

A. I. Nº - 298575.1000/04-0  
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA S/A  
AUTUANTE - SAYONARA AGUIAR P. RODRIGUES e SIMONE M. VALVERDE GUIMARÃES  
ORIGEM - IFEP/METRO  
INTERNET - 02. 08. 2005

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0259-04/05**

**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 N° 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 reconvalidadas as operações da atividade relacionada no item 17 para aqueles atacadistas que haviam assinado termos 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. **c)** ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES. UTILIZAÇÃO A MAIS. A lei veda a utilização de créditos de serviços de comunicação e de energia elétrica quando as operações subsequentes forem isentas ou não tributadas. Não efetuado o estorno proporcional das saídas tributadas. Infração não contestada. **3.2.** MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Infração comprovada. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração caracterizada. Não acolhidas as alegações de decadência de parte dos lançamentos e de inconstitucionalidade de dispositivos legais. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 14/9/2004, reclama ICMS no valor de R\$427.871,27, acrescido da multa de 60%, decorrente das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do imposto, em razão do contribuinte ter utilizado a redução da sua base de cálculo. Referente ás mercadorias não relacionadas nos códigos de atividade, constante no anexo único do Decreto nº 7.799 (exercício de 2003) – R\$60.086,02;
2. Falta de recolhimento do imposto, em razão do contribuinte ter utilizado a redução da sua base de cálculo. Referente a redução indevida na venda de leite fabricado fora do Estado da Bahia, conforme Decreto nº 7.826, sendo que na venda para contribuinte foi considerada a redução do Decreto nº 7.799/00 (exercício de 2003) – R\$151.233,58;
3. Falta de estorno de crédito fiscal do ICMS relativo ás entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução. Falta de estorno do crédito de leite com alíquota maior que 7% (jun/00, jan a abr/01, jul a out/01, jul/02, ago/02, out/02, dez/02) – R\$13.056,06;
4. Utilização indevida de crédito fiscal relativo a aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias. Falta de estorno proporcional às vendas de mercadorias isentas e não tributadas (exercícios de 1999 e 2000) – R\$22.392,59;
5. Utilização indevida de crédito fiscal relativo ao serviço de comunicação não vinculado na comercialização de mercadorias tributáveis. Falta de estorno proporcional às vendas de mercadorias isentas e não tributadas (exercício de 1999) – R\$2.065,26;
6. Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (exercícios de 1999 a 2003) – R\$107.527,59;
7. Utilização indevida de crédito fiscal relativo a aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Crédito extemporâneo utilizado no valor de R\$32.612,77, com a alegação de terem sido aquisições de material intermediário. Foi reconhecimento somente o crédito relativo ao óleo diesel no ano de 2000 no valor de R\$7.499,28, utilizado para geração de energia elétrica (março 2003) – R\$25.113,49;
8. Recolhimento a menos do imposto por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente ás aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação (janeiro 2002) – R\$1.651,53;
9. Falta de estorno de crédito fiscal do ICMS relativo ás entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução. Falta de estorno do crédito com alíquota superior a 7% - óleo de soja (exercício de 1999) – R\$30.142,68;
10. Falta de recolhimento do imposto referente à saída de produtos com utilização indevida do benefício da base de cálculo. Vendas de mercadorias cuja NCM não está relacionada no benefício da redução do óleo de soja (exercícios de 1999 a 2003) – R\$14.602,47.

O autuado apresentou defesa (fls. 1025/1050), através de advogado, reconhecendo as infrações apontadas como 4, 5 e 8 no Auto de Infração. Informou que já havia recolhido o débito, conforme cópia de DAE que apensou aos autos.

Em seguida, observou que parte das exigências, objeto dos itens 4, 6, 8 e 10, dizia respeito a diferenças de ICMS supostamente não recolhidas no período anterior a 27/9/1999. No entanto, como somente foi cientificado do Auto de Infração em 27/9/2004, o direito da Fazenda Pública Estadual em

constituir créditos tributários sobre as operações até o período supra citado havia sido extinto por decadência, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Neste sentido, transcreveu trechos dos ensinamentos de Luciano Amaral, Paulo de Barros Carvalho, jurisprudência e decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

No mérito e em relação ao item 1 da autuação, ressaltou que comercializa produtos que se enquadram em quase todas as classificações listadas no anexo único do Decreto nº 7.799/00, motivo pelo qual 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. Diante destes fatos, entendeu equivocada a autuação.

Quanto ao item 2, advogou que tal exigência ofendia diretamente o art. 152 da Constituição Federal e art. 11 do Código Tributário Nacional, na medida que tais dispositivos vedam à União, aos Estados e aos Municípios estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços em razão de sua origem e destino. Portanto, a origem do leito comercializado pelo impugnante não poderia ser um critério para a concessão de redução de base de cálculo do produto, conforme manifestação do STF e entendimentos dos juristas Roque Antonio Carrazza e Aroldo Gomes de Mattos.

Em relação aos itens 3 e 9 observou que embora tratem de produtos diversos (leite e óleo de soja) o fulcro da autuação era a mesma. Trazendo as determinações do art. 155, § 2º, I da Constituição Federal, afirmou que o direito à manutenção integral dos créditos fiscais decorre do princípio da não-cumulatividade do ICMS, mesmo que em determinadas situações o contribuinte dê saída de mercadoria por valor inferior ao da entrada. Afirmou, em seguida, que o princípio da não-cumulatividade assegura o direito do crédito sobre o imposto incidente e não sobre o efetivamente pago e que as únicas hipóteses em que não é admitido tal crédito diz respeito às mercadorias adquiridas com isenção ou não-tributadas. No caso em tela, tendo em vista que as operações estavam beneficiadas com a redução da base de cálculo e, como esta redução difere da isenção e da não-incidência, se concluía que elas não estavam abrangidas pelo art. 155, § 2º, I da Constituição Federal, razão pela qual não se podia se falar em estorno de crédito. Ao derredor do assunto citou entendimentos de juristas, decisões do STF, STJ e do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria do Estado de São Paulo.

Quanto ao item 6, afirmou existir questão que não foi devidamente analisada, ou seja, mesmo que fosse admitido que a empresa não tenha efetuado o pagamento do ICMS incidente nas operações, ora impugnadas, seus créditos fiscais não foram aproveitados face ao entendimento de que as operações posteriores seriam isentas. Assim, na hipótese de que fosse devido o ICMS, do valor exigido deveriam ser descontados os créditos não aproveitados, como forma de obedecer ao princípio da não-cumulatividade do imposto.

Combatendo o item 7, asseverou que se tratava de créditos de ICMS decorrentes de mercadorias destinadas ao uso e consumo da empresa. No entanto, o princípio constitucional da não-cumulatividade é amplo e não pode sofrer restrições por qualquer outra norma, apenas as expressas na constituição, ou seja, a isenção e a não-incidência. No mais, o art. 20, *caput*, da Lei Complementar nº 87/96 assegura tal direito e a limitação imposta pela legislação estadual é evidentemente inconstitucional e ilegal. Entendeu que esta situação acabava por desnaturalizar o princípio constitucional, impondo uma restrição e gerando uma cumulatividade, conhecida como “efeito cascata”. Trazendo decisões de tribunais, concluiu que o crédito do ICMS “é um direito subjetivo do contribuinte constitucionalmente assegurado, que não pode ser restrinrido por norma infraconstitucional e muito menos infra-legal.”

Atacando o item 10 da autuação, afirmou que deveria o mesmo ser cancelado tendo em vista que o óleo comercializado e que foi objeto da exigência fiscal enquadra-se no benefício determinado pela

legislação estadual, já que possui mais de 80% de óleo de soja em sua composição, não sendo correta a alegação de que se tratava de outro produto. Requeru diligência nos termos do art. 123, § 3º, do RPAF/99 visando comprovar o fato.

Por fim, resumindo todas as suas alegações, pugnou pela improcedência da autuação dos itens defendidos e reiterou seu pedido de diligência referente ao item 10 do Auto de Infração.

Contra argumentando as razões de defesa (fls. 1137/1143), as autuantes as rebateram, inicialmente expondo que não cabia a decadência do imposto como requerido pelo impugnante.

Em relação ao item 1, analisaram os Decretos nº 7.799/00 e nº 8.969/02 para afirmarem que o benefício da redução da base de cálculo ficou restrito às mercadorias elencadas nos itens 1 a 16 do anexo único do Decreto nº 7.799/00, estando fora desta situação o item 17 do citado anexo, que trata do “comércio atacadista de mercadorias em geral sem predominância para uso na agropecuária”.

Quanto ao item 2, transcrevendo o art. 1º do Decreto nº 7.826/00, ressaltaram que ele limita a redução da base de cálculo apenas para o leite produzido no Estado da Bahia e, em relação aos itens 3 e 9, observaram que o contribuinte não havia estornado, proporcionalmente, o crédito referente às entradas de leite e óleo de soja, conforme anexos III e IX do Auto de Infração.

Em relação ao aproveitamento dos créditos, conforme dito pelo impugnante no que concerne ao item 6, afirmaram que as notas fiscais de entrada, bem como cópia dos lançamentos no livro Registro de Entradas, não foram apresentadas para comprovação com o objetivo da fiscalização revisar o crédito caso não houvesse sido aproveitado. No mais, por amostragem feita, constataram que os créditos de ração e meluza foram utilizados pela empresa nada mais havendo a ser deduzido.

Opinaram pela manutenção do item 7 da autuação com base no art. 93, V, “b”, do RICMS/97 e, em relação ao item 10, não concordaram com o pedido de diligência solicitado tendo em vista que pelo art. 87, VII, do RICMS/97, que transcreveram, o benefício da redução da base de cálculo refere-se à mercadoria classificada no código NCM 1507.90.10, óleo de soja e respectivas frações, mesmo refinado, mas não quimicamente modificados, não incluindo os demais tipos de óleo. Outros óleos de azeite e mistura com azeite de oliva, classificados no código NCM 15.10.0000, objeto da autuação (anexo X) não estão incluídos no benefício.

Ratificaram o lançamento fiscal.

Das fls. 1150/1159, este Colegiado apensou aos autos cópia reprográfica de parecer da PGE/PROFI sobre a matéria referente ao item 1 da autuação.

Diante da discussão da infração 10 e como nos autos não havia sido acostada qualquer nota fiscal que pudesse dar a esta Junta de Julgamento Fiscal base á uma correta decisão, o processo foi baixado em diligência à ASTEC/CONSEF para que fiscal estranho ao feito, de posse das notas fiscais autuadas e do conhecimento da composição química dos diversos tipos de óleo de soja autuados, emitisse parecer técnico. Caso houvesse diversidade dos produtos, ou seja, um ser classificado na NCM 1507.90.10 e outro não, elaborasse levantamento em separado. (fl. 1160).

Através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 0049/2005 (fls. 1163/1164), diligente fiscal informou que ao analisar o demonstrativo que serviu de base para exigência da infração 10, verificou que os produtos elencados foram o Óleo de Soja/Oliva Maria, Óleo Composto Carmelita e Óleo Soja Caravelas. Pelas informações constantes nas embalagens dos produtos, constatou que eram óleos compostos, sendo que a participação do óleo de soja variava de 85% a 95%. Quanto á classificação na NCM, conforme notas fiscais de aquisições, apenas o óleo composto Carmelita está classificado no código 1507.90.10 - Óleo refinado de soja e respectivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados. Os demais itens estavam classificados sob o código 1515.90.00 - Outras gorduras e óleos vegetais (incluído o óleo de jojoba), e respectivas frações, fixos, mesmo refinados, mas não

quimicamente modificados, a exemplo de notas fiscais, que anexou as fls. 1166 e 1168 dos autos. Ao final do seu parecer afirmou que o óleo composto Carmelita possuía NCM 1507.90.11.

Informou que não apresentava o demonstrativo solicitado por este Colegiado, pois ele demandaria o refazimento de todo o levantamento fiscal, efetuado através de meios magnéticos. Sugeriu o envio do PAF às fiscais autuantes.

Chamada para tomar conhecimento do resultado da diligência solicitada (fl. 1112), a autuado manifestou-se (fls. 1174/1175), ressaltando que, como foi confirmado que os produtos comercializados possuem em suas composições de 85% a 95% de óleo de soja, tinha direito de utilizar o benefício fiscal determinado na legislação do Estado. Requeru o imediatamente cancelado o item 10 da autuação, de modo que pudesse faze jus ao benefício fiscal.

As autuantes ao se manifestarem sobre o parecer da ASTEC/CONSEF (fls. 1176/1177), primeiro fizeram um breve relato do seu conteúdo. Em seguida, concluíram que não havia motivo para que se alterasse o demonstrativo fiscal (infração 10), visto a constatação que todos os tipos de óleo nele relacionados são óleo com código NCM 1515.90.00 e 1507.90.11, não beneficiados pela redução prevista no art 87, VII do RICMS, que transcreveram. Observaram que só haveria necessidade de novo parecer caso houvesse sido contatado, através da diligência, óleo classificado na NCM 7507.90.10.

## VOTO

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 defensor 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 mantendo 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 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 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 á 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% (cinqüenta 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% (cinqüenta 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 á 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 subsequentes 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 ás 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 subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional á 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 forma posta 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. 1150/1158), 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 subsequente.
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 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 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 87/96, obedecendo, assim, ao quanto previsto na CF/88. Ou seja, na legislação atual (LC 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 às fls. 418/702 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 à 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, mantendo 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 autuanteras 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.

Mantendo 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, enquadraria-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 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 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 á 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 á classificação na NCM, conforme notas fiscais de aquisições, apenas o óleo composto Carmelita está classificado no código 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 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298575.1000/04-0**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$324.586,51**, sendo R\$56.289,13, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, "a", "d" e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$268.297,38, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, "a", "d" e VII, "a", do mesmo diploma legal, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Esta Junta recorre de ofício para uma das Câmaras do CONSEF nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2005.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR