade da Federação. As regras da concorrência aplicam-se a todos que dela participarem.

Aliás, não é demais lembrar que o procedimento licitatório se estabelece no interesse da Administração Pública, objetivando a seleção da proposta que lhe seja mais vantajosa, conforme se observa da disposição ínsita na Lei n. 8666/93, que nesse sentido veda que se estabeleça preferências ou distinções em razão da naturalidade, sede ou domicílio dos licitantes. Vejamos:

Art. 3º A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos. [\(Redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010\)](#) [\(Regulamento\)](#) [\(Regulamento\)](#) [\(Regulamento\)](#)

§ 1º É vedado aos agentes públicos:

I - admitir, prever, incluir ou tolerar, nos atos de convocação, cláusulas ou condições que comprometam, restrinjam ou frustrem o seu caráter competitivo, inclusive nos casos de sociedades cooperativas, e estabeleçam preferências ou distinções em razão da naturalidade, da sede ou domicílio dos licitantes ou de qualquer outra circunstância impertinente ou irrelevante para o específico objeto do contrato, ressalvado o disposto nos §§ 5º a 12 deste artigo e no [art. 3º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991](#); [\(Redação dada pela Lei nº 12.349, de 2010\)](#)

II - estabelecer tratamento diferenciado de natureza comercial, legal, trabalhista, previdenciária ou qualquer outra, entre empresas brasileiras e estrangeiras, inclusive no que se refere a moeda, modalidade e local de pagamentos, mesmo quando envolvidos financiamentos de agências internacionais, ressalvado o disposto no parágrafo seguinte e no [art. 3º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991](#).

Portanto, não interessa ao procedimento se os participantes deste ou de outros Estados possuem ou não benefícios fiscais idênticos, porque a legislação não perquire das condições particulares dos participantes da licitação, porque o certame se estabelece no interesse da Administração. De modo que as particularidades dos licitantes caem no campo das circunstâncias impertinentes ou irrelevantes ao específico objeto do contrato, consoante a disposição supra.

Importa ressaltar que, pelos fundamentos dispostos na resposta à indagação contida na letra “b”, acima exarada, a tributação das operações é efetuada em momento posterior ao processo licitatório que não perquire sobre a carga tributária imposta aos licitantes.

Assim, não interessa ao procedimento licitatório se os participantes deste ou de outros Estados possuem ou não benefícios fiscais idênticos. De modo que, para os efeitos da licitação, não tem pertinência o exemplo apresentado pela recorrente que o ilustrou com quadros sinóticos sobre propostas de empresa pernambucana e empresa paraibana.

Nesse sentido trilhou a instância “a quo”, em pertinente citação de Sabbag (Sabbag, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 3 ed. 2011, Saraiva, São Paulo, p. 135):

“Daí se falar nas duas dimensões da igualdade: (1) aquela por meio da qual se destina isonomicamente a todos aqueles que realizarem a conduta descrita na hipótese legal – e (1.1) a outra, em que se busca vedar desigualdades irracionais, as quais transborda a inadequação entre meio e fim, servindo como cláusula geral de proibição do arbítrio”.

Considerando o caso em análise, a instância prima, em pertinente subsunção, com a qual corroboro, entendeu que:

“A dimensão da igualdade é aplicada a todos aqueles que realizem operações e prestações internas destinadas a órgãos públicos do Poder Executivo, situação na qual assume relevo o comando isonômico da

benesse da isenção do ICMS (primeiro item dos dizeres de Sabbag, acima transcrito).

(...)

Desse modo, visando à “vedação da desigualdade irracional”(Sabbag), ou pretendendo alcançar “adequação racional” (Bandeira de Mello), ao se exigir que conste o ICMS no valor do produto ofertado em licitação, o cogitado parágrafo quinto do Decreto sob examine possibilita que outros ofertantes, inclusive de outras unidades da Federação, também participem sob as mesmas condições. Caso contrário, os licitantes deste Estado ingressariam no certame licitatório com a proeminente vantagem de mercadorias com preços notoriamente menores – não em virtude de sua meritória e primorosa engenharia de redução e custos, colimando ofertas com preços competitivos – mas, sim, devido ao inadequado procedimento de largar na frente em virtude de ofertar produto em cujo preço não se fez constar o ICMS”.

f) O § 5º do art. 1º do Dec. nº 35.320/14 atende ao princípio da seleção da proposta mais vantajosa para a administração pela oferta do menor preço contido nos arts. 3º, 44 e no § 1º do art. 45 da Lei nº 8.666/03? Se sim, como?

Evidentemente, por estabelecer que “o valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, contido nas propostas vencedoras do processo licitatório, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, no documento fiscal”, o mencionado dispositivo legal (§ 1º do art. 1º do Decreto nº 35.320/14) em nada contraria a Lei de Licitação.

Com efeito, no julgamento pelo menor preço, o critério de seleção da proposta mais vantajosa e, como o nome indica, o da oferta menor (art. 45, § 1º, I da Lei nº 8.666/93). Conforme explicitado em linhas atrás, quando da resposta a questionamento anterior, no “preço do produto” está embutido o valor do ICMS, o que atende ao primado da isonomia/igualdade, previsto no art. 3º da citada Lei, *in verbis*:

“Art. 3º A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.” (Grifo não constante do original)

Afinal, o julgamento da proposta mais vantajosa se estabelece mediante critérios objetivos, sendo inadmissíveis preços globais ou unitários simbólicos, consoante se infere do art. 44, §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.666/93, *infra*:

“Art. 44. No julgamento das propostas, a Comissão levará em consideração os critérios objetivos definidos no edital ou convite, os quais não devem contrariar as normas e princípios estabelecidos por esta Lei.

§ 1º É vedada a utilização de qualquer elemento, critério ou fator sigiloso, secreto, subjetivo ou reservado que possa ainda que indiretamente elidir o princípio da igualdade entre os licitantes.

§ 2º Não se considerará qualquer oferta de vantagem não prevista no edital ou no convite, inclusive financiamentos subsidiados ou a fundo perdido, nem preço ou vantagem baseada nas ofertas dos demais licitantes.

§ 3º Não se admitirá proposta que apresente preços global ou unitários simbólicos, irrisórios ou de valor zero, incompatíveis com os preços dos insumos e salários de mercado, acrescidos dos respectivos encargos, ainda que o ato convocatório da licitação não tenha estabelecido limites mínimos, exceto quando se referirem a materiais e instalações de propriedade do próprio licitante, para os quais ele renuncie a parcela ou à totalidade da remuneração.”

Ademais, apenas posteriormente, isto é, no ato do cumprimento do contrato, o valor do ICMS incluído no preço do produto pode ser objeto da isenção, desde que cumprida a condição estabelecida no art. 1º, § 1º do citado Decreto.

Apenas para estabelecer maior clareza à resposta, transcrevo também a dicção do art. 45, § 1º, I da citada Lei de Licitação:

“Art. 45. O julgamento das propostas será objetivo, devendo a Comissão de licitação ou o responsável pelo convite realizá-lo em conformidade com os tipos de licitação, os critérios previamente estabelecidos no ato convocatório e de acordo com os fatores exclusivamente nele referidos, de maneira a possibilitar sua aferição pelos licitantes e pelos órgãos de controle.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, constituem tipos de licitação, exceto na modalidade concurso:

I - a de menor preço - quando o critério de seleção da proposta mais vantajosa para a Administração determinar que será vencedor o licitante que apresentar a proposta de acordo com as especificações do edital ou convite e ofertar o menor preço”.

Enfatize-se que, distintamente do entendimento da recorrente, a isenção fiscal nem de longe caracteriza “elemento, critério ou fator sigiloso, secreto, subjetivo ou reservado que elide direta ou indiretamente o princípio da igualdade entre os licitantes”. Trata-se de benefício legal cujo direito à sua utilização depende de observância às condições estabelecidas na norma concessora, e que em nada interfere no certame, dados que somente *a posteriori* pode ser exercido.

Portanto, corroboro o entendimento da instância prima.

g) Caso se entenda que o § 5º do Decreto nº 35.320/14 impõe a exigência da inclusão do ICMS (isento) no preço proposto, esse entendimento poderá alcançar os contratos já firmados, considerando o disposto nos arts. 54 e 55 da Lei nº 8.666/95?

Nos contratos administrativos terão que constar obrigatoriamente determinadas cláusulas, a exemplo do “*preço e das condições de pagamento*”, em conformidade com os termos da proposta a que se vinculam (art. 54, § 1º c/c o art. 55, III da Lei nº 8.666/93).

A sua inexecução ou execução irregular sujeita o contratante que assim se conduziu a sanções administrativas e penais aplicáveis por autoridade competente (arts. 86 a 92 da Lei de Licitações).

Por sua vez, no que concerne aos reflexos fiscais da conduta do contribuinte contratante com a Administração, a questão requer exame do caso concreto a fim de se perquirir das consequências que o caso irá requerer.

Afinal, como bem se expressou a instância prima, “*quanto ao art. 55 da Lei nº 8.666/93, nota-se o preço como cláusula contratual, sendo que em nada afeta o entendimento esposado quanto ao valor dos produtos com o ICMS no documento fiscal, haja vista na nota fiscal haver campos distintos: o ‘valor dos produtos’ (como já repisado, com o ICMS), o valor total da nota (este excluído o ICMS) e o desconto, campo que comporá o quantum de ICMS que fora excluído*”.

h) Tendo o preço na proposta sido apresentado já com exclusão do ICMS isento, é devido algum desconto ou dedução no valor pago?

Discordo da recorrente quando esta diz que não houve resposta da instância prima a esse questionamento.

Com efeito, a dedução prevista consiste naquela estabelecida no Decreto 35.320/2014, conforme a disposição ínsita neste diploma legal. Aliás, o tema da dedução do ICMS também consta nas Orientações Fiscais dos Pareceres sob números 2014.01.05.0018 e 2015.01.05.00109, como bem enfatizou a instância preliminar, inclusive na orientação fiscal que minudenciou o preenchimento da nota fiscal de saída com as informações necessárias ao atendimento da determinação prevista no citado Decreto.

Donde se infere que não se pode furtar às consequências que possam decorrer de distanciamentos porventura existentes entre o caso concreto e a normas reguladoras da matéria.

i) Tendo o preço na proposta sido apresentado já com a exclusão do ICMS isento, e não tendo ocorrido nenhum desconto ou dedução no valor a ser pago, é cabível a ulterior cobrança do valor do imposto?

Distintamente do entendimento da recorrente, não se trata de caso concreto, mas, sim, de hipótese por esta ventilada. Portanto, somente diante da situação “in loco” é possível avaliar, mediante o exame de papéis e documentos, as repercussões que possam advir da hipótese cogitada pela interessada.

Nesse sentido, corroboro o entendimento da instância preliminar.

j) Os Convênios 26/03 e 73/14 são limitativos em relação aos termos e condições para concessão da isenção neles prevista? Se não, por que?

Diante das disposições ínsitas nos Decretos que implementaram neste Estado os Convênios mencionados na indagação recursal, infere-se que os respectivos Decretos, de nº 24.755/2003 e 35.320/2014, respeitam os termos previstos nas cláusulas daqueles diplomas legais.

Enfatize-se que a expressão destacada na redação do § 5º do art. 1º do Decreto nº 35.320/14, quando esta diz *“o valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, contido nas propostas vencedoras do processo licitatório, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, no documento fiscal”*, em nada extrapola os termos do Conv. ICMS nº 73/04, visto que se presta apenas para reforçar o dever de o licitante observar, mediante a apresentação dos preços dos produtos com inclusão do ICMS, o princípio da igualdade que norteia todo o processo de licitação.

k) O Convênio nº 73/04 permite a exigência do que, para gozar da isenção, o pretendo fornecedor deva incluir no preço de sua proposta o valor correspondente ao ICMS por ele dispensado?

O Convênio ICMS 73/04 trata da isenção do ICMS em relação às operações ou prestações internas, relativas à aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Estadual Direta e pelas Fundações e Autarquias do Estado.

A questão da necessidade de o contribuinte, participe de licitação, incluir o ICMS no preço do produto ofertado na proposta licitatória já foi tratada em tópicos anteriores, nos quais se expôs os fundamentos da interpretação dada à matéria, de modo que considero despendioso repisar o tema.

Por fim, para que não restem dúvidas sobre a matéria, corroboro a assertiva da decisão “a quo”, quando esta assim se expressa sobre o § 5º do Decreto 35.320/2014:

“Nesse diapasão, considerando que o Decreto 35.329/14 incorporou à legislação tributária paraibana o Conv. ICMS nº 73/2004, evidencia-se a interpretação de que a isenção está condicionada ao desconto no preço, do valor equivalente ao imposto dispensado – corrobora esse entendimento o vocábulo “deverá”, presente no § 5º do art. 1º do cogitado Decreto 35.320/14, que não possibilita margem para discricionariedades.

Repise-se, ainda que se recaia em demasia: não se está incluindo o ICMS no preço dos produtos, pois este tributo já é parte do próprio preço do produto (não se inclui o que nele já se encontra, pois nele já está)”.

Na frente, o referido decisório, em referências ao DANFE nº 1790, de 30/12/2014, o qual traz o errôneo preenchimento pela recorrente, bem como ao DANFE nº 2520, de 14/12/2015, também

trazido pela própria consulente, sendo que este apresenta o escoreito preenchimento, assim como a NF-e nº 117, de 4/11/2013, da citada emitente, conclui acertadamente que esta postura da empresa “denota a perfeita assimilação das Orientações de nºs 2014.01.05.0186 e 2015.01.05.00109, por parte da Consulente”

Com efeito, a tratativa versada no *decisum* preliminar sobre o preenchimento dessas notas fiscais também se presta para demonstrar a existência de precedentes umbilicalmente relacionados à matéria em tela, os quais levaram a referida instância a inferir que a recorrente, então consulente, “possuía a compreensão acerca do correto procedimento”, e que a “a consulta versa sobre disposições claramente expressas na legislação de regência e já exauridas em orientações fiscais colacionadas nestes autos”, e, assim, concluiu por declarar que o ato consultivo em tela não formaliza a espontaneidade da requerente.

Portanto, considerando essas evidências, não há como deixar de confirmar o entendimento exarado pela instância prima.

Ademais, sobre as considerações finais, apresentadas pela recorrente, enfatizo que as assertivas do decisório em referência, que versam acerca do correto preenchimento das notas fiscais de saídas e da menção a processos anteriores (de nºs 2014.01.05.0018 e 2015.01.05.00109), bem como do Parecer GSC/CGE 003/2014, de fato demonstram a unicidade do entendimento em torno da matéria, exarado na resposta ao ato consultivo.

Com essas considerações, tenham-se esclarecidos os questionamentos da recorrente.

Isto posto,

VOTO pelo recebimento do *Recurso Voluntário*, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito pelo seu *desprovemento*, para manter o entendimento emitido pela Secretaria Executiva de Estado da Receita, no Parecer nº 2016.01.05.00086, de 27 de junho de 2016, objeto do Processo nº 045.646.2016-9, com os acréscimos dos esclarecimentos expostos nas fundamentações desse voto, exarado em decorrência da Consulta formalizada pela empresa **VENDE TUDO MAGAZINE LTDA.**, com CNPJ sob o nº 05.765.913/0001-12, e inscrita no CCICMS estadual sob o nº 16.139.095-1.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 23 de setembro de 2016.

OLIVEIRA LIMA

MARIA DAS GRAÇAS D. DE

Conselheira Relatora