

**PROCESSO** - A. I. Nº 276890.0008/18-5  
**RECORRENTE** - DU PONT DO BRASIL S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0090-01/19  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INERNET: 13/03/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0384-12/19

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIO DA REDUÇÃO. UTILIZAÇÃO SEM A OBSERVÂNCIA DAS CONDIÇÕES PRESCRITAS NA LEGISLAÇÃO. A referência constante do inciso III do art. 265 do RICMS/12 ao inciso II da Cláusula quinta do Convênio ICMS 100/97 é clara e expressa no sentido de que a base de cálculo é reduzida nas saídas interestaduais de que trata o Acordo, na forma e condições ali estabelecidas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, ao teor do art. 169, I, “b”, tudo do RPAF/99 contra a Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado no dia 04/12/2018 para exigir ICMS no montante de R\$1.301.895,35, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, sob a acusação de recolhimento a menor, em razão da utilização indevida do benefício da redução de base de cálculo.

Consta, na descrição dos fatos, que o sujeito passivo reduziu a base de cálculo em 60%, fundamentado no Convênio ICMS 100/97, sem a concessão do desconto correspondente à redução do imposto no preço da mercadoria, expresso nas notas fiscais, conforme determina a legislação (art. 266, III do RICMS/12, Cláusulas primeira e quinta, II do Convênio ICMS 100/97 e artigos 38/39 da Lei do ICMS/BA - 2014 e 2015).

Na decisão proferida (fls. 363 a 365) a 1ª JJF fundamentou que:

*O levantamento foi colacionado às fls. 06 a 21, no qual se pode observar a utilização do percentual de 12% na coluna denominada “Aliq”, pelo que concluo que carece de respaldo de fato e de direito a preliminar suscitada.*

*O destaque de 17% no corpo da peça inicial é efetuado de forma automática pelo sistema informatizado de emissão de autos de infração (coluna “Aliq %”), o que em nada prejudica o direito de defesa, uma vez que os valores consignados na coluna “Valor Histórico (R\$)”, de fls. 01/02, correspondem exatamente àqueles totalizados mês a mês na coluna “ICMS Devido”, de fls. 06 a 21.*

*Rejeitada a preliminar de nulidade.*

No mérito, o Convênio ICMS 100/97 assim dispõe:

*Cláusula primeira. Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:*

*(...)*

*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;*

*(...).*

*Segundo o art. 266 do RICMS/12:*

*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 defendente argumentou que, diferentemente do inciso II, no tocante ao inciso I da mencionada Cláusula quinta, o art. 266, III o aborda de maneira expressa. Isso revelaria a intenção do Estado da Bahia de não condicionar a redução de base de cálculo ao correspondente desconto de preço, expresso na nota fiscal.*

*Não lhe assiste razão, a referência constante do inciso III do art. 265 do RICMS/12 ao inciso II da Cláusula quinta do Convênio ICMS 100/97 é clara e expressa no sentido de que a base de cálculo é reduzida nas saídas interestaduais de que trata o indigitado Acordo, NA FORMA E CONDIÇÕES ali estabelecidas.*

*Veja-se, NA FORMA E CONDIÇÕES ali estabelecidas.*

*Por conseguinte, demonstrado está que este Estado fez uso da autorização de que trata o Convênio em enfoque, não deixando margens para que os contribuintes aqui localizados levem a efeito interpretações distanciadas do art. 111 do CTN (Código Tributário Nacional), uma vez que se está a tratar de hipótese de isenção parcial.*

*Igualmente, não há espaço para a aludida atuação discricionária de servidores fiscais, porquanto vinculados ao ordenamento jurídico, como se costuma dizer nos dias atuais, ou à lei, como se dizia em tempos passados.*

*Este órgão não possui atribuição legal para exercer controle de constitucionalidade (caráter de confisco), tampouco para reduzir ou cancelar multa por descumprimento de obrigação principal, capitulada em dispositivo legal cuja eficácia também não pode ser negada neste foro (art. 167, I e III do RPAF/99).*

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

- I - a declaração de inconstitucionalidade;*
- II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*
- III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

*Quanto ao endereço para correspondências processuais, nada impede a utilização daquele fornecido pelo sujeito passivo, sendo inclusive recomendável que assim seja feito, tendo em vista as prescrições do art. 272, § 5º do CPC (Código de Processo Civil), de aplicação subsidiária no Processo Administrativo Fiscal.*

*§ 5º Constando dos autos pedido expresso para que as comunicações dos atos processuais sejam feitas em nome dos advogados indicados, o seu desatendimento implicará nulidade.*

*Entretanto, nenhuma irregularidade advirá na esfera administrativa, desde que observados os ditames dos artigos 108 a 110 do RPAF/99.*

*Infração caracterizada.*

*Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 375 a 406), o sujeito passivo inicialmente discorre sobre a infração, razões de defesa e celebração de convênios, transcreve jurisprudência e ressalta que os Convênios de ICMS são celebrados no CONFAZ, com base na LC 24/1975, cuja natureza pode ser impositiva ou autorizativa.

Ressalta que, no julgamento do RE 635.688/RS, na análise do Convênio ICMS 128/1994, o plenário do STF decidiu que, em se tratando de convênio autorizativo, demanda autorização de lei estadual.

Também em decisão monocrática proferida pelo Ministro Dias Tóffoli, o STF, no exame do RE 630.705/MT, sobre a Cláusula 5ª do Convênio ICMS 100/1997, que trata do objeto da presente defesa, analisou se o caráter da norma era impositiva ou autorizativa.

E ainda que, o STJ, no julgamento do MS 26.328/RO, decidiu que a regra do Convênio configura “uma concessão de isenção”, não se tratando de autorização expressa e sim uma imposição.

Elencou outras decisões neste sentido (AgRG no Ag 1.238.918/MG/2010), bem como a 3ª Câmara desse Conselho de Fazenda Estadual no Acórdão CJF 317-13/13 decidiu sobre a aplicação de regras de natureza autorizativa que é o caso do Convênio ICMS 110/07.

Conclui esta linha de raciocínio, afirmando que o entendimento jurisprudencial e no âmbito administrativo é de que deve se impor a incorporação da regra à legislação estadual.

No caso concreto, menciona que a fiscalização apontou como base legal para exigir o ICMS, com

base na Cláusula 5ª do Convênio ICMS 100/97 e no art. 266, III do RICMS/BA, sustentando que a recorrente teria deduzido da base de cálculo do imposto em 60%, nas saídas interestaduais, “*sem a contrapartida, que entende devida, de descontar tal valor no preço da mercadoria e o expressar na respectiva nota fiscal*”.

Argumenta que o Estado da Bahia nunca internalizou de maneira expressa o conteúdo do citado Convênio e ainda que se admita que o art. 266, III do RICMS/BA promova a internalização, não o incorporou na sua integralidade, conforme transcrição da Cláusula 5ª à fl. 391.

Entende que, mesmo ficando patente o não exercício da autorização pelo Estado da Bahia, na decisão recorrida foi apreciado “*que não haveria necessidade de menção expressa das condicionantes para aproveitamento da redução da base de cálculo*”.

Destaca, que a opção pela aplicação do inciso II da Cláusula quinta foi claramente manifestada na legislação do Estado de Minas Gerais (fl. 395), entretanto, o Estado da Bahia reputou o desconto no preço da mercadoria e indicação na nota fiscal a exemplo dos incisos XLI, “c” e XLVI, “d” do art. 264 do RICMS/BA, transcrito à fl. 397 (reporta-se a operações com ônibus, e computadores...).

Cita outros Convênios ICMS (53/2007 e 147/2007) cujas cláusulas indicam a dedução dos preços dos produtos o que seria necessário também para o Convênio ICMS 100/1997, não podendo sujeitar-se ao juízo discricionário do agente administrativo.

Transcreve doutrinas e o art. 97 do CTN para ressaltar o Princípio da Legalidade, que deve prevalecer para não violar o disposto no art. 2º do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia (RPAF), que transcreveu à fl. 401.

Adicionalmente, pleiteia a redução da multa, por ter efeito confiscatório, conforme doutrina e jurisprudência (RE 754.554/GO/2013).

Requer reforma da decisão pela improcedência da autuação, adicionalmente, o cancelamento da multa e o direito de manifestação oral, indicando endereço para correspondências processuais.

## VOTO

O Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo refere-se à decisão de primeira instância que julgou Procedente o Auto de Infração que acusa exigência de ICMS recolhido a menos em razão de ter reduzido a base de cálculo em 60%, prevista no Convênio ICMS 100/97, sem a concessão do desconto correspondente à redução do imposto no preço da mercadoria, expresso nas notas fiscais, conforme demonstrativos acostados às fls. 06 a 21.

Em termos gerais, o recorrente reafirma as alegações defensivas de que o CONFAZ, com base na LC 24/1975, celebra Convênios ICMS de natureza impositivas ou autorizativas e que, no caso concreto, o Estado da Bahia não incorporou à legislação estadual as regras do Convênio ICMS 100/97. Citou jurisprudências e decisões proferidas pelo CONSEF/BA, nesse sentido.

Conforme mencionado na Decisão ora recorrida, o Convênio ICMS 100/97 estabelece que:

*Cláusula primeira. Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:*

*(...)*

*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;*

*(...).*

Segundo o art. 266 do RICMS/12:

*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;*

(...).

Considero correto a fundamentação da Decisão ora recorrida de que, ao contrário do que argumentou o recorrente, “o inciso II, no tocante ao inciso I da mencionada Cláusula quinta, o art. 266, III o aborda de maneira expressa” e “a referência constante do inciso III do art. 265 do RICMS/12 ao inciso II da Cláusula quinta do Convênio ICMS 100/97 é clara e expressa no sentido de que a base de cálculo é reduzida nas saídas interestaduais de que trata o indigitado Acordo, NA FORMA E CONDIÇÕES ali estabelecidas”.

Observe ainda que a Lei 7.014/96 nos artigos 49 e 49-A estabelecem:

**Art. 49.** Fica o Poder Executivo autorizado a celebrar e ratificar convênios para concessão e revogação de isenção, redução de base de cálculo, manutenção de crédito, concessão de crédito presumido e demais favores, incentivos ou benefícios fiscais de deliberação sujeita à competência do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

**Parágrafo único.** A Secretaria da Fazenda poderá celebrar convênio ou firmar protocolo com outras unidades da Federação, no sentido de fixar medidas de controle e de fiscalização, bem como para troca de informações econômico-fiscais.

**Art. 49-A.** O benefício fiscal previsto em convênio celebrado e ratificado na forma prevista em lei complementar tem aplicação:

...

*II - tratando-se de convênio autorizativo, a partir da vigência do ato jurídico pelo qual vier a ser introduzido na legislação interna.*

Pelo exposto, em se tratando de Convênio ICMS autorizativo, ao referenciar no art. 266, III do RICMS/BA, a redução da base de cálculo nas saídas interestaduais dos insumos agropecuários “relacionados no Conv. ICMS 100/97, na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual”.

Fica claro que, para usufruir dos benefícios fiscais previstos naquele Convênio, deve-se aplicar a Cláusula 5ª, II que determina “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 que não foi feito pelo recorrente e correta a decisão mantendo a exigência fiscal.

Observe ainda que se mostra incongruente o argumento apresentado pelo recorrente de que o Estado da Bahia não incorporou o Convênio ICMS 100/97 na legislação estadual, porém, reduziu a base de cálculo em 60% nas operações de saídas interestaduais de produtos agropecuários fazendo uso da regra prevista na Cl. 1ª do citado Convênio, mas não aplicou a regra prevista na Cl. 5ª, II do mesmo no que se refere a “dedução do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução”

Quanto a decisões exaradas por Tribunais Superiores, colacionadas ao processo, relativas direta ou indiretamente à matéria objeto da autuação, observe que o art. 167, I, II e III do RPAF/BA determina que não se incluem na competência dos órgãos julgadores: I - a declaração de inconstitucionalidade; II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida. III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Além disso, não há qualquer decisão em sede de recurso repetitivo, não há edição de súmulas vinculantes, nem decisões do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade, portanto, precedentes oriundos de Tribunais Superiores (STF e STJ) não vinculam a administração tributária e nada impede o lançamento realizado com o amparo na legislação tributária.

Com relação à alegação de que a multa aplicada tem caráter confiscatório e é inconstitucional,

como ressaltado acima, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 2 e 4), se atendidas as condições estabelecidas no art. 45 da Lei nº 7.014/96 (abaixo transcrito), a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, e atendida às condições estabelecidas, as multas aplicadas podem ser contempladas com redução de até 70%:

*Art. 45. O valor das multas previstas nos incisos II, III e VII do art. 42 desta Lei, será reduzido de:*

*I - 70% (setenta por cento), se for pago antes do encerramento do prazo para impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal;*

*II - 35% (trinta e cinco por cento), se for pago antes da inscrição em dívida ativa;*

*III - 25% (vinte e cinco por cento), se for pago antes do ajuizamento da ação de execução do crédito tributário.*

*§ 1º A redução do valor da multa será de 90% (noventa por cento) se, antes do encerramento do prazo para impugnação, o pagamento ocorrer de forma integral.*

Ante ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### VOTO DIVERGENTE

Peço vênia ao ilustre Relator Eduardo Ramos de Santana para divergir, única e exclusivamente, da infração 2.

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

- I. 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?
- II. Esses requisitos são de instituição obrigatória, por parte dos entes tributantes, ou são de adoção facultativa?
- III. 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” (repasse 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.

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 internação das normas estabelecidas no Convênio 100/97 – fls. 239 e 240.*

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, atinge-se 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 instituam 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 conveniais 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 se encontram 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 Convênio ICMS 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 às 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 compatibilizada 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 auferi da dicção da recentíssima Lei nº 13.874, de 20/09/2019 (o “Estatuto da Liberdade Econômica”), sobremodo 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 02.

## 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 **276890.0008/18-5**, lavrado contra **DU PONT DO BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.301.895,35**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Le nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros (as): Eduardo Ramos de Santana, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros (as): Paulo Shinyashiki Filho, José Raimundo Oliveira Pinho e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de dezembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

PAULO SHINYASHIKI FILHO - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS