

PROCESSO - A. I. Nº 276890.0001/18-0
RECORRENTE - ICOFORT - AGROINDUSTRIAL LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0146-01/18
ORIGEM - IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/12/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0323-12/19

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Demonstrado que o autuado não repassou ao preço da mercadoria comercializada, o desconto correspondente ao imposto exonerado com a redução de base de cálculo prevista nas operações interestaduais com insumos agropecuários, relacionados no Convênio ICMS nº 100/97. Infração subsistente. 2. MULTA. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Demonstrada a falta de escrituração de documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias tributadas e não tributadas. Infrações reconhecidas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 12/03/2018, no valor de R\$7.830.420,77, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 03.02.06 - Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 100/97, pois não indicou na nota fiscal que concedeu o desconto correspondente à redução do ICMS no preço da mercadoria, ocorrido nos meses de março, abril e junho a dezembro de 2013 e de janeiro a dezembro de 2014 e 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$7.822.534,95, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 16.01.01 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido nos meses de janeiro, abril a julho e outubro a dezembro de 2013, janeiro, fevereiro, abril, agosto e novembro de 2014 e março, maio, junho, setembro, novembro e dezembro de 2015, sendo exigida multa no valor de R\$288,23, correspondente a 1% sobre o montante das entradas, prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não sendo objeto do Recurso Voluntário.

Infração 03 - 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido nos meses de janeiro a abril e junho a novembro de 2013, janeiro, fevereiro e abril a dezembro de 2014 e janeiro a março, maio, junho, setembro, novembro e dezembro de 2015, sendo exigida multa no valor de R\$7.597,60, correspondente a 1% sobre o montante das entradas, prevista no Art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não sendo objeto do Recurso Voluntário.

A 1ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0146-01/18 (fls. 169 a 173), com base no voto a seguir transcrito:

“Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Indefiro o pedido de realização de diligência com base no inciso I, do art. 147 do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

O autuado reconheceu a procedência das infrações 2 e 3, permanecendo a lide em relação à infração 1.

O inciso III, do art. 266 do RICMS/12 recepcionou as hipóteses de redução de base de cálculo previstas no Convênio ICMS 100/97, conforme a seguir:

“Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:

III - nas saídas interestaduais dos insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual, sendo que, a manutenção integral do crédito fiscal somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;”.

O referido convênio trata de hipóteses de redução de base de cálculo para insumos agropecuários em percentuais que variam em função da mercadoria, sendo, em síntese, um benefício voltado para a redução dos custos da atividade agropecuária.

Apesar do convênio estabelecer redução de base de cálculo nas saídas interestaduais de 30 e 60%, de acordo com a mercadoria, o texto trazido ao RICMS apenas recepcionou de forma ampla os termos do convênio, sem indicar as mercadorias e os respectivos percentuais de redução, nem as condições expressamente indicadas no acordo interestadual para sua fruição.

O texto regulamentar apenas recepciona a redução contida no Convênio ICMS 100/97, para as saídas interestaduais dos insumos agropecuários, sem indicar os percentuais, bem como recepciona a forma e condições estabelecidas no referido acordo interestadual sem qualquer ressalva, exceto em relação à manutenção integral do crédito fiscal que somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos.

A forma sintética pela qual foi recepcionado o Convênio ICMS 100/97 conduz à conclusão de que tanto a forma de aplicação dos percentuais em função do tipo de insumo, como as condições estabelecidas, ainda que citadas no convênio de forma autorizativa, foram expressamente acolhidas no ordenamento jurídico do Estado da Bahia.

A prova de que as condições a que se referem o inciso III do art. 266 se referiam às que constavam de forma autorizativa no convênio, é que logo após a sua menção no texto, foi feita a ressalva em relação à manutenção de crédito, cuja previsão no convênio também se achava de forma autorizativa e no mesmo dispositivo que tratava da obrigação de deduzir do preço da mercadoria, o valor correspondente ao imposto dispensado.

A decisão proferida pelo CONSEF, por meio do Acórdão CJP Nº 0140-11/15, não se aplica ao presente caso, pois as condições de fruição previstas no convênio foram acolhidas integralmente, aplicando ressalvas apenas em relação à manutenção de crédito fiscal.

O benefício visa reduzir custos da atividade agropecuária, não sendo razoável entender que não foi intenção do Poder Executivo repassar o incentivo ao adquirente final, como concluiu o autuado. A recepção do Convênio ICMS 100/97, jamais pode ser interpretada como visando aumentar a margem de lucro da atividade comercial.

Em relação à comparação trazida pelo autuado entre as Notas Fiscais nºs 16138 e 16134, visando demonstrar que, mesmo sem a obrigação estar expressa na legislação, promoveu o desconto no preço correspondente ao imposto exonerado, observei que as referidas notas fiscais tratam de mercadorias diferentes. A Nota Fiscal nº 16138 (fl. 90), trata da comercialização de farelo de algodão, e a Nota Fiscal nº 16134 (fl. 91), trata da comercialização de torta de algodão. Não servindo, portanto, para efeito de demonstração de suposto desconto efetivamente concedido no preço da mercadoria.

Nas notas fiscais emitidas pelo autuado, constantes no demonstrativo denominado “DEMONSTRATIVO DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SEM O DESCONTO NA NOTA FISCAL”, (fls. 12 a 42), não foram concedidos descontos no preço da mercadoria. O valor da nota fiscal permaneceu igual ao valor dos produtos, e a base de cálculo correspondeu a 40% do valor dos produtos.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 184 a 207), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, no qual alegou que, após o advento do Convênio ICMS nº 100/97, as operações interestaduais com insumos agropecuários passaram a ser beneficiadas com redução de base de cálculo equivalente a 60%.

Afirmou que a norma inserida na Cláusula quinta do referido Convênio é autorizativa e que o Estado da Bahia não implementou a referida regra na sua legislação, seja nos Arts. 20, III, e 79, do RICMS/97, e no Art. 266, III, do RICMS/12, deixando de impor aos contribuintes baianos a obrigação

de repassar o benefício no preço praticado com o adquirente da mercadoria situado em outro Estado.

Aduziu que tanto o Autuante quanto o órgão julgador a quo se equivocaram ao conferir exegese não conforme com o ordenamento jurídico em vigor, em desacordo com a posição do STF no RE 635.688/RS e deste CONSEF no Acórdão CJF nº 0140-11/15, dos quais acostou excertos.

Asseverou que concedeu o desconto correspondente ao benefício no valor das notas fiscais, conforme diz ter comprovado a título de amostragem mediante a apresentação das Notas Fiscais nº 16.134 e 16.138, a despeito de não ter apostado esta informação no corpo das notas fiscais.

Relatou que a Decisão recorrida afastou as razões de fato apresentadas por entender que torta e farelo são produtos distintos, mas possuem a mesma NCM e se constituem em nomenclaturas para se referir ao resíduo de algodão, sendo que a torta após o processo de moagem vira o farelo.

Argumentou que a falta da aposição da informação correspondente ao desconto no corpo das notas fiscais se configuraria, no máximo, em inadimplemento de obrigação acessória, punível com penalidade específica e passível de redução ou de cancelamento, ao teor do previsto no § 7º do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, o que requereu, uma vez que não ocasionou prejuízo ao erário estadual.

Pugnou pela improcedência da Infração 01, a homologação dos pagamentos relativos aos valores exigidos nas Infrações 02 e 03, a realização de diligência fiscal para atestar as suas alegações e a juntada posterior de documentos.

Esta 2ª CJF, na assentada do julgamento, decidiu encaminhar o presente processo em DILIGÊNCIA para a PGE/PROFIS solicitando manifestação jurídica para responder a seguinte questão (fl. 212):

Considerando a redação do Art. 266, III, do RICMS/12, especialmente a expressão “*na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual*”, o Estado da Bahia implementou ou não na sua legislação a exigência prevista no inciso II da cláusula quinta do Convênio ICMS nº 100/97?

O Autuado apresentou manifestação (fls. 218 a 232), na qual destacou o caráter meramente autorizativo dos convênios, prescindindo de lei para que sua eficácia se aperfeiçoe no âmbito dos Estados, como diz ter concluído o STF nos autos do RE nº 635.688/RS, com repercussão geral reconhecida.

Aduziu que não basta que o ente federativo acolha genericamente os termos do convênio, sendo necessário constar na sua legislação a adoção da faculdade conferida pelo convênio autorizativo.

Reiterou que as operações interestaduais com insumos agropecuários passaram a ser beneficiadas com redução de base de cálculo, equivalente a 60%, após o advento do Convênio ICMS nº 100/97, conferindo aos entes federativos a prerrogativa de autorizar a manutenção integral do crédito bem como de condicionar a fruição do benefício à concessão de desconto em favor do adquirente indicado nas notas fiscais.

Reafirmou que o Estado da Bahia não se valeu da faculdade que lhe fora concedida pela Cláusula quinta do referido Convênio ICMS nº 100/97, deixando de impor aos contribuintes baianos a obrigação de repassar o benefício no preço praticado com o adquirente da mercadoria situado em outro Estado, bem como não autorizou a manutenção integral do crédito, o que fez apenas com a edição do RICMS/12.

Ressaltou que as normas que tratam de isenção devem ser interpretadas de forma literal, sendo vedada a interpretação extensiva ou analógica de tais dispositivos, conforme orientação do STF, do STJ e deste CONSEF.

Concluiu que não é juridicamente possível nem legalmente permitido afirmar que a obrigação de repassar o benefício em forma de desconto e informá-lo no corpo da nota fiscal estaria implicitamente contida na expressão “*na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual*”, constante do Art. 266, III, do RICMS/12.

A PGE, em seu parecer, acolhido pela PGE/PROFIS/NCA (fls. 234 a 241), concluiu que não merece sufrágio a tese recursal da ausência de internação das normas estabelecidas no Convênio ICMS nº 100/97, já que há a possibilidade de ratificação tácita dos acordos interestaduais, parecendo evidente que a locução utilizada no Art. 266, III, do RICMS/12, especificamente “*na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual*”, ratificou o benefício previsto no Convênio ICMS nº 100/97, condicionando sua fruição às condições e formas fixadas no Acordo Interestadual.

Em nova manifestação (fls. 255 a 261), o Autuado afirmou que a sua tese, com lastro no RE nº 635.688/RS, com repercussão geral conhecida, consiste na impossibilidade jurídica da internalização de uma cláusula autorizativa na legislação doméstica de forma implícita, como ocorreu com a Cláusula Quinta do Convênio ICMS nº 100/97.

Informou que o CONSEF, em situações análogas, vem decidindo de acordo com suas alegações, acostando excertos dos Acórdãos CJF nº 0140-11/15 e 0091-12/14, que tratam dos Convênios ICMS 128/94 e 25/90, respectivamente.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em razão do recolhimento a menor do imposto em decorrência da utilização indevida da redução de base de cálculo nas operações com insumos agropecuários (Infração 01), bem como multa pela omissão de registro de entradas de mercadoria, bem ou serviço sujeitos ou não à tributação (Infrações 02 e 03).

Observe que o Autuado reconheceu como correto o lançamento efetuado nas Infrações 02 e 03 e informou que providenciou o pagamento parcial do Auto de Infração, em 30/05/2018, sendo objeto do Recurso Voluntário apenas a Infração 01.

Indefiro o pedido de diligência solicitado pelo Autuado, nos termos do Art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a formação da minha convicção.

Para o deslinde da questão, mister se faz definir se o Estado da Bahia implementou, na sua legislação, a exigência prevista no inciso II da cláusula quinta do Convênio ICMS nº 100/97, transcrita abaixo:

“Cláusula quinta Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a:

I - não exigir a anulação do crédito prevista nos incisos I e II do artigo 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;

II - para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução;”

O citado Convênio ICMS 100/97 foi recepcionado pela legislação pelo RICMS/97, e, posteriormente, mediante os Arts. 264, XVIII, e 266, III, pelo RICMS/12, *in verbis*:

“Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

...

XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto, observadas as seguintes disposições:

Nota: A redação atual do inciso XVIII do art. 264 foi dada pelo Decreto nº 16.284, de 18/08/15, DOE de 19/08/15, mantida a redação de suas alíneas, efeitos a partir de 01/09/15.

Redação originária, efeitos até 31/08/15:

“XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, observadas as seguintes disposições:”

a) o benefício fiscal de que cuida este inciso alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde

a sua produção até a destinação final;

b) o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída;

c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;

d) revogada.

Nota: A alínea “d” do inciso XVIII do art. 264 foi revogada pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/16, DOE de 21/05/16, efeitos a partir de 01/06/16.

Redação originária, efeitos até 31/05/16:

“d) fica admitida a manutenção de crédito nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso;”

...
Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:

...
III - nas saídas interestaduais dos insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual, sendo que, a manutenção integral do crédito fiscal somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;”

A Decisão recorrida expressou que a forma sintética pela qual foi recepcionado o Convênio ICMS nº 100/97 conduz à conclusão de que tanto a forma de aplicação dos percentuais em função do tipo de insumo, como as condições estabelecidas, ainda que citadas no Convênio de forma autorizativa, foram expressamente acolhidas no ordenamento jurídico do Estado da Bahia.

Conforme defendeu o Autuado, o CTN, consoante o disposto no inciso II do seu Art. 111, determina que a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada de forma literal. Entretanto, ressalto que não se trata da concessão de isenção, mas das normas condicionantes da sua utilização.

A PGE exarou parecer no sentido de que há a possibilidade de ratificação tácita dos acordos interestaduais, sendo evidente que a locução “*na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual*”, utilizada no Art. 266, III, do RICMS/12, ratificou o benefício previsto no Convênio ICMS nº 100/97, condicionando sua fruição às condições ali fixadas.

Ressalto que não há comprovação nos autos da concessão do desconto correspondente ao benefício no valor das notas fiscais que embasaram a autuação e que são diferentes os produtos constantes das Notas Fiscais nº 16.134 e 16.138, apresentadas a título de amostragem.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO DIVERGENTE

Após pedir vista dos autos, na Sessão de 21/10/2019, acompanhei com toda atenção a leitura do relatório e a prolação do diuturnamente criterioso voto da lavra do Sr. Conselheiro Relator, Dr. Marcelo Mattedi, a quem mais uma vez saúdo pela clareza, concisão e correção de sempre.

Neste caso, fiquei impactado com a intrincada questão jurídica que decorre dos enunciados textuais relacionados com a matéria. Tal questão pode ser assim enunciada:

- *De acordo com a legislação de regência, o repasse no preço, com a evidenciação em nota fiscal, são requisitos para a fruição do benefício de redução na base de cálculo do ICMS?*
- *Esses requisitos são de instituição obrigatória, por parte dos entes tributantes, ou são de adoção facultativa?*
- *Esses requisitos foram implementados pelo Estado da Bahia?*

De um lado, a Recorrente defende que o texto normativo de internalização da norma de caráter nacional não fez menção expressa de adoção dessa “condição”. É que apesar de prevista, esta não se encontrava enunciada no Convênio ICMS 100/97 como uma condição de adoção obrigatória, mas apenas facultativa (conforme o *caput* da Cláusula Quinta).

Afirma, assim, que o Convênio ICMS 100/97, mais precisamente em sua Cláusula Quinta, inciso II, facultara aos Estados instituir essas “condições” (repasso do benefício e evidenciação em nota fiscal), de modo que a expressão “na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual”, como se lê no inciso III do art. 266 do RICMS/BA, somente poderia abranger as condições expressa e vinculativamente fixadas no Convênio, e não aquelas que o Convênio indicava como uma permissão para que os entes federados viessem, ou não, a instituir.

Doutro lado, o Autuante (Informação Fiscal às fls. 151 a 158), o órgão julgador de primeiro grau (fls. 169 a 173) e a PGE/PROFIS (fls. 234 a 240) concluem pela manutenção do Auto de Infração, e afirmam que o convênio, ainda que autorizativo, foi ratificado pela legislação baiana.

Vê-se que ao questionamento formulado por esta Câmara (“Considerando a redação do Art. 266, III, do RICMS/12, especialmente a expressão ‘na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual’, o Estado da Bahia implementou ou não na sua legislação a exigência prevista no inciso II da cláusula quinta do Convênio ICMS 100/97?” – fl. 212), a PGE respondeu conclusivamente que

Parece-nos evidente, assim, que a locução utilizada no art. 266, III, do RICMS/12, especificamente ‘na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual’ ratificou o benefício previsto no Convênio ICMS nº 100/97, condicionando a sua fruição às condições e formas fixadas no Acordo Interestadual. Dessa forma, não merece sufrágio a tese da ausência de internalização das normas estabelecidas no Convênio 100/97 – fls. 239 e 240.

Percebam, Nobres Pares, que o que se desejou foi justamente saber a opinião da PGE sobre se aquela condição do inciso II da Cláusula Quinta do Convênio ICMS 100/97 já restou ali “estabelecida” (expressão utilizada no RICMS/BA), ou “fixada” (expressão utilizada pela PGE) – e aí, de fato, o RICMS/BA a teria internalizado com a cláusula “na forma e condições estabelecidas em no acordo interestadual”; ou se, como sustenta a Contribuinte, ao seguir silente sobre o exercício da autorização em estabelecer essas condições, somente aquelas efetiva e expressamente fixadas, estabelecidas como de adoção obrigatória para a legislação de internalização do Convênio, teriam sido internalizadas.

E esta questão permaneceu sem resposta no Parecer de fls. 234 a 240, com a devida licença.

Ou seja, a PGE/PROFIS não tratou exatamente do tema ora em exame, e sim da possibilidade de internalização tácita de normas emanadas de convênio.

Parece-me que esta questão está superada, e a premissa da Contribuinte é a de que o Convênio ICMS 100/97 foi, sim, recepcionado pela legislação baiana. Do contrário, suas postulações sequer fariam sentido, uma vez que é premissa da defesa (e do auto de infração) que a Contribuinte está sujeita ao Convênio ICMS 100/97.

Penso que a Contribuinte logrou êxito em demonstrar que duas são as categorias de cláusulas conveniais necessárias para a compreensão do caso ora em exame. E isso demanda uma reflexão sobre qual o nível, na linguagem das normas, se atinge com os modais deônticos OBRIGATÓRIO / FACULTATIVO.

Primeiro, há cláusulas conveniais que veiculam benefícios (e incentivos, e isenções), mas **obrigam os entes tributantes a instituir certas condições**. Quer dizer, o ente federativo está autorizado a instituir tais medidas exonerativas, mas, em o fazendo, está obrigado a adotar certas condições. Nesse caso, a autorização para que as unidades da federação instituíam tais medidas exonerativas está condicionada a que os entes federados também adotem as condições previstas.

Dito de outro modo, se um Estado concede a exoneração, mas não adota a condição, essa legislação de internalização estará incompatível com o Convênio, o que pode ser questionado como inobservância do requisito constitucional de autorização em convênio (art. 155, § 2º, inciso

XII, alínea “g” da Constituição Federal).

Ou se decide adotar a regra exonerativa (com as condições que já vêm previamente determinadas no Convênio), ou se decide não adotar o benefício. Ou tudo, ou nada. São condições de fruição do benefício de adoção obrigatória pela legislação internalizadora. Ou, dito de modo mais conciso, **condições de adoção obrigatória**.

Um exemplo do mesmo Convênio ICMS 100/97: as saídas internas de sementes poderão ser objeto de um benefício de redução de base de cálculo, ou de isenção (Cláusula Terceira), **mas é condição de adoção obrigatória a observância do que prescreve o § 1º**: o campo de produção seja inscrito no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou em órgão por ele delegado; o destinatário seja beneficiador de sementes inscrito no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou em órgão por ele delegado; a produção de cada campo não exceda à quantidade estimada, por ocasião da aprovação de sua inscrição, pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou por órgão por ele delegado; a semente satisfaça o padrão estabelecido pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento; a semente não tenha outro destino que não seja a semeadura.

Segundo, sob outro aspecto, há cláusulas convenientes que veiculam benefícios (e incentivos, e isenções) e **autorizam os entes tributantes a instituir, junto com eles, certas condições**. Quer dizer, o ente federativo **está autorizado** a adotar a modalidade exonerativa, e está autorizado a adotar, ou não, certas “condições”. São condições de fruição do benefício de adoção facultativa pela legislação internalizadora. Ou, dito de modo mais conciso, **condições de adoção facultativa**.

Isto é, a facultatividade está em adotar o ente tributante, ou não, certas condições que encontram-se indicadas, previstas, propostas no Convênio. (Não confundir com os convênios que autorizam a adoção das próprias medidas exonerativas).

Nada impede que um certo Convênio contenha cláusulas exonerativas, contenha certas condições de adoção obrigatória, e contenha certas condições de adoção facultativa.

Nesse sentido, também nos parece acertada a premissa da Contribuinte de que a Cláusula Quinta do Convênio ICMS 100/97 veicula uma autorização/faculdade. Impende transcrever:

Cláusula Quinta. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a:

I - não exigir a anulação do crédito prevista nos incisos I e II do artigo 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;

II - para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução; (Grifou-se)

A Contribuinte também foi feliz em recordar que o STF, em situação semelhante (sobre a faculdade estabelecida no Convênio ICMS 128/94, de as Unidades da Federação admitirem, ou não, em sua legislação a manutenção de crédito, a despeito do benefício de redução de base de cálculo a ser estabelecido), afirmou assim:

A despeito da autorização prevista no § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 128/94, não consta que a legislação estadual do Rio Grande do Sul tenha efetivamente previsto a possibilidade de manutenção integral dos créditos nas hipóteses de redução de base de cálculo. Ao contrário, determinou que seja exigida a anulação proporcional do crédito.

Poderia o legislador estadual ter adotado solução diversa, mas não o fez. Então, à falta da lei autorizando o aproveitamento integral do crédito, tem plena aplicação a regra do art. 155, §2º, II, “b”, da Constituição Federal.

Sim, porque, nos termos a jurisprudência desta Corte, o convênio, por si só, não assegura a concessão do benefício em questão. É condição necessária, mas não suficiente, porque tem sentido jurídico meramente autorizativo: permite a concessão do benefício fiscal por parte de cada um dos Estados e do Distrito Federal, mas não o cria per se.

É precisamente isso que se depreende da leitura do art. 150, § 6º, com redação dada pela Emenda

Constitucional 3, de 1993, combinado com o art. 155, § 2º, XII, “g”. O primeiro exige lei específica para a veiculação de isenção ou redução de base de cálculo; o segundo determina que a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, em matéria de ICMS, deve observar o procedimento de deliberação de previsto em lei complementar, atualmente a Lei Complementar 24/75.

Refletindo sobre o Conv. 100/97, percebe-se que o mesmo **determina** (leia-se, todas as entidades convencionaram que este benefício é de adoção obrigatória por todos os entes tributantes) que as unidades da federação adotem uma redução de base de cálculo (medida exonerativa) nas operações interestaduais com produtos agropecuários (que enumera e delinea).

Este ato interestadual traz condições de adoção obrigatória (como o exemplo das sementes, Cláusula Terceira, § 1º, citado acima).

Traz também **autorização** para que os entes tributantes permitam em sua legislação a manutenção, ou não, de crédito nas operações antecedentes com produtos agropecuários, e que **exijam, ou não**, dos contribuintes o repasse do benefício por meio de “dedução no preço”, e a sua evidenciação em nota fiscal.

Portanto, dentro da tipologia ora proposta, cremos tratar-se de cláusula que enuncia condições de adoção facultativa.

Portanto, cabe-nos refletir se aquela expressão presente no art. 266, inciso III, do RICMS/BA (“na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual”) implicaria a manifestação de vontade do ente tributante em adotar todas as “condições” previstas no Convênio ICMS 100/97 – tanto as condições de adoção obrigatória, quanto as condições de adoção facultativa.

Para a Recorrente, quando o Estado da Bahia quis efetivamente internalizar e instituir condições de adoção facultativa, ele foi expresso em indicar as condições instituídas. Mesmo em casos de condições de adoção obrigatória, essas foram expressamente mencionadas (ver, por exemplo: inciso XVI do art. 264 do RICMS/BA, em cotejo com a Cláusula Terceira do Convênio ICMS 75/2000; inciso XXIII do art. 264 do RICMS/BA, em cotejo com o § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 116/98; inciso XLI, alínea “c” do art. 264 do RICMS/BA, em cotejo com a Cláusula Terceira do Convênio ICMS 53/07, dentre outros).

Diante do exposto, a distinção apresentada pela Contribuinte é sistemicamente defensável. Ademais, ultrapassa o teste da teleologia – admitindo-se, se muito, o “cochilo” do legislador que eventualmente quis, com a expressão “na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual”, como se lê no inciso III do art. 266 do RICMS/BA, que se interpretasse “na forma e condições previstas no acordo interestadual, sejam as de instituição obrigatória, sejam as de instituição facultativa”.

O verbo “estabelecer”, segundo o Caldas Aulete digital (disponível em <http://www.aulete.com.br/estabelecer>, acesso em 29/10/2019) tem por sinônimos: 1. Assentar, determinar [td. : Vamos estabelecer as regras do jogo] 2. Criar, dar início a; INSTAURAR [td. : Os gregos estabeleceram as bases da filosofia ocidental; estabelecer contato] 3. Organizar, instituir, dar uma forma estável e regular a [td. : estabelecer a disciplina militar: estabelecer a ordem: estabelecer a harmonia].

Dizer que uma condição de adoção facultativa, como prevista em um convênio, pode ser ou não adotada por um ente tributante não é compatível com a ideia de uma condição “estabelecida”. O que é estabelecido é fixado, é erigido, é posto como obrigatório, ou proibido. Uma faculdade para a instituição, ou não, de algo que é restritivo da esfera de liberdade de uma pessoa (uma “condição”, com todos os percalços que esta expressão implica) dificilmente é compatibilizado com algo estabelecido. Melhor seria tratar como algo “previsto”, ou ser expresso na indicação da instituição da condição de adoção facultativa.

Por outro lado, não se pode dizer que a regra do inciso II da Cláusula Quinta do Convênio ICMS 100/97 esteja implícita no sistema (como, por outro lado, pode-se dizer do inciso I da mesma Cláusula, a *contrario sensu*). Quer dizer, a manutenção do crédito de operações antecedentes,

diante de uma operação desonerada, é exceção e precisa estar prevista no sistema – isso decorre do disposto no art. 155, § 2º, inciso II, letra “b” da Constituição Federal.

Não há, todavia, qualquer dispositivo de ordem Constitucional ou infraconstitucional que possa ser aventado como de aplicação supletiva, em relação ao repasse do benefício ao adquirente dos produtos. Se o Convênio assim dispõe, que é facultativo ao Estado exigir o repasse (e, mais, a sua evidenciação em documentação fiscal), cabe ao Estado expressa e iniludivelmente exercer essa opção.

In dubio pro libertate – é o que se afigura da dicção da recentíssima Lei nº 13.874, de 20/09/2019 (o “Estatuto da Liberdade Econômica”), sobretudo em seu art. 1º, § 2º. No silêncio sobre a implementação de condição de adoção facultativa (não “estabelecida”, mas tão-somente prevista, autorizada a sua adoção), há de se entender pela sua não implementação.

Isto nada tem a ver com ratificação tácita do Convênio, e sim com a necessária manifestação do ente tributante em relação à internalização da condição de adoção facultativa.

Por todo o exposto, com as vênias do Sr. Relator, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, declarando insubsistente a Infração 01.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **276890.0001/18-0**, lavrado contra **ICOFORT AGROINDUSTRIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.822.534,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$7.885,82**, prevista no inciso IX da mesma lei e artigo já citados, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Carlos Henrique Jorge Gantois e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS