

PROCESSO - A. I. Nº 269197.0005/20-5
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e UPL DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS S.A.
RECORRIDOS - UPL DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 00126-01/20-VD
ORIGEM - IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 03/08/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0088-12/21-VD

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. Restou comprovado que o contribuinte não deduziu do preço da mercadoria comercializada o valor correspondente ao imposto exonerado, com a redução de base de cálculo prevista nas operações interestaduais com insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97 e art. 266, III do RICMS/2012 (art. 37, § 2º da Lei nº 7.014/96). Rejeitadas as preliminares de nulidades. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/BA, por ter desonerado parte dos valores exigidos, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/BA, com vistas ao reexame da decisão proferida pela 1ª JJF, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 19/03/2020, exigindo ICMS em decorrência de recolhimento a menor do imposto, em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo (RBC), prevista no Convênio ICMS 100/97, pois não indicou na nota fiscal que concedeu o desconto correspondente à redução do ICMS no preço da mercadoria (03.02.06), ocorrido no período de 2015 a 2017 - R\$8.167.683,83, acrescido de multa de 60%.

Na Decisão proferida (fls. 239 a 243) foi apreciado que:

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.

Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração. Não observei qualquer ocorrência que justificasse o enquadramento nas hipóteses estabelecidas no art. 18 do RPAF. A infração foi detalhadamente circunstanciada na descrição dos fatos do auto de infração, e decorreu de suposta falta de demonstração no documento fiscal, de que o desconto decorrente da redução da base de cálculo estabelecida no inciso III do art. 266 do RICMS, foi devidamente repassado ao destinatário no preço final da mercadoria.

No auto de infração consta demonstrativo com identificação por item de mercadoria em cada nota fiscal emitida, chave de acesso, CNPJ do destinatário e a apuração do ICMS correspondente à diferença entre o ICMS incidente sem o benefício fiscal, e o destacado no documento fiscal (fls. 10 a 112). Acrescentaram, ainda, demonstrativo comparando notas fiscais distintas, onde o preço da mercadoria não variou, tanto em operações internas, quanto em operações interestaduais (fls. 114 a 117).

Da análise do demonstrativo de débito, observo a ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública exigir o crédito tributário neste auto de infração, em relação aos fatos geradores dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2015. De acordo com o Ofício PGE/PROFIS/NCA nº 03/2017, acolhido pelo Gabinete do Procurador Geral do Estado, conforme Parecer GAB LSR 09/2017, devido a reiteradas decisões judiciais, é sugerido que a Administração Fazendária reformule suas rotinas de trabalho, a fim de que a notificação regular do contribuinte acerca do lançamento de ofício se ultime ainda no curso do prazo decadencial e que seja reconhecido, ainda na esfera administrativa, que o lançamento do crédito tributário somente se considere concretizado, para fins de afastamento do cômputo decadencial, quando efetuada a respectiva intimação ao contribuinte.

O autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário e apurou o montante do imposto supostamente devido. Na presente reclamação de crédito, não ficou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação praticada pelo autuado, que justificasse a diferença exigida. Desse modo, com fundamento no § 4º do art. 150 do CTN, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, até a data da ciência do auto de infração pelo autuado.

A ciência ao autuado acerca da lavratura do presente auto de infração, somente ocorreu no dia 17/04/2020, conforme documento acostado à fl. 128. Desse modo, já havia decaído o direito da Fazenda Pública exigir os créditos tributários referentes ao período de 01/01/2015 a 31/03/2015. Sendo, portanto, excluída deste auto de infração a exigência fiscal desse período.

Quanto ao mérito, observo que no inciso III do art. 266 do RICMS/12, foram recepcionadas 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, quanto as condições estabelecidas, ainda que citadas no convênio de forma autorizativa, foram expressamente acolhidas no ordenamento jurídico do Estado da Bahia.

A prova que as condições a que se refere o inciso III do art. 266, se referiam às que constavam de forma autorizativa no convênio e 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.

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. A recepção do Convênio ICMS 100/97, jamais pode ser interpretada como visando aumentar a margem de lucro da atividade comercial ou industrial.

Nas notas fiscais emitidas pelo autuado, constantes no demonstrativo das fls. 10 a 112, 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 EM PARTE do auto de infração, ficando a exigência fiscal reduzida para R\$7.689.322,80, com a exclusão dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2015, por força da decadência.

A 1ª JF recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/BA.

No recurso voluntário interposto (fls. 253 a 270) por meio dos advogados Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli OAB/SP 106.769 e Paulo Eduardo Mansin, OAB/SP 272.179, inicialmente ressaltam a sua tempestividade e os protocolos de segurança instituído pelo Dec. 19.586/20 com entrega de documentos por meio do sistema de protocolo.

Ressalta que atua com embalagem, reembalagem, armazém, distribuição, comercialização, transporte, importação, exportação e representação de produtos químicos, em especial os

destinados a produção agrícola, submetendo-se à tributação pelo ICMS, tendo sido exigido recolhimento a menos do imposto por ter utilizado indevidamente RBC nas saídas de insumos agropecuários especificados no Convênio ICMS 100/97, que foi julgado parcialmente procedente.

Preliminarmente suscita a nulidade da autuação por ausência de fundamentação, inovação da decisão recorrida e supressão de instância administrativa. Atenta que na impugnação alegou que a descrição da infração foi deficitária e impedia de saber as razões que levaram a fiscalização a proceder o lançamento, o que foi rejeitado na Decisão.

Argumenta que não questionou os demonstrativos dos cálculos elaborado pela fiscalização e sim o fundamento legal dentro da legislação estadual que ampara a exigência fiscal, visto que não identificou na legislação estadual que ao proceder a RBC prevista no Convênio ICMS 100/97 teria que “conceder a respectiva redução no preço de suas mercadorias”, que o fisco entende ser de aplicação imediata e obrigatória, mas não é regulamentado pela legislação estadual.

Afirma que a decisão recorrida apresentou seu próprio entendimento sobre a aplicabilidade do Convênio ICMS 100/97 o que considera uma inovação e supressão de instância, pois teria outros fundamentos para se defender sobre a norma, visto que se baseou na redação da autuação.

Alega que a fiscalização não apresentou provas de que o desconto não foi repassado no preço da mercadoria, dado a ausência de preenchimento de campo próprio na Nota Fiscal Eletrônica, o que não constitui prova de que o repasse não foi feito implicando em descumprimento de obrigação acessória que se sujeita a aplicação de multa.

Discorre sobre prova (art. 130, II do COTEB) e a produção pelo fisco, o que não foi feito e conduz a nulidade do auto de infração com base no art. 18, III e IV do RPAF, diante da incerteza de elementos para se determinar com segurança a infração (art. 142 do CTN).

Transcreve ementas de julgados (CJF 0113-11/04; CJF 0379-12/18 e CJF 0300-12/18) para reforçar o seu posicionamento de que sem análise pormenorizada das operações realizadas deve ser declarada a nulidade do lançamento pela ausência de segurança na constituição do crédito tributário lançado. E se assim não for entendido, que seja declarada nula a decisão ora recorrida por inovar sobre os fundamentos aplicados ao caso, suprimindo uma instância.

No mérito, contextualiza a origem do CONFAZ (AC 34/1967, EC 01/1969 e LC nº 24/1975), que confere competência para estabelecer convênios do ICMS que versem sobre benefícios fiscais relativos ao ICMS, representando acordos entre os Estados e do Distrito Federal.

Ressalta que por algum tempo foi defendido que os Convênios possuíam natureza impositiva, sendo autoaplicáveis aos Estado, mas o Poder Judiciário e a jurisprudência predominante entendem que possuem natureza autorizativa e dependem de ato do Poder Legislativo para que produzam efeitos nas legislações estaduais, a exemplo da Decisão do STF contida no RE 630.705/2014 e do STJ no RMS 13.543/RJ/2004 (fls. 264/265).

Transcreve parte do conteúdo do voto da Decisão proferida pela 1ª JJF (fls. 265/266) e afirma que a JJF “*realizou uma interpretação extensiva da aplicação das normas autorizativas do Convênio ICMS 100/97*”, contrariando o princípio da legalidade ao penalizar o contribuinte com base em norma inexistente.

Argumenta que a autuação e a decisão recorrida partiram de pressupostos de presunção do lançamento para justificar a aplicação do Convênio ICMS 100/97 ao contrário do posicionamento do Fisco Paulista que em resposta à Consulta nº 654/2009 afirmou que não há no âmbito da legislação tributária paulista norma que exija que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado em virtude da aplicação do citado benefício fiscal (fl. 267).

Conclui afirmando que a fundamentação apresentada pela JJF de que “*o Convênio ICMS 100/97 é de aplicação imediata e independe de incorporação por meio de legislação própria*” vai de encontro as decisões exaradas pelos Tribunais Superiores e reconhecido pelos próprios entes federativos de que as normas constantes em Convênios devem ser incorporadas a legislação

estadual.

Ressalta que os únicos fundamentos da autuação são o Convênio ICMS 100/97 e art. 266, III do RICMS/BA, mas o citado dispositivo regulamentar autoriza a RBC, mas “não condiciona a sua utilização a qualquer outro requisito”, bem como a Cláusula 5ª, II do citado Convênio que prevê a dedução do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, não foi incorporado a legislação estadual, porém incorporou a parte relativa a RBC em 60%.

Manifestou que o lançamento em questão vai de encontro ao princípio da estrita legalidade, previsto no art. 150, I da CF e art. 97 do CTN, visto que a lei deve definir de forma precisa a hipótese que se concretizada dá origem à obrigação tributária, fornecendo ao seu aplicador todos os elementos necessários à identificação do fato gerador.

Ressalta que deve ser observado o princípio da tipicidade cerrada para reforma da Decisão.

Requer conhecimento do recurso, nulidade do Acórdão recorrido, improcedência do lançamento e o direito de proceder sustentação oral na sessão de julgamento.

Registra-se que, na oportunidade, a participação na sessão a Dra. Isabela Garcia Finaro Ruiz, no qual realizou sustentação oral pela Contribuinte.

VOTO

Inicialmente, cabe apreciar o Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF. Constató que foi afastado parte dos valores exigidos, relativos aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2015, fundamentando ter sido operacionalizada a decadência.

Observe, que conforme apreciado no julgamento, o sujeito passivo foi cientificado do lançamento no dia 17/04/2020, e a exigência fiscal recai sobre operações de saída de mercadorias que o contribuinte declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou e recolheu o montante do imposto que entendeu devido, não ficando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e a fiscalização apurou e exigiu diferença que entendeu devida.

Pelo exposto, conforme fundamentado, aplicando a orientação contida no Incidente de Uniformização nº 2016.194710, da Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), trata-se da situação em que o débito tributário foi declarado e pago, cuja homologação do lançamento deve ocorrer no transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150 do CTN. Portanto, correta a Decisão pelo afastamento da exigência dos créditos tributários referentes ao período de 01/01/2015 a 31/03/2015.

Recurso de Ofício não provido.

No que se refere ao Recurso Voluntário, preliminarmente, o sujeito passivo suscitou nulidades:

- i) do auto de infração por ausência de fundamentação, e
- ii) da decisão recorrida por inovação e supressão de instância administrativa.

Com relação à nulidade da autuação, sob a alegação de que a descrição da infração foi deficitária e impedia de saber a motivação do lançamento, observo que a infração acusa ter sido recolhido ICMS a menos em razão da utilização indevida do benefício da RBC e nas informações complementares foi descrito que refere-se às saídas de produtos especificados no Convênio ICMS 100/97, “*sem deduzir do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado*”, violando a Cl. 5ª do citado Convênio. Constató que o demonstrativo de fls. 10 a 117 indicam as notas fiscais, a base de cálculo, valor do ICMS e diferença correspondente ao desconto. Por sua vez, o dispositivo citado (Cl. 5ª, II), indica que “*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*”.

Pelo exposto, a descrição da infração, com a indicação de que nas notas fiscais relacionadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização não indicaram o valor do imposto dispensado,

possibilitou entender os valores que foram exigidos, inexistindo a deficiência alegada e não impediu de saber do que estava sendo acusado, tanto que na impugnação inicial citou a Consulta nº 654/2009, formalizada ao Estado de São Paulo (fl. 146), que se refere a dedução do preço da mercadoria o montante do imposto dispensado (Convênio ICMS 100/97).

Assim sendo, fica rejeitado a nulidade suscitada.

No tocante à nulidade suscitada, sob alegação de que a decisão recorrida apresentou entendimento sobre a aplicabilidade do Convênio ICMS 100/97, sem que exista norma neste sentido na legislação estadual, e houve inovação e supressão de instância, entendo que tanto o argumento apresentado, como a fundamentação da Decisão, incorre na apreciação das razões de mérito, assim como, a alegação de que a ausência de preenchimento de campo da NFe, não constitui prova de que o repasse não foi feito, o que será apreciado nas razões de mérito.

Ressalto ainda, que as Decisões citadas não servem de supedâneo para invocação de nulidade da situação deste processo, a exemplo do Acórdão CJF 0113-11/04 - trata de falta de fornecimento de demonstrativo elaborado pelo autuante; CJF 0379-12/18 - não foi demonstrado como o autuante encontrou a base de cálculo do imposto lançado e CJF 0300-12/18 - a acusação trata de entrada de sucatas enquanto a exigência fiscal refere-se a operações de saídas de mercadorias.

Em conclusão, os elementos constantes do processo, demonstram com clareza que foi exigido ICMS em relação aos valores do desconto do imposto correspondente à redução da base de cálculo prevista na Cl. 5ª do Convênio ICMS 100/97, inexistindo a alegada ausência de segurança na constituição do crédito tributário e incerteza de elementos para se determinar com segurança a infração. Por isso, fica afastada, também, esta nulidade suscitada. No que se refere a prova produzida pela fiscalização e aplicação da norma ao fato, entendo que se trata de razões de mérito que serão apreciados a seguir.

Quanto ao argumento, em sustentação oral, de que de que foi indicado apenas o art. 266 do RICMS/BA, sem indicação do dispositivo de Lei, observo que art. 19 do RPAF/BA (Decreto nº 7.689/99), estabelece que a *“indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”*. Portanto, a citação do dispositivo regulamentar equivale a menção do dispositivo de lei, motivo pelo qual fica rejeitada a nulidade suscitada.

No mérito, o recorrente reapresentou os argumentos da impugnação inicial que podem ser sintetizados em duas linhas:

- i) O Convênio ICMS 100/97 não é autoaplicável;
- ii) A autuação fundamenta-se no art. 266, III do RICMS/BA, que não prevê expressamente que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado.

Quanto ao primeiro argumento, não há divergência. Conforme Parecer PROFIS-NCA Nº 032/19 (fls. 118 a 124) o art. 150, §2º, XII, remete para a lei complementar *“regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”* e a LC 24/75, que regulamenta a instituição de Convênios ICMS prevê no seu art. 4º prazo de 15 (quinze) dias da publicação do Convênio, para o Poder Executivo publicar decreto ratificando ou não os convênios celebrados.

Por sua vez, os artigos 49 e 49-A, II da Lei nº 7.014/96, preveem que a ratificação de convênios para concessão de redução de base de cálculo, *“tratando-se de convênio autorizativo”* a ratificação ocorre a partir da vigência do ato jurídico pelo que vier a ser introduzido na legislação interna.

Quanto à ratificação dos Convênios ICMS o art. 37, § 2º da Lei nº 7.014/96 prevê:

Art. 37. As isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto somente serão concedidos ou revogados conforme as disposições das leis complementares que tratem dessas matérias, observado o disposto no §6º do art. 150 e no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

...
§ 2º O regulamento indicará as isenções, incentivos e benefícios vigentes, fazendo referência ao convênio que os instituiu.

Logo, as regras instituídas em Convênios, conforme disposição da LC 24/1975, é inserido no ordenamento jurídico estadual mediante inserção no Regulamento do ICMS, por meio de Decreto referenciando o convênio.

No caso do Convênio ICMS 100/97, que estabeleceu redução de base de cálculo nas saídas dos insumos agropecuários, a cláusula quinta estabelece:

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

...
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** (grifo nosso).

A recepção desta norma relativa à redução de base de cálculo previstas no Convênio ICMS 100/97, foi instituída no inciso III, do art. 266 do RICMS/12, que estabelece:

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; (grifo nosso).

Pelo exposto, entendo que ao contrário do que foi alegado não houve inovação da Decisão ao interpretar que a legislação tributária estadual não prevê a aplicação da regra estabelecida na Cl 5ª, II do Convênio ICMS 100/97, de “*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*”, visto que, conforme fundamentado no Acórdão a redação contida no inciso III, do art. 266 do RICMS/12, que instituiu a redução da base de cálculo nas saídas interestaduais de insumos agropecuários, indica expressamente “*na forma e condições estabelecidas no acordo interestadual*” e o citado Convênio estabelece essa condição.

Conclui-se, que para aplicar a redução da base de cálculo, se faz necessário que deduza do preço da mercadoria o valor do imposto que foi dispensado e deve ser demonstrado na nota fiscal, visto que o art. 38 da Lei nº 7.014/96 prevê que “*quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação*”, bem como o art. 39 da mesma Lei estabelece que “*A concessão de isenção ou de outros favores, benefícios ou incentivos não dispensa o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias, salvo disposição em contrário*”, o que não foi feito na situação em questão. Portanto, a exigência fiscal está amparada na Clausula Quinta, II do Convênio ICMS 100/97 c/c o art. 266, III do RICMS/12.

Por fim, com relação a Decisão do STF contida no RE 630.705/2014, observo que se trata de situação em que não existia lei específica internalizando o convênio firmado no CONFAZ, que não é o caso do Estado da Bahia, que conforme acima apreciado o art. 37, §2º da Lei nº 7.014/96 prevê que a ratificação dos Convênios ICMS será feita mediante inserção no regulamento referenciando o convênio que instituiu, no caso o art. 266, III do RICMS/2012.

Convém ressaltar, que em alguns, casos a inserção do Convênio ICMS é feita com reprodução literal do texto no Regulamento do Estado da Bahia, porém, em alguns casos, o texto é extenso, que é o caso do Convênio ICMS 100/97, situação em que é inserido regra do conteúdo abrangente e referenciado o Convênio específico para que os operadores do direito possam dirimir dúvidas quanto as condições estabelecidas no acordo interestadual.

Da mesma forma, a decretação de nulidade no RMS 13.543/RJ/2004, pelo STJ, (fl. 265), trata de concessão de remissão em convênio autorizativo que não tem relação com a situação em questão.

No que se refere à resposta da Consulta nº 654/2009 pelo Fisco paulista, apesar de referenciar o Convênio ICMS 100/97, e abordar a exigência da dedução do valor do imposto dispensado, não produz nenhum efeito jurídico a administração tributária do Estado da Bahia.

Por todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, mantendo na íntegra o teor da Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE

Após pedir vista dos autos, acompanhei com toda atenção a leitura do diuturnamente criterioso voto da lavra do Sr. Conselheiro Relator, Dr. Eduardo Ramos, a quem, mais uma vez, saúdo pela clareza, concisão e correção de sempre.

Destaco, que já enfrentei a questão quando do julgamento que resultou no Acórdão CJF nº 0323-12/19, por isso, peço licença ao Sr. Relator para dissentir em relação ao mérito do Recurso Voluntário, acompanhando o seu entendimento em relação ao Recurso de Ofício e às preliminares aduzidas.

A intrincada questão jurídica que decorre dos enunciados textuais relacionados com a matéria, 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” (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.

Doutro lado, o Autuante, o órgão julgador de primeiro grau e a PGE/PROFIS (ao fazer uso da palavra nesta assentada), concluem pela manutenção do Auto de Infração, e afirmam que o convênio, ainda que autorizativo, foi ratificado pela legislação baiana.

Penso que a Contribuinte logrou êxito em demonstrar, que duas são as categorias de cláusulas convencionais hipotéticas que se extraem do exame do Convênio, e que se fazem 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 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)

Insta 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**.

Peço licença ao Sr. Relator, mas não vejo nas razões recursais, alegação de não internalização de norma convenial. Seria até um contrassenso alegá-lo, já que o benefício de redução de base de cálculo tem por fundamento a internalização do Convênio ICMS 100/97.

O que se discute, é a interpretação e o alcance da norma de internalização, isto é, o art. 266, inciso III do RICMS. Ingressamos, portanto, na resposta àquela terceira pergunta que formulamos acima: Os requisitos (“condições de adoção facultativa”) foram implementados pelo Estado da Bahia?

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.

Ora, 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 30/03/2021), 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 auferi da dicção da 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 IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269197.0005/20-5**, lavrado contra **UPL DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS S. A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.689.322,80**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Henrique Silva Oliveira, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Raimundo de Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de março de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

HENRIQUE SILVA OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE
(Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS