

PROCESSO - A. I. Nº 298575.1000/04-0  
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MAKRO ATACADISTA S/A.  
RECORRIDOS - MAKRO ATACADISTA S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0259-04/05  
ORIGEM - IFEP - DAT/METRO  
INTERNET - 28/12/2005

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0461-12/05

**EMENTA: ICMS.** 1. BASE DE CÁLCULO. **a)** REDUÇÃO INDEVIDA. **a.1)** LEITE PRODUZIDO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. A redução de base de cálculo prevista no Decreto nº 7.826 é relativa às operações de saídas internas de leite de gado (leite tipo Longa Vida), fabricado neste Estado. Infração mantida. **a.2)** ÓLEO DE SOJA/AZEITE DE OLIVA. O benefício da redução de base de cálculo previsto no art. 87, VII, do RICMS/97, refere-se a óleo refinado de soja (NBM/SH 150790.10). Infração comprovada. **b)** ERRO NA DETERMINAÇÃO. APLICAÇÃO DO DECRETO Nº 7.799/00. A partir de 01/01/03, o legislador restringiu as mercadorias, com base nas atividades relacionadas nos itens 1 a 16 do Anexo Único do referido Decreto. No entanto, com a edição do Decreto nº 8.969/04 de 12/2/2004, foram re-convalidadas as operações da atividade relacionada no item 17 para aqueles atacadistas que haviam assinado Termo de Acordo até 26/12/2002. Infração insubstancial. 2. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. RAÇÃO PARA ANIMAIS. Infração comprovada. 3. CRÉDITO FISCAL. 3.1. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL RELATIVO ÀS ENTRADAS CUJAS SAÍDAS FORAM OBJETO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. **a)** ÓLEO DE SOJA. **b)** LEITE. Não existe previsão legal para que se exija o estorno do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias cuja saída posterior esteja amparada por redução de base de cálculo. Infração não caracterizada. 4. MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Infração comprovada. Não acolhidas as alegações de decadência de parte dos lançamentos e de constitucionalidade de dispositivos legais. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício, este último processado em face da Decisão de 1ª Instância ter desonerado o contribuinte em montante superior ao previsto no art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, ou seja, R\$50.000,00.

A Junta de Julgamento Fiscal ao decidir a lide fiscal exarou o voto a seguir reproduzido:

*“Como preliminar e em relação aos fatos geradores do imposto exigido ocorridos até 27/9/1999, já que a data da ciência do Auto de Infração se deu em 27/6/2004, o defendente requereu o cancelamento da cobrança do crédito tributário tendo em vista a decadência do*

*direito de sua constituição, pois, afirmou, para fins de contagem do prazo decadencial, deveria ser aplicado o disposto no art. 150, § 4º, do CTN e não aquele do seu art. 173. Entendo razão não assisti-lo. Em primeiro lugar, as regras do art. 173, I, do CTN é a prevista no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), ou seja, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em segundo, a incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN pressupõe as situações em que o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento antes da homologação pela autoridade administrativa. No caso, o pagamento do ICMS não foi antecipado, não sendo caso de lançamento por homologação, e sim, lançamento de ofício. Assim sendo, o prazo para a contagem iniciou-se em 1/1/2000, com prazo final em 31/12/2004. O lançamento ocorreu em 27/6/2004. Não há o que se falar em decadência.*

*Adentrando no mérito da autuação, o impugnante reconheceu o cometimento das irregularidades à legislação tributária estadual e apontadas nos itens 4, 5 e 8 do presente lançamento fiscal. Não havendo lide a ser decidida, as mantenho conforme apurados pela fiscalização e seguir indicadas, com a homologação dos valores recolhidos:*

1. Utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias, tendo em vista a falta do estorno proporcional nas vendas de mercadorias isentas e não tributadas – R\$22.392,59.
2. Utilização indevida de crédito fiscal relativo ao serviço de comunicação não vinculado à comercialização de mercadorias tributáveis, tendo em vista a falta de estorno proporcional nas vendas de mercadorias isentas e não tributadas – R\$2.065,26.
3. Recolhimento a menos do imposto por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação – R\$1.651,53.

*Isto posto, passo a análise e Decisão das matérias impugnadas.*

*O item 1 da autuação trata da falta de recolhimento do imposto, em razão do contribuinte ter utilizado a redução da sua base de cálculo com referência às mercadorias não relacionadas nos códigos de atividade constante do anexo único do Decreto nº 7.799/00 no exercício de 2003. Ou seja, houve a redução da base de cálculo em 41,176% nas operações de saídas internas para contribuintes inscritos neste Estado.*

*O impugnante argumenta que comercializa produtos que se enquadram em quase todas as classificações listadas no citado anexo único. Em sendo assim, sua atividade pode ser classificada como “Comércio Atacadista em Geral” – classificação 5191-8/00. Além do mais, o art. 7º do Decreto nº 8.969/04 prevê que aos atacadistas habilitados ao benefício previsto no Decreto nº 7.799/00 aplicam-se as regras vigentes na legislação à data da assinatura dos respectivos termos de acordo.*

*No caso, entendo razão assistir ao impugnante. O Decreto nº 7.799/00 foi, posteriormente, por diversas vezes modificado. Entretanto, a sua redação original incluía a atividade econômica com o código nº 5191-8/00 – comércio atacadista de mercadorias em geral. Nesta ocasião, não havia restrição à produtos, bastando que as saídas internas de mercadorias fossem efetuadas por estabelecimentos, sob o código de atividade econômica constantes do anexo único que integra o referido Decreto. Esta redação (original) teve efeitos até 26/12/2002, quando, através do Decreto nº 8.409/02, o benefício de redução de base de cálculo de 41,176% passou a ser condicionado à lista de mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes dos itens 1 a 16 do citado anexo, mesmo que o contribuinte estivesse enquadrado no código nº 5191-8/01. Porém, mais uma vez, este decretou sofreu nova modificação. Com a alteração dada pelo Decreto nº 8.969/04 (art. 7º), de 12/2/2004, não importando se por pedido ou não da ASDAB – Associação dos Distribuidores e Atacadistas do Estado da Bahia, o legislador baiano convalidou as referidas operações dos itens 1 a 17 do anexo único do Decreto nº 7.799/00*

(original), quando estabeleceu que se aplicam as regras vigentes na legislação à data da assinatura dos respectivos termos de acordo até 31 de janeiro de 2004. Para maior clareza, transcrevo a redação do citado art. 7º, do Decreto nº 8.969/04, não se podendo, como afirmou a autuante, se inferir da norma a sua “real interpretação”. Ela é clara e expressa:

Art. 7º Para os atacadistas já habilitados ao tratamento previsto no Decreto nº 7.799, de 09 de maio de 2000, com os códigos de atividade constantes nos itens 1 a 17 do Anexo único, aplicam-se as regras vigentes na legislação à data da assinatura dos respectivos termos de acordo, inclusive nas operações com as mercadorias relacionadas aos códigos de atividade econômica 5149-7/01 e 5149-7/07, ocorridos até 31 de janeiro de 2004.

Tendo em vista que as autuantes não contestaram que o autuado assinou termo de acordo após 26/12/2002 (Decreto nº 8.409/02), quando houve a restrição da aplicação da redução da base de cálculo exclusivamente para os produtos listados no anexo único do já comentado decreto, e considerando que se tratam de fatos geradores do imposto ocorridos no exercício de 2003, este item da autuação não pode ser mantido.

O item 2 diz respeito à falta de recolhimento do imposto, em razão do contribuinte ter utilizado a redução da sua base de cálculo na venda de leite fabricado fora do Estado da Bahia, com base no Decreto nº 7.826/00, sendo que, nesta venda para contribuinte foi considerada a redução do Decreto nº 7.799/00 (janeiro a setembro de 2003).

A defesa se pautou, exclusivamente, na tese de que a acusação ofendia o art. 152 da Constituição Federal e art. 11 do Código Tributário Nacional, pois tais dispositivos vedam à União, aos estados e aos Municípios estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços em razão de sua origem e destino. Desta forma, a origem do leito comercializado não poderia ser um critério para a concessão de redução de base de cálculo do produto.

No presente caso, entendo que não houve qualquer afronta à norma tributária do País, não existindo, nem ilegalidade nem constitucionalidade da autuação. Neste momento aqui se estar a falar em benefício fiscal condicionado, portanto pode o Estado restringir seu campo de ação objetivando os interesses regionais sem qualquer afronta à vedação constitucional.

Neste contexto, o Decreto nº 7.826 de 21/6/2000, que estabelece a redução de base de cálculo do ICMS em operações de saídas internas de leite, tinha a seguinte redação original: Art. 1º Fica reduzida em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento) a base de cálculo do ICMS nas operações de saídas internas de leite de gado classificado nas categorias a seguir indicadas, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento).

Com o advento do Decreto nº 8.413, de 30/12/2002 (Alteração nº 38 do RICMS/97, que revogou o seu art. 467), efeitos a partir de 1/1/2003, a redação deste artigo restringiu esta redução para o leite **fabricado neste Estado** (grifo), precisamente: Art. 1º Fica reduzida em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento) a base de cálculo do ICMS nas operações de saídas internas de leite de gado classificado nas categorias a seguir indicadas, fabricado neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento) e somente para o leite tipo longa vida (esterilizado) e leite em pó.

Analizando as peças processuais, as autuantes elaboraram levantamento, entregue ao contribuinte (fl. 305), onde foram indicadas as vendas para consumidor final e aquelas para contribuintes. O ICMS exigido refere-se às vendas de leite em pó e de leite tipo longa vida (esterilizado) produzido fora do estado e no período de janeiro a setembro de 2003, quando já se encontrava em vigor as determinações do Decreto nº 8.413/02, não podendo mais, no período da autuação, ser aplicada a redução de base de cálculo nas vendas de leite (em pó e longa vida), fabricados fora do Estado da Bahia.

Por oportuno, observo que as fiscais indicaram que nas vendas realizadas à contribuinte, o sujeito passivo havia se utilizado do Decreto nº 7.799/00. É, de igual forma, procedimento

inadequado, pois, para o leite, não importando se o estabelecimento é atacadista ou não, existe legislação específica.

Mantenho a autuação deste item no valor de R\$151.233,58.

O item 3 e o item 9 exigem o ICMS pela falta de estorno de seu crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional desta redução. Trata da saída de leite e óleo de soja, respectivamente. Como o fulcro da autuação é o mesmo, abordo conjuntamente a matéria em lide.

Observo, em primeiro lugar, que a autuação teve por base a violação aos dispositivos contidos no art. 100, II, do RICMS/97, ou seja, O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias, inclusive o crédito relativo a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou serviços, conforme o caso, forem objeto de operação ou prestação subseqüente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução.

Em segundo lugar, as mercadorias autuadas, leite e óleo de soja, encontravam-se sobre o manto de um benefício fiscal, e no caso do óleo de soja, na formaposta pela legislação ainda se encontra, que independia, e independe, de assinatura de qualquer Acordo para a sua fruição. Faço estas ressalvas, pois, caso o benefício fiscal ora em discussão fosse condicionado a qualquer Acordo, o meu posicionamento seria de outra ordem.

Feitas estas colocações, me volto à discussão da presente lide.

O impugnante, quando de sua defesa, trouxe a tese do seu direito à utilização de tais créditos, assegurado constitucionalmente pelo princípio da não-cumulatividade do ICMS. Afirmou que, embora as operações estivessem beneficiadas com a redução da base de cálculo e, como esta redução difere da isenção e da não-incidência, concluía, albergado pelo art. 155, § 2º, I da Constituição Federal, que não se podia se falar em estorno de crédito.

Conforme Parecer, cuja cópia foi apensada a estes autos (fls. 1150 a 1158), firmado pela Procuradora do Estado, Dra. Maria Dulce Hasselmann Baleeiro Costa, com ratificação do Procurador do Estado, Dr. Rogério Leal Pinto de Carvalho, e que a pedido deste Colegiado foi produzido relativo a outro processo, a PGE/PROFIS após uma competente análise sobre tributação e sobre o Sistema Tributário Nacional, assim se manifestou a respeito do presente fulcro da autuação:

1. o ICMS, sendo imposto de competência estadual, dentre outras regras, deve atender ao princípio constitucional da não-cumulatividade, objetivando evitar o "efeito cascata". Como consequência, o imposto pago na operação anterior deve ser abatido do quanto devido na operação subseqüente.
2. a CF/88 ao repartir a competência tributária, atribuiu aos Estados Federados a competência para instituir e cobrar o ICMS, fundamentado nas regras gerais ditadas pela Lei Complementar.
3. como no início, e especificadamente para o ICMS, não foi promulgada Lei Complementar, o tributo em discussão foi regido pelo Convenio nº 66/88, com função de Lei Complementar até que fosse elaborada uma pelo Poder Legislativo. Posteriormente foi promulgada a Lei Complementar nº 87/96.
4. esta LC estabeleceu no seu art. 21, as hipóteses em que o contribuinte deve providenciar o estorno do crédito fiscal, momento em que foram excluídas determinadas hipóteses antes previstas no art. 32 do Convênio nº 66/88, dentre elas, o inciso II, que previa o estorno de crédito fiscal na hipótese de operação com redução da base de cálculo. Afirmou que desta forma, o legislador havia decidido retirar das hipóteses de estorno de crédito a situação de saídas de mercadorias ou prestação de serviços beneficiados pela redução da base de

cálculo.

5. a Lei estadual nº 7.014/96, instituidora do ICMS na Bahia, estabelece no seu art. 30 as mesmas regras trazidas pela Lei Complementar nº 87/96, obedecendo, assim, ao quanto previsto na CF/88. Ou seja, na legislação atual (LC Nº 87/96 e Lei nº 7.014/96) foram excluídas, das hipóteses ensejadoras do estorno do crédito fiscal, a situação de saídas de mercadorias e serviços com redução de base de cálculo. Contudo, o Regulamento do ICMS não se restringiu a repetir as hipóteses previstas na lei vigente. Indo além, restabeleceu hipótese prevista na legislação anterior, já revogada, como a determinada no seu art. 100, II.
6. como o papel do Regulamento é tão somente operacionalizar a aplicação da lei, não trazendo qualquer hipótese nova que venha restringir o direito do contribuinte, sob pena de se configurar ato de ilegalidade, não cabia a ele prever caso de estorno de crédito fiscal que não estivesse estabelecido pela Lei e, portanto, a exigência fiscal era ilegal, pois sem fundamento na legislação vigente.
7. assim, a anulação, pela própria Administração Pública, de atos praticados de maneira ilegal era princípio vigente no Direito Administrativo Brasileiro, reconhecido pela Doutrina e Jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores e entendia que no caso não cabia a discussão sobre o reconhecimento, muito menos declaração de ilegalidade do Regulamento do ICMS, pelo CONSEF, mas, tão somente, de declaração de nulidade da autuação, pois em desconformidade com a lei vigente.

Com base neste Parecer para alguns autos de infração a 1ª Instância deste Colegiado decidiram pela nulidade das autuações. No entanto, a 2ª Instância, embora comungando com a posição da PGE/PROFIS, já que “qualquer aumento de imposto é reserva de lei, e estorno de crédito implica, necessariamente, em majoração do imposto a ser apurado no período” (Acórdão CJF nº A-0192-11.05) entende que o caso não é de nulidade e sim de improcedência, “pois, não havendo previsão legal para o estorno do crédito, na forma em que foi lançado, a sua cobrança é indevida”.

Em sendo assim, as infrações 3 e 9 não podem subsistir.

O item 6 exige o imposto pela falta de seu recolhimento em razão do autuado ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. O defendente aduziu que, mesmo se admitindo a falta de pagamento do ICMS incidente nas operações comerciais autuadas, os créditos fiscais não foram aproveitados face ao entendimento de que as operações posteriores eram isentas. Portanto, do valor exigido deveriam ser descontados os créditos não aproveitados, como forma de obedecer ao princípio da não-cumulatividade do imposto.

As mercadorias autuadas, listadas ás fls. 418 a 702 do PAF, tratam de rações para animais (gatos, cães, passarinhos) que não encontram albergue nas disposições do art. 20, III, “a”, 3, do RICMS/97, pois os produtos neste artigo indicado se destinam ao uso na pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericultura. Portanto são mercadorias tributadas, devendo o imposto devido ser recolhido.

Quanto a ser constitucionalmente, em obediência ao princípio da não cumulatividade, assegurado ao contribuinte o direito ao uso dos créditos fiscais em decorrência das aquisições das mercadorias, este é fato que não existe qualquer discussão. Tais créditos fiscais podem, e devem, serem utilizados a qualquer tempo, desde que não decorrido o prazo decadencial, e seguindo as normas regulamentares vigentes, no que concerne á créditos extemporâneos. No entanto, não posso acatar, neste momento, o pleito do impugnante em compensar o imposto ora cobrado com os créditos porventura não aproveitados, pois este procedimento depende de formalização com o intuito de comprovar os efetivos ingressos das mercadorias e os reais valores dos créditos existentes.

Pelo exposto, mantenho a autuação no valor de R\$107.527,59.

*O item 7 trata da utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. As autuantes observaram que foram créditos extemporâneos utilizados no valor de R\$32.612,77, sob a alegação de terem sido aquisições de material intermediário. Do valor destes créditos a fiscalização reconheceu, como de direito, o valor de R\$7.499,29 relativo ao óleo diesel no ano de 2000 e utilizado para geração de energia elétrica (fl. 703). Glosou a diferença no montante de R\$25.113,49.*

*Ao combater a irregularidade fiscal apurada, o autuado alegou que eram créditos fiscais decorrentes de mercadorias destinadas ao uso e consumo da empresa e que, diante do princípio constitucional da não-cumulatividade, não poderia sofrer restrições ditadas por qualquer outra norma. Que a Lei Complementar nº 87/96 assegurava tal direito e a limitação imposta pela legislação estadual era inconstitucional e ilegal.*

*Preliminarmente, ressalto que este Colegiado, por ser foro administrativo, não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade das normas tributárias vigentes, conforme expresso no art. 167, do RPAF/99. No mais, o art. 20, caput, da LC nº 87/96 assegura a compensação do imposto devido com o cobrado na operação anterior, porém no seu art. 33, I determina que esta compensação somente poderá ser realizada a partir de 1/1/2007, conforme redações dadas pelas Leis Complementares nº 92/97, 99/99 e 114/02, no que se refere à créditos fiscais sobre as aquisições de materiais para usos e consumo. Estas determinações foram recepcionadas pela Lei nº 7.014/96 (art. 29, II) e art. 93, V, “b”, do RICMS/97.*

*Mantenho a autuação no valor de R\$25.113,49.*

*O item 10 diz respeito à falta de recolhimento do imposto referente à saída de óleo de soja, cuja NCM não está relacionada no benefício da redução da base de cálculo da referida mercadoria.*

*A defesa atacou este item da autuação com o argumento de que, como o óleo comercializado possui mais de 80% de óleo de soja em sua composição, enquadra-se, perfeitamente, no benefício determinado pela legislação estadual. Requeru diligência objetivando esta comprovação.*

*Antes de adentrar na discussão, entendo pertinente fazer um breve histórico da legislação tributária sobre a matéria.*

*Em 12/6/1997 (DOE de 13/6/1997) foi editado o Decreto nº 6.479 que dispôs sobre a redução da base de cálculo do ICMS nas operações internas com óleo refinado de soja. Nele ficou estabelecido: Art. 1º. Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações internas com óleo refinado de soja, classificado na Posição nº 1507.90.10 da Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado (NCM-SH), no período compreendido entre 1º de julho de 1997 a 30 de junho de 1998, em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 7% (sete por cento). Art. 2º. Este Decreto entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário. Estas determinações foram acrescentadas ao Regulamento através do inciso VII ao seu art. 87 (Alteração nº 5 - Decreto nº 7.244/98). O Decreto nº 6.479 sofreu várias alterações (inseridas no RICMS), exclusivamente quanto a prorrogação do benefício fiscal, sendo revogado a partir de 27/12/2002, por força do Decreto nº 8.409, de 26/12/2002, DOE de 27/12/2002.*

*De igual forma, o RICMS/97 foi diversas vezes modificados com o objetivo de prorrogar o prazo de vigência dos referido benefício (Alterações nºs 7 e 10 - Decretos nº 7.365/98 e 7.490/98, Alteração nº 13 - Decreto nº 7.691/99, Alterações nºs 15, 21 e 29 - Decretos nºs 7.729/99, 7.886/00 e 8.087/01 e Alteração nº 37 - Decreto nº 8.409/02), sem alterar, contudo, o teor do benefício fiscal.*

*Com a alteração nº 46, Decreto nº 8.665, de 27 e 28/09/2003, o benefício fiscal ficou estabelecido por tempo indeterminado, conforme sua redação que transcrevo e a atual:*

*Art. 87 – É reduzida a base de cálculo*

*VII – Das operações internas com óleo refinado de soja (NBM/SH 150790.10), calculando-se a redução em 29,41%, (vinte e nove inteiros e quarenta e um centésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 12% (doze por cento).*

*Portanto, diante da norma regulamentar somente o óleo de soja refinado da classificação NBM/SH 150790.10 (classificação de competência da Secretaria da Receita Federal) gozava, e goza, do benefício da redução de base de cálculo.*

*Como nos autos não havia sido anexado qualquer documento que comprovasse esta situação, ele foi baixado em diligência à ASTEC/CONSEF. A diligente fiscal, após análise concluiu:*

1. *os produtos autuados foram o Óleo de Soja/Oliva Maria, Óleo Composto Carmelita e Óleo Soja Caravelas, todos óleos compostos, sendo que a participação do óleo de soja variava de 85% a 95%.*
2. *quanto à classificação na NCM, conforme notas fiscais de aquisições, apenas o óleo composto Carmelita está classificado no código nº 1507.90.10 - Óleo refinado de soja e respectivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados. Ao final do Parecer afirmou que este óleo possuía NCM 1507.90.11. Os demais itens estavam classificados sob o código nº 1515.90.00 - Outras gorduras e óleos vegetais (incluído o óleo de jojoba), e respectivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados. Para isto anexou cópias de documentos fiscais.*

*Da análise da legislação e das provas apresentadas, concluo:*

1. *não tem pertinência para o deslinde da matéria em lide o argumento de que na composição do produto haja, ou não, 85% a 95% de óleo de soja, conforme comprovado pela diligência realizada. A regra da norma regulamentar é clara ao restringir o benefício fiscal ao óleo de soja refinado com NBM/SH 1507.90.10.*
2. *não restou dúvida que Óleo de Soja/Oliva Maria e o Óleo Soja Caravelas, possuem NCM 1515.90.00.*
3. *dúvida restou quanto ao óleo composto Carmelita, pois a diligente primeiramente informou que a sua NCM era 1507.90.10 e depois, informou este código como 1507.90.11. Entretanto como havia anexado aos autos cópia dos documentos fiscais de aquisições, busquei verificar a veracidade da questão. Através da Nota Fiscal nº 005488 (fl. 1167) consta a NCM 1507.90.11, ou seja, de igual forma não se enquadra nas determinações regulamentares.*

*Por fim o impugnante, para corroborar sua argumentação, fez juntada de cópia de resposta da Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo sobre a matéria em lide. Observo que a Decisão desta Consulta de nº 657/96 (fl. 1133) não prevalece no caso em lide já que emitida por Estado distinto da Federação.*

*Mantendo a autuação deste item em sua totalidade no valor de R\$14.602,47.*

*Voto pela procedência parcial da autuação no valor de R\$324.586,51, homologando-se os valores efetivamente recolhidos.”*

O contribuinte em questão ingressou com Recurso Voluntário, se insurgindo contra a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância. Inicialmente afirmou que os fatos geradores ocorridos antes de 27.09.1999 (parte dos itens 4, 6, 8 e 10 do Auto de Infração) deveriam ser extintos pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, devendo ser excluídos os valores que compõe a respectiva exigência fiscal.

Quanto ao mérito, o julgador de 1<sup>a</sup> Instância julgou procedente em parte o Auto de Infração, cancelando apenas a exigência fiscal referente aos itens 1, 3 e 9. Foi mantida, entretanto, a exigência fiscal contida nos itens 2, 6, 7 e 10.

Sustenta que as razões que fundamentam a referida Decisão não podem prevalecer, pois os itens remanescentes do Auto de Infração são totalmente improcedentes.

Entre os motivos determinantes para a reforma da Decisão recorrida voltou a citar a ocorrência de decadência, alegando que o recorrente fora cientificada do Auto de Infração e da consequente constituição do crédito tributário apenas no dia 27.09.2204, sendo que o direito da Fazenda Pública constituir créditos sobre operações realizadas até 27.09.1999 foi extinto pela decadência, aplicando-se ao caso a norma do art. 150, § 4º do CTN.

Quanto à utilização indevida da redução da base de cálculo na saída de leite produzido em outros Estados (item 2), argumenta que a Decisão recorrida se amparou na alteração promovida pelo Decreto nº 8.431, de 30.12.2002, para afirmar que a “*redução da base de cálculo somente foi concebida para o leite de gado produzido neste Estado*”. Todavia, o recorrente argüiu que esta previsão normativa, em decorrência da procedência das mercadorias é inconstitucional e ilegal face à ofensa aos artigos 152 da Constituição Federal de 1988 e 11 do CTN. Estar-se-ia estabelecendo um tratamento privilegiado para o leite produzido no Estado da Bahia, em detrimento daquele produzido nos outros entes federativos, em clara violação ao texto constitucional e do CTN. Trouxe à apreciação deste CONSEF, Decisão do STF e citações doutrinária para defender sua tese.

Quanto ao item 6, relacionado à saída de mercadorias tributadas como não tributadas (produtos isentos) sustentou que o entendimento da Decisão guerreada não observou o direito ao crédito de ICMS não utilizado pelo recorrente nas operações objeto deste Auto de Infração. Portanto, ainda que se considere devido o ICMS em questão, do valor do imposto exigido devem ser descontados os créditos não aproveitados na aquisição desses produtos. Argumenta em seu favor a incidência do princípio da não-cumulatividade, inscrito na Constituição Federal, dizendo que a Decisão “*a quo*” foi omissa nesta questão. Interpretou que o direito ao crédito independe, seguindo os passos do ensinamento do Prof. Roque Antonio Carraza, da efetiva cobrança do imposto nas operações ou prestações anteriores.

No item 7, referente ao aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de material de uso e consumo argumenta que é completamente descabida a alegação contida na Decisão recorrida, uma vez que no art. 20, *caput*, da LC Nº 87/96, assegura o direito ao crédito em respeito ao princípio da não-cumulatividade, mencionando também, expressamente, que é assegurado o crédito na aquisição de bens de uso e consumo e de bens destinados ao ativo fixo. Afirma que a disposição da lei estadual limitadora do crédito é inconstitucional e ilegal. Além disso, as limitações temporais impostas pela legislação estadual ferem frontalmente o princípio da não-cumulatividade, que é amplo e não pode sofrer restrições de qualquer outra norma. Acrescenta que a CF não admite o crédito somente em duas hipóteses, quais sejam, os casos de não incidência e isenção. Cita Decisão proferida pelo STF (Recurso Extraordinário nº 200.379-4 de 1999) e do Egrégio Tribunal de Justiça da Bahia.

Quanto ao item 10, que contém a acusação de utilização indevida de redução de base de cálculo na venda de óleo de soja, argumenta que o produto comercializado pelo recorrente é óleo de soja, que possui em sua composição mais de 80% do produto, não sendo cabível a alegação que se trata de outro produto. Cita o Parecer ASTEC nº 0049/2005 para embasar sua afirmativa, onde há declaração de que o produto comercializado contém mais de 85% de óleo de soja. Entretanto, o órgão julgador de 1ª Instância desconsiderou estas conclusões, afirmando que a regra que estabelecia a redução da base de cálculo alcança apenas produtos cuja classificação fiscal estariam previstas na norma. Disse que tal entendimento não se justifica, pleiteando o cancelamento do item 10 da autuação, de modo a que possa se aproveitar do benefício determinado pela legislação estadual.

Ao concluir o Recurso Voluntário, formulou pedido de revisão da Decisão recorrida para a total improcedência dos itens remanescentes e que seja reconhecida a decadência dos débitos referentes aos períodos anteriores a 27.09.1999.

A Procuradoria Estadual, em seu Parecer, afastou a preliminar de decadência, argumentando que a assertiva laborada pelo autuado, ora recorrente, é destituída de qualquer lógica jurídica, por desconsiderar a interpretação sistemática da norma entalhada no art. 150, § 4º, do CTN e a sua iteração com o disposto no art. 173, I, do mesmo “codex”. Argumenta que no caso em discussão a matéria autuada não se refere à questão sujeita ao lançamento por homologação, previsto no § 4º do art. 150, haja vista que o contribuinte não efetuou o pagamento antecipado do tributo, razão pela qual se desloca o linde decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN e cita Decisão judicial para embasar esse entendimento.

Quanto à utilização indevida da redução da base de cálculo nas saídas de leite produzido em outros estados, inicialmente, sustenta que de acordo com a posição doutrinária e jurisprudencial mais atualizada, tem-se entendido que a redução da base de cálculo é uma espécie de isenção parcial. Sustentou que o benefício em questão tem amparo legislativo no 146 da LC Nº 87/96 e no art. 37, § 2º c/c o art. 38 da Lei nº 7.014/96, não havendo qualquer ilegalidade ou muito menos constitucionalidade na condição imposta pelo Estado da Bahia para a redução da base de cálculo (isenção parcial), somente ao leite produzido na Bahia, restando inaudível a tese da quebra do princípio da isonomia e da suposta limitação de tráfego de bens.

Quanto à saída de mercadorias tributadas como não tributadas (item 6 da autuação) argumenta a Procuradoria Estadual que o CONSEF, na Decisão guerreada, não considerou nem poderia deixar de considerar créditos supostamente não aproveitados pelo recorrente nas entradas de produtos isentos, pois estaria ferindo o art. 155, § 1º, II, da CF/88, que veda a apropriação de créditos fiscais nos casos de isenção e não incidência.. Assim não há como se oferecer guarida à tese recursal.

Com referência à utilização indevida de crédito fiscal de bens de uso e consumo, aduziu, preliminarmente, que a tese da impossibilidade de limitação temporal da utilização de crédito pela legislação estadual é absolutamente impertinente, pois a LC Nº 114/02 estabeleceu expressamente, dentro do permissivo constitucional, o direito ao crédito somente a partir de 1º/01/2007. No que toca à questão do creditamento ilimitado, também não merece amparo a alegação recursal, pois o legislador complementar, dentro da autorização constitucional, aderiu ao regime do crédito físico, inicialmente, passando aos poucos para o regime do crédito financeiro, cuja transformação completa só se operará em 1º de janeiro de 2007.

Por último, relativamente ao benefício da redução da base de cálculo na venda de óleo de soja, a Procuradoria não aderiu às razões recursais, pois, como dito antes, a questão tratada envolve redução da base cálculo, que é espécie de isenção parcial, cuja interpretação há que ser literal, nos termos do art. 111, do CTN. Não poderia, portanto, o julgamento elastecer o espectro de incidência do disposto na norma isentiva, desbordando do campo expressamente firmado pelo legislador. O produto comercializado pelo autuado, apesar de possuir na sua composição uma grande parte de óleo de soja, não foi enquadrado na especificação descrita no Decreto Estadual nº 8.665/03.

Assim, o opinativo da PGE/PROFIS foi pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Cabe inicialmente apreciar a preliminar de decadência. Nesta questão acompanho o entendimento contido no Parecer da PGE/PROFIS, pois no caso em discussão a matéria autuada não se refere à questão sujeita ao lançamento por homologação, previsto no § 4º do art. 150 do CTN, já que o contribuinte não efetuou o pagamento antecipado do tributo que foi lançado de ofício, razão pela qual se desloca o linde decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do mesmo Código. Além do mais o Código Tributário da Bahia, Lei nº 3.956/81, em seu art. 107-A, inc. I, disciplina de forma expressa que o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Há que se interpretar esta norma associada à forma como o tributo foi lançado. No caso presente, a matéria autuada diz respeito ao ICMS não declarado pelo sujeito passivo, pois a mesma não foi objeto de pagamento, ainda que em valor

inferior ao devido, como também não foi objeto de declaração pelo contribuinte, através de informações econômicos-fiscais, levadas ao conhecimento do sujeito ativo, razão pela qual o lançamento do imposto foi decorrente de apuração de ato infracional pelo fisco, o que desloca o prazo decadencial para a forma prevista no COTEB e no art. 173, I, do CTN.

Ingressando nas questões de mérito pertinentes ao Recurso Voluntário, passo a abordar o item 2 da atuação que trata da utilização indevida da redução da base de cálculo nas saídas de leite produzido em outros Estados da Federação. O contribuinte sustenta a ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência fiscal, alegando ofensa direta aos arts. 152 da CF e 11 do CTN, que vedam diferença de tratamento tributário em decorrência da região de procedência da mercadoria. Devo divergir do recorrente, para considerar que as disposições do Decreto Estadual nº 8.413, de 30/12/2002, que concede “*redução de base de cálculo ao leite de gado fabricado neste Estado da Bahia*”, é norma integrante do ordenamento jurídico do Estado, vigente e de eficácia plena, concessiva de benefício fiscal condicionado, não podendo os órgãos administrativos de julgamento declarar a inconstitucionalidade da legislação estadual, pois a conformidade da norma contestada com as demais normas do ordenamento legal deve ser presumida. No caso presente, dentro do ordenamento tributário estadual, esta norma não conflita com outra, não podendo, portanto, deixar de ser aplicada. Além disso, há vedação expressa de declaração de inconstitucionalidade pelas instâncias administrativas, contida no art. 167, inc. I, do RPAF-BA/99. Restaria ao contribuinte levar a questão ao exame do Poder Judiciário para submeter sua pretensão de declaração da inconstitucionalidade e de ilegalidade sustentadas na peça recursal. Mantendo, portanto, a exigência fiscal.

Quanto ao item 6, pertinente à ocorrência de saída de mercadorias tributáveis como não tributáveis, encontra-se fartamente demonstrado nos autos que o tratamento tributário dado pelo contribuinte aos produtos que comercializou (rações para animais), não poderia ser de isenção, pois os mesmos não se encontram beneficiados por este instituto na legislação do ICMS. Portanto, a exigência fiscal tem total procedência. A argumentação do recorrente contra a Decisão de 1º grau não merece ser acolhida, pois se de fato, não houve a apropriação dos créditos das mercadorias cujas saídas se fizeram amparadas de forma indevida pela isenção, poderá o contribuinte, através de procedimento próprio, requerer à Administração Tributária o reconhecimento dos eventuais créditos extemporâneos, desde que o pedido seja formulado dentro do prazo decadencial de 5 anos, contados da data em que o crédito deveria ter sido lançado na escrita fiscal. Não dou, portanto, acolhida à tese recursal, mantendo a exigência contida no Auto de Infração.

Relativamente ao item 7 da autuação que trata da apropriação indevida de créditos fiscais de materiais de uso e consumo, a questão é expressamente definida na própria Lei Complementar nº 87/96, por conta da alteração que foi promovida pela LC Nº 114/2002, que assegura o direito à compensação com os referidos créditos somente a partir de 01/01/2007, norma esta que foi reproduzida na Lei Estadual nº 7.014/96, em seu art. 29, inc. II, e no próprio RICMS/97, art. 93, V, alínea “b”. Devo também aderir à tese da Procuradoria Estadual, pois a postulação do recorrente de utilização ilimitada de créditos fiscais não merece amparo, pois o legislador complementar, dentro da autorização constitucional, aderiu ao regime do crédito físico, inicialmente, passando aos poucos para o regime do crédito financeiro, com a inserção dos bens do ativo, devendo a transformação do regime de compensação se completar somente a partir de 1º de janeiro de 2007.

E por último, na apreciação deste Recurso Voluntário passo ao exame do item 10 do Auto de Infração, que diz respeito à utilização indevida da redução da base de cálculo nas saídas de óleo de soja. O recorrente argumenta que o produto por ele comercializado apresenta em torno de 80% de óleo de soja em sua composição, entendendo enquadrar-se no benefício concedido na legislação estadual. A legislação em vigor, mais precisamente os Decretos Estaduais que inseriram e prorrogaram este benefício no âmbito jurídico interno, fixaram o seu alcance em relação ao produto codificado na NCM 150790.10, com a nomenclatura: “óleo refinado de soja”. A Junta de Julgamento Fiscal deliberou realização de diligência a fim de verificar se os produtos comercializados pelo autuado, objeto deste lançamento, se enquadravam no tipo descrito na

norma regulamentar. Constatou-se que os produtos objeto da autuação se enquadravam em posição distinta na NCM/SH, independentemente da composição dos produtos abrange em torno de 85% a 95% de óleo de soja. Neste caso, a regra de interpretação a ser adotada é aquela apresentada no Parecer Jurídico da PGE/PROFIS, contida no art. 111, II, do CTN, que diz que a interpretação da norma isentiva há de ser literal, não podendo o julgador elastecer o comando normativo para conceder benefício a produtos, que apesar de possuírem em sua composição uma grande parcela de óleo de soja, não se encontram expressamente enquadrados na especificação do Decreto Estadual. Mantendo, portanto, a exigência fiscal.

O Recurso de Ofício devolve a esta Câmara o exame dos itens 1, 3 e 9. Nenhum reparo a fazer na Decisão originária. No item 1, o benefício fiscal da redução da base de cálculo previsto no Decreto nº 7.799/00, aplica-se aos produtos comercializados pelo autuado, sem restrições, considerando que as disposições do Decreto Estadual nº 8.969/04, em seu art. 7º, que garantiu a aplicação das regras vigentes na legislação à data da assinatura dos respectivos termos de acordo, até 31 de janeiro de 2004. Considerando que os fatos geradores do Auto de Infração se reportam ao exercício de 2003 a Decisão da Junta deve ser mantida, pois a exigência fiscal não procede.

Quantos aos itens 3 e 9, a questão é de ordem jurídica e versa sobre o estorno proporcional do crédito fiscal nas saídas de mercadorias com redução de base de cálculo, que se encontra regulamentado no art. 100, II, do RICMS/97. Novamente não merece reparo a Decisão da JJF, amparada em Parecer jurídico da Procuradoria Estadual, visto que a norma regulamentar em questão inovou na seara jurídica, sem respaldo em norma legal preexistente, razão pela qual aplica-se a regra que prescreve o comando de que aquilo que não é vedado por lei é permitido. Dessa forma a exigência fiscal é indevida.

Assim, ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, confirmando a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

## 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 não unânime quanto à infração 10, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 298575.1000/04-0, lavrado contra MAKRO ATACADISTA S/A, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$324.586,51, sendo R\$56.389,20, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “d” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$268.197,31, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “d” e VII, “a”, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 10 – Recurso Voluntário): Conselheiros Tolstoi Seara Nolasco, Álvaro Barreto Vieira, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO (Vencido quanto à infração 10 – Recurso Voluntário): Conselheiro Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE/RELATOR

JORGE SALOMÃO OLIVEIRA DOS SANTOS - REPR. DA PGE/PROFIS