

**A. I. Nº** - 279757.0026/20-0  
**AUTUADO** - RAIA DROGASIL S/A.  
**AUTUANTES** - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 13/05/2021

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACORDÃO JJF Nº 0044-04/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. Acolhido o pedido de decadência parcial do lançamento, com exclusão dos valores incluídos nesta situação. Em relação às parcelas remanescentes, o valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado é calculado multiplicando-se o valor total do respectivo crédito, pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas, e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, às saídas e prestações com destino ao exterior. As operações/prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, não se equiparando a operações/prestações isentas ou com não incidência. Infração insubsistente 2. ESTORNO DE CRÉDITO. ERRO NA APURAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. O valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado, é calculado multiplicando-se o valor total do respectivo crédito, pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas, e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. As operações/prestações sujeitas ao regime de substituição tributária são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, não se equiparando a operações/prestações isentas ou com não incidência. Infração insubsistente. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/06/2020, exige ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$33.535,54, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01 – 01.02.01- Utilizou indevidamente credito fiscal de ICMS no valor de R\$25.062,16, nos meses de maio de 2015 a dezembro de 2016, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, aplicada multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96.

Em complemento consta a seguinte informação: “*Referente a apropriação mensal de 1/48, em decorrência das saídas promovidas estarem alcançadas pela Substituição Tributária, com imposto recolhido por Antecipação Tributária na entrada ou recebidas com imposto substituído – farmácias e drogarias, conforme previsto no art. 29, §6º inc. II e III da lei 7.014/96.*”.

Infração 02 - 01.05.26 - Manutenção de saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS, no valor de R\$8.473,38, no mês de dezembro de 2016, sendo aplicada a multa de 60%,

prevista no artigo 42, VII, alínea “b”, da Lei 7.014/96.

Em complemento consta a seguinte informação: *“Referente a apropriação mensal de 1/48, em decorrência das saídas promovidas estarem alcançadas pela Substituição Tributária, com imposto recolhido por Antecipação Tributária na entrada ou recebidas com imposto substituído – farmácias e drogarias, conforme previsto no art. 29, §6º inc. II e III da lei nº 7.014/96, mantido na escrita fiscal em 31/12/2016 acumulado até 31/12/2014, conforme registro na EFD”.*

O autuado ingressa com defesa, fls. 19 a 24, inicialmente dizendo que teve lavrado contra si o presente auto de infração, exigindo o recolhimento de ICMS, acrescido de multa de ofício e juros de mora, por supostamente ter utilizado indevidamente crédito fiscal e mantido saldo credor referentes a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, porém, o referido lançamento não pode prosperar, não porque parcialmente extinto pela decadência, como porque os créditos apropriados apresentam-se absolutamente válidos.

Em relação a decadência observa que no próprio relato da infração o lançamento exige tributo correlato a fatos geradores ocorridos entre 31/05/2015 a 31/12/2016. Entretanto, por ser o ICMS um tributo devido por homologação aplica-se o disposto no art. 150, §4º, do Código tributário Nacional.

Assim, tem-se que teria o Fisco o prazo de 5 (cinco) anos para efetuar o lançamento, contado da data dos respectivos fatos geradores. Como o lançamento só foi efetuado em 29/06/2020, e há cobrança dos períodos de apuração de 05/2015 a 06/2015, os mesmos já se encontravam extintos pela decadência, nos exatos termos dos arts. 150, §4º e 156, v, do CTN.

No mérito, diz que a glosa decorre do fato de entendimento da fiscalização de que teria sido apropriados créditos sem a desconsideração da proporção das mercadorias saídas do estabelecimento sob o regime da substituição tributária, não obstante, conforme se observa do próprio § 6º do art. 29 da Lei estadual n. 7.014/96, que permite o creditamento sobre a proporção de saídas tributadas pelo ICMS.

Assevera que considerando que a sujeição das mercadorias ao regime de apuração da substituição tributária não afasta o caráter de mercadorias sujeitas à tributação do ICMS, mostra-se absolutamente válido o creditamento realizado pela Impugnante. E nem poderia ser diferente, pois o §5º, II do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 apenas determina a desconsideração da proporção vinculada às saídas isentas ou não tributadas, conforme redação do referido dispositivo legal que transcreveu.

Subsidiariamente reclama da exorbitância da multa aplicada, na razão de 60%, por violar o art. 150, IV, da Constituição Federal, e os princípios da razoabilidade e desproporcionalidade, aplicáveis com ênfase aos atos da Administração Pública.

Fala sobre os mencionados princípios trazendo ensinamentos do estudioso do direito Hugo de Brito Machado e entendimento da Corte Suprema, manifestado por ocasião do julgamento da Adi 551/RJ, além de outras decisões do Supremo Tribunal Federal.

Pede o reconhecimento da abusividade da penalidade combatida, seja por seu caráter confiscatório ou pela afronta perpetrada à razoabilidade aplicada, a qual deverá se integral ou ao menos parcialmente cancelada. Quando menos, confia no afastamento da incidência de quaisquer juros moratórios sobre a multa objeto da ação em análise.

Finaliza pedindo o cancelamento parcial do lançamento fiscal, vez que o crédito tributário pertinente aos períodos de apuração de 05/2015 e 06/2015 encontram-se extintos pela decadência, nos termos do art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

No mérito solicita o cancelamento da autuação por estar evidenciada a validade do direito ao crédito apropriado.

Subsidiariamente requer o cancelamento parcial do lançamento, pelo reconhecimento do caráter confiscatório da multa imposta e da invalidade da aplicação de juros moratórios sobre tal penalidade.

Por fim protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, especialmente pela

juntada de novos documentos, bem como a realização de prova pericial e sustentação oral de seu direito, e informa, para fins de intimações o endereço de seus advogados.

Um dos autuantes ao prestar a Informação Fiscal, fls. 139 a 141, ressalta que as mercadorias comercializadas pelo estabelecimento são alcançadas pela Substituição Tributária dada à sua atividade econômica, na forma prevista no artigo 294, do Decreto nº 13.780/12, cujo teor reproduz.

No mérito diz não haver há discussão sobre os valores exigidos tendo em vista que são objeto de apuração e lançamento pela própria Autuada no Registro de Apuração do ICMS, na EFD – Escrituração Fiscal Eletrônica.

Em seguida informa que a defesa discorre sobre dois temas: primeiro, requer o reconhecimento da decadência dos valores exigidos nos meses de maio e junho de 2015; segundo, entende que as mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária são “tributadas na saída” o que lhe assegura o direito ao crédito fiscal apurado no CIAP.

Assegura que auto de infração foi lavrado e dada a ciência na data de 29/06/2020. Portanto, em referência a este mês, junho de 2015, não há que se falar em decadência. Quanto o mês de maio de 2015 seguiram entendimento já proferido em decisões das CJF e a exigência decorre do fato de a Autuada não ter apurado ICMS a recolher e, claro, não ter efetuado recolhimento nesse mês, conforme evidencia a apuração do ICMS na sua EFD-Escrituração Fiscal Digital, cuja tela cópia.

Quanto ao fato de entender que as mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, objeto do ICMS Antecipação Tributária nas entradas (vide prescrição do citado Art. 294, do Decreto nº 13.780/12) são consideradas “tributadas” para efeito de proporcionalidade na utilização de crédito fiscal descabe qualquer comentário, pois o Artigo 9º, da Lei nº 7.014/96 é claro quanto à matéria.

Em ralação ao “caráter confiscatório da multa” diz não ser da competência dos Autuantes dirimir sobre tal matéria.

Finaliza opinando pela procedência da ação fiscal.

## VOTO

O sujeito passivo requereu a declaração de decadência dos fatos geradores ocorridos entre 05/2015 a 06/2015, visto que o presente auto de infração foi lavrado em 29/06/2020, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

A legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que *“o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu a discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão, era o que prevalecia em tais hipóteses como a presente, não somente a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou igualmente por largo período, inclusive no Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o pensamento anterior da matéria,

culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas*”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “*Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação*”.

Dessa forma, observo que o crédito tributário que se pretende constituir, referente à infração 01, diz respeito à utilização de crédito fiscal em montante superior ao devido relativamente às operações de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado. Verifica-se, de logo, que o crédito fiscal lançado na conta-corrente do contribuinte não foi integralmente indevido, mas apenas uma parte sua, o que significa que a compensação feita entre créditos e débitos do ICMS estava, em parte, correta. A compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Assim sendo, deve ser aplicada a regra prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN.

Assim, com lastro no entendimento da PGE/PROFIS, consignado através do Incidente de Uniformização n.º 2016.194710-0, acolho a prejudicial de mérito suscitada pelo autuado, em relação aos fatos geradores ocorridos em 31/05/2015, vez que o Auto de Infração foi lavrado em 29/06/2020, mesma data em que o sujeito passivo foi cientificado, que é o marco inicial para a contagem do prazo decadencial, devendo, desta maneira, ser excluído do lançamento exigido da infração 01 o valor de R\$ 10.886,40, referente ao mês de maio de 2015.

No mérito, o primeiro item do presente Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação.

De acordo com a descrição dos fatos, o contribuinte se apropriou indevidamente de créditos por aquisições de bens do ativo fixo, *em decorrência das saídas promovidas estarem alcançadas pela Substituição Tributária, com imposto recolhido por Antecipação Tributária na entrada ou recebidas com imposto substituído – farmácias e drogarias, conforme previsto no art. 29, §6º inc. II e III da lei 7.014/96*”.

Verifico, que o impugnante alega que a glosa decorre do fato de entendimento da fiscalização, de que teriam sido apropriados créditos sem a desconsideração da proporção das mercadorias saídas do estabelecimento sob o regime da substituição tributária, não observando o § 6º do art. 29 da Lei estadual n. 7.014/96, que permite o creditamento sobre a proporção de saídas tributadas pelo ICMS.

Assevera, que considerando que a sujeição das mercadorias ao regime de apuração da substituição tributária não afasta o caráter de mercadorias sujeitas à tributação do ICMS, mostra-se absolutamente válido o creditamento realizado pela Impugnante. E nem poderia ser diferente, pois o §5º, II do art. 20 da Lei Complementar n. 87/96, apenas determina a desconsideração da proporção vinculada às saídas isentas ou não tributadas.

Para melhor entendimento desta infração, transcrevo a seguir os dispositivos da legislação

apontado pelo defendente:

**Lei Complementar nº 87/96:**

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (...)*

*§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:*

*I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005) IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000).*

**Lei nº 7.014/96:**

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

*§ 6º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições (LC 87/96 e 102/00):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;*

*IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contados da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

*VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 28, em livro próprio ou de outra forma que o regulamento determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a IV deste parágrafo;*

*e VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.*

De acordo com a legislação posta, o cerne da questão é definir o que deve figurar no numerador, e o que deve figurar no denominador da equação que apura o índice mensal de crédito. Embora a legislação tributária não seja objetiva em relação ao que deve ou não o fazer parte do cálculo, para se encontrar o percentual de crédito mensal referente às entradas de bens do ativo

imobilizado, este Conselho de Fazenda já assentou entendimento uniforme sobre o tema.

A própria SEFAZ, por meio da Superintendência de Administração Tributária – SAT, buscando orientar os servidores fiscais e explicitar a sua interpretação, editou a Instrução Normativa, 053/13, que dispõe sobre o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado.

Assim, o item 2 da mencionada Instrução Normativa 53/2013, orienta que na apuração dos valores referentes às operações de saídas e prestações tributadas, devem ser computados os valores (2.1) – *“das operações de saídas e prestações tributadas pelo regime de tributação normal e pelo regime de substituição tributária por antecipação ou diferimento”*.

Logo, as saídas alcançadas pela substituição tributária, devem figurar no numerador e denominador como operações tributáveis, pois, indubitavelmente tratam-se de operações/prestações que não se equiparam a operações/prestações isentas ou com não-incidência.

Concluo, por conseguinte, ter havido equívoco por parte da fiscalização, no cálculo do coeficiente de creditamento, conforme alega o impugnante, já que a empresa tem como única atividade o comércio varejista de produtos farmacêuticos, portanto, todas as mercadorias por ela comercializadas são alcançadas pela substituição tributária, na forma prevista no art. 294 do RICMS/12. Dessa forma o saldo remanescente da infração 01, após a exclusão dos valores alcançados pela decadência, é totalmente insubsistente.

A infração 02 refere-se a multa percentual por manutenção de saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido do ICMS.

De acordo com a descrição dos fatos, o Contribuinte se apropriou indevidamente de créditos por aquisições de bens do ativo fixo, *“em decorrência das saídas promovidas estarem alcançadas pela Substituição Tributária, com imposto recolhido por Antecipação Tributária na entrada ou recebidas com imposto substituído – farmácias e drogarias, conforme previsto no art. 29, §6º inc. II e III da lei 7.014/96, mantido na escrita fiscal em 31/12/2016 acumulado até 31/12/2014, conforme registro na EFD”*.

O sujeito passivo se insurge contra tal cobrança, pelos mesmos motivos expostos na infração 01. Como analisado anteriormente, o autuante não apurou corretamente o coeficiente sobre o valor dos créditos do CIAP, o qual, determina o valor do crédito fiscal a utilizar, pois não obedeceu as determinações constantes na Instrução Normativa 53/2013.

Dessa forma, é lícito o crédito apropriado pelo defendente em sua escrita fiscal, proveniente das aquisições de bens do imobilizado, consequentemente, a infração 02 também não subsiste.

Relativamente ao pedido do impugnante para que as intimações sejam entregues ao seu advogado, entendo que nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte, estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

## RESOLUÇÃO

**ACORDAM** os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0026/20-0**, lavrado contra **RAIA DROGASIL S/A**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de março de 2021.

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – PRESIDENTA EM EXERCÍCIO/RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR