

**PROCESSO** - A. I. N° 206973.0003/20-3  
**RECORRENTE** - BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0069-01/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 09/05/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0088-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** APROPRIAÇÃO DE VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Arguição de nulidade rejeitada. Descrição da infração expressa de forma clara e enquadramento legal de acordo com a infração descrita. A apropriação de crédito fiscal deve se limitar ao valor destacado no documento fiscal. Infração 01 subsistente. **b)** APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. INOBSERVÂNCIA DAS REGRAS REGULAMENTARES. Art. 31 da Lei nº 7.014/96, somente admite o direito ao crédito se observados os prazos e condições de escrituração estabelecidos na legislação. Infração 02 subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 27/03/2020, formalizando a exigência de ICMS no valor total de R\$ 70.524,40, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

*Infração 01 (01.02.40) - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal, ocorrido nos meses de fevereiro, maio, agosto, setembro e novembro de 2016 e de abril, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$20.933,20, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

*Infração 02 (01.02.73) – escrituração fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito, ocorrido em novembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$49.591,20, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*O autuante acrescentou que, em relação à infração 02, segundo informações da empresa, após revisão do fator do CIAP, foi identificada oportunidade de utilização do crédito. Contudo, a utilização extemporânea do crédito fiscal foi realizada integralmente em 11/2016, deixando de observar o disposto no art. 315 do RICMS.*

O autuado apresentou defesa das fls. 17 a 25 (frente e verso). A autuante apresentou informação fiscal às fls. 28 e 29. A JJF proferiu o seguinte voto:

## VOTO

*Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato, quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.*

*Afasto toda discussão acerca da constitucionalidade da multa aplicada no presente auto de infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. A multa aplicada está prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*O presente auto de infração, exige ICMS em decorrência de uso de créditos fiscais em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, e em decorrência de utilização extemporânea de créditos fiscais em desacordo com a legislação.*

*Indefiro o pedido de diligência formulado pelo autuado, para confirmação dos argumentos trazidos na peça de defesa. Todos os elementos constantes no auto de infração, são suficientes para elucidar as controvérsias trazidas aos autos pelo autuado. O confronto da legislação tributária aplicada ao caso, também se mostra suficiente para o deslinde da questão.*

*Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração, sob a alegação de falta de indicação expressa do enquadramento da infração e pela falta de descrição clara dos fatos que motivaram a autuação. Na infração 01, a acusação foi de apropriação de ICMS como crédito fiscal em valor superior ao destacado na nota fiscal. No enquadramento foram citados os dispositivos da Lei nº 7.014/96, que disciplinam o direito ao crédito fiscal, bem como o § 6º do art. 309 do RICMS que trata do necessário destaque do imposto no documento fiscal como condição para sua apropriação. No demonstrativo de débito foram indicados os valores escriturados na EFD em comparação ao destacado nos respectivos documentos fiscais (CD à fl. 10), sendo cobrado a diferença. Na infração 02, a acusação é de escrituração extemporânea de crédito fiscal fora dos prazos regulamentares, com indicação no enquadramento legal de dispositivo que trata das condições que dão direito ao crédito fiscal, além da indicação dos dispositivos regulamentares que tratam dos prazos de escrituração e das regras para escrituração extemporânea.*

*Em relação à infração 01, considero insubstancial a alegação de que ficou impossibilitado de verificar os produtos supostamente irregulares, bem como a base de cálculo e a alíquota aplicadas. No demonstrativo de débito foram indicadas as respectivas notas fiscais cujos créditos fiscais foram apropriados em valor superior ao destacado nelas. Foram indicados, também, a chave de acesso, o remetente, o valor do ICMS destacado no documento fiscal e o valor apropriado na EFD. Todos as informações relativas ao produto, a base de cálculo e a alíquota, constam nesses documentos que são de conhecimento do autuado, pois foram escriturados por ele. A chave de acesso indicada no demonstrativo, permitiu, ainda, que os julgadores pudessem acessar seus conteúdos e constatar a irregularidade cometida. Infração subsistente.*

*Em relação à infração 02, o autuado reconhece que escriturou fora dos prazos regulamentares, e que não observou os critérios estabelecidos na legislação, para que pudesse efetivamente fazer a sua apropriação. O art. 314 do RICMS, estabelece os prazos que o contribuinte deverá observar para realizar a escrituração dos créditos fiscais e o art. 315 do RICMS estabelece as seguintes regras para apropriação de crédito fiscal fora dos prazos regulamentares:*

*Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.*

*§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;*

*§ 2º Sobrevindo decisão contrária ao pleito, o contribuinte, no mês da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.*

*§ 3º A escrituração dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do § 1º deste artigo deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.*

*§ 4º Na escrituração extemporânea do crédito fiscal autorizado pelo titular da repartição fazendária, o contribuinte deverá lançar cada documento fiscal no registro de entradas, salvo se o documento fiscal já tiver sido lançado.*

*A regra estabelecida no art. 315 do RICMS, com critérios para apropriação extemporânea, está em consonância com o estabelecido no art. 31 da Lei nº 7.014/96, e no art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, que vedou o direito ao crédito fiscal caso não fossem observados os prazos e condições estabelecidos na legislação para a sua escrituração, conforme a seguir:*

*Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

*Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal.*

*Assim, o direito ao crédito fiscal está condicionado à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. Por óbvio que o prazo prescricional de cinco anos para apropriação de crédito fiscal, está submetido às regras de escrituração previstas na legislação. A regra regulamentar não criou obstáculos para apropriação de créditos legítimos, mas criou as regras para escrituração extemporânea, em cumprimento ao estabelecido na lei, para que os créditos fiscais não escriturados nos prazos regulamentares se tornassem legítimos para efeito de compensação com o débito do imposto. Infração subsistente.*

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão de piso, os patronos da recorrente (Advogados Drs. Pérola de Abreu Farias Carvalho – OAB/BA nº 23.785 e Tone Jaqueline Nascimento Freitas – OAB/BA nº 49.087) apresentam peça recursal idêntica à peça impugnativa, no qual transcrevo aqui, resumidamente:

Tempestivamente **descreve a síntese dos fatos da autuação** (reprodução das infrações) e pontua que a JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração;

**Discorre sobre a decisão recorrida que manteve a autuação** sob o argumento de que o contribuinte se apropriou “*de crédito fiscal deve se limitar ao valor destacado no documento fiscal*” além de que “*só é admitido o direito ao crédito quando observados os prazos e condições da escrituração estabelecidos na legislação*”.

Suscita **nulidade do Auto de Infração em virtude de vício material**, pois afirma que não há descrição clara dos fatos que configuraram as infrações, circunstância que enseja a nulidade de todo procedimento fiscal, conforme disposto no art. 18, IV, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal neste Estado, aprovado pela Lei nº 7.629/99. Pontua sobre os tipos de vícios (**formal**, são aqueles que não interferem na constituição do crédito tributário ou no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede o lançamento ou a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas e, **material** diz respeito ao conteúdo do lançamento (motivo da autuação fiscal e seus valores monetários, diante do fato, das provas e do direito aplicável ao fato, base de cálculo, desconhecimento da natureza do fato)). Pede a nulidade do Auto de Infração.

Volta a trazer alegações em relação à **infração 1**. Diz ser insubstancial a alegação contra a Recorrente, pois ficou impossibilitada de verificar os produtos supostamente irregulares, bem como a base de cálculo e a alíquota aplicada, eis que no demonstrativo de débito foram indicadas as respectivas notas fiscais cujos créditos fiscais foram apropriados em valor superior ao destacado nelas.

Frisa que cabe a administração tributária zelar pela legalidade dos seus procedimentos, devendo sempre trazer aos autos, provas que fundamentem suas alegações, sob pena de cometer injustiças, sendo que os fiscais não instruíram os autos com as cópias das notas fiscais, impossibilitando a Recorrente de verificar os produtos supostamente irregulares, a base de cálculo adotada bem como a alíquota aplicada. Além de que, aplicou alíquotas de 17% e 18%, sem, contudo, apontar qual o dispositivo legal que amparou a cobrança do imposto com base nessas alíquotas. Além de apontar infringência a dispositivos legais que não se referem aos fatos relatados.

Sustenta que sequer existe subsunção dos fatos à norma que prevê a infração tributária, o que se conclui pela sua interpretação razoável, conforme assevera o princípio da razoabilidade e, que, a Fiscalização não comprovou a materialidade da acusação veiculada na autuação fiscal, a qual foi amparada exclusivamente em presunções, sem aprofundamento das investigações em busca de outros elementos de prova, sendo de rigor o reconhecimento da improcedência da autuação.

Assevera quanto à **infração 2** que o prazo prescricional de cinco anos para a apropriação de crédito fiscal, está submetido às regras de escrituração previstas na legislação. Destaca que, a Recorrente apurou o respectivo crédito fiscal, mediante levantamento feito pela Deloitte na revisão das apurações. E a utilização do dito crédito fiscal, encontra guarida na legislação do ICMS e está em total consonância com o princípio da não-cumulatividade, esculpido no art. 155, §2º da CF/88.

Acrescenta que, apesar de não ter escrito tais créditos no próprio mês ou no mês subsequente ao da entrada das respectivas mercadorias, à apropriação desses créditos foi exercida dentro do prazo prescricional de 05 anos a que está submetido o exercício de direito oponível à Fazenda, conforme disposto no parágrafo único do art. 31 da Lei nº 7.014/96.

Fundamenta, após a reprodução do dispositivo citado em parágrafo anterior, que não lhe deve ser

imposta a glosa do crédito em questão, tendo em vista a sua legitimidade, sendo aplicável, se cabível, apenas multa por descumprimento de obrigação acessória, em virtude de desatendimento do procedimento formal de escrituração extemporânea, a qual, inclusive, pode e deve ser reduzida, em razão da absoluta inexistência de prejuízo ao erário e da boa-fé do contribuinte.

Entende que o aproveitamento de crédito legítimo não deve depender de autorização para seu correto aproveitamento na conta gráfica do imposto, uma vez que a legislação não fez qualquer ressalva sobre os créditos aproveitados em data posterior, não podendo o regulamento simplesmente impor regra burocrática para impedir o contribuinte de sua utilização.

Assinala que, pelo fato de a Recorrente não ter seguido os procedimentos previstos na legislação não podem dar azo à total impossibilidade de seu direito ao creditamento, com a consequente cobrança do imposto como pretende o fisco. Destaca que, a norma invocada pela fiscalização não veda o aproveitamento do crédito extemporâneo, porquanto isto, em momento algum, é o que afirma o referido dispositivo.

Disse que, poderia impor no máximo, multa pelo descumprimento de obrigação acessória, consistente da não observação dos procedimentos estabelecidos no aludido art. 315 do RICMS/2012, mas nunca glosar crédito legítimo. Cita jurisprudência do CONSEF (ACÓRDÃO JJF Nº 0118-01/17. 1a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL. A.I. Nº - 297515.3001/16-0; ACÓRDÃO JJF Nº 0161-03/16. 3 a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL. A. I. Nº - 269194.0064/16-5; ACÓRDÃO CJF Nº 0103-12/12. 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL. PROCESSO - A. I. Nº 281213.0023/09-0).

Reitera, ainda que apropriado como crédito extemporâneo, certo é que tal suposta ilegalidade não trouxe qualquer prejuízo ao erário, não devendo prevalecer a referida autuação. Além disso, é forçoso ressaltar que dita infração não foi praticada com dolo, fraude ou simulação e muito menos implicou na falta de recolhimento de imposto, devendo prevalecer à verdade material dos fatos.

Afirma que a referida infração não merece prosperar.

Impugna novamente quanto ao **caráter confiscatório e desproporcional da multa aplicada referente ao percentual de 60%**. Explica que tal patamar se mostra desproporcional e com feições de confisco, ato totalmente vedado pela Constituição Federal em seu art. 150, IV, onde este princípio tem descrição explícita em relação à da vedação do confisco é previsto no sistema tributário nacional como uma das limitações constitucionais ao poder de tributar. Cita lições de Hugo de Brito Machado sobre a vedação do qual não pode a multa causar lesão ao contribuinte, inviabilizando o seu sustento e aniquilando seu patrimônio.

Trouxe jurisprudência (TRF-5ª Região, MS nº 2001.83.00.0158724, Rel. Juiz Ivan Lira de Carvalho, DJ: 31/10/2002) onde levou em consideração o princípio da proporcionalidade, cabendo ao Fisco quando da fixação das sanções, dosá-las de forma que não se apresentem como verdadeiro confisco.

Sustenta que ao imputar multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal, acaba por confiscar parte do patrimônio da Recorrente, uma vez que as supostas infrações cometidas, mesmo que fossem verdadeiras, não justificam a multa extorsiva exigida nos presentes autos, violando os mais comezinhos preceitos constitucionais. Cita palavras de Heron Arzua e Dirceu Galdino (*in Revista Dialética de Direito tributário* nº 20, p. 37).

Insiste que a suposta violação assinalada, ante os preceitos constitucionais, a previsão legal e a boa-fé da conduta da empresa Recorrente, cumpre à Autoridade Fiscalizadora aplicar multa em percentual que não represente confisco do patrimônio da mesma, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Conclui requerendo Conhecimento e Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

É o relatório.

## VOTO

Nesta fase recursal, os representantes do contribuinte apresentam inconformismo contra a Decisão recorrida, em que a 1<sup>a</sup> JJF julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em duas imputações por crédito indevido, sendo a **primeira**, apropriação em valor superior ao ICMS destacado em nota fiscal, e a **segunda**, apropriação extemporânea, não observando as regras regulamentares para escrituração.

Destaco que este Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, apresentou a peça no prazo regulamentar, por isso, conheço conforme o art. 169, I, “b” do RPAF/99.

A Junta julgadora manteve a autuação após rejeitar a nulidade suscitada, afastar a discussão de inconstitucionalidade da multa e indeferir o pedido de diligência, no mérito, discorreu que na infração 1 a alegação do contribuinte é insubstancial, pois foi verificado que todos os elementos produzidos nos autos dão acesso (...*demonstrativo de débito foram indicadas as respectivas notas fiscais cujos créditos fiscais foram apropriados em valor superior ao destacado nelas...., a chave de acesso, o remetente, o valor do ICMS destacado no documento fiscal e o valor apropriado na EFD. Todos as informações relativas ao produto, a base de cálculo e a alíquota...*), portanto, o autuado pode ter conhecimento de como foi escriturado, permitindo acessar os conteúdos e constatar a irregularidade. Para a infração 2, pontuou (JJF) que o autuado reconheceu a escrituração fora do prazo, não observando os critérios da legislação, também reproduziu os arts. 315 do RICMS e 31 da Lei nº 7.014/96, que deram respaldo pela manutenção desta imputação, nos quais está evidenciado a vedação do referido crédito fora dos prazos previstos. Sustentou que este crédito fiscal está condicionado à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas.

A recorrente volta a repisar todos os fatos já expostos na fase impugnatória como:

- a)** nulidade do Auto de Infração em virtude de vício material, conforme art. 18, IV, “a” do RPAF, onde afirma que não há descrição clara dos fatos que configuraram as infrações. Trouxe explicações dos tipos de vícios (**formal** e **material**), e ao final requereu a nulidade;
- b)** alega insubstância na infração 1, pois afirmou que ficou impossibilitada de verificar os produtos supostamente irregulares, bem como a base de cálculo e a alíquota aplicada, eis que no demonstrativo de débito foram indicadas as respectivas notas fiscais cujos créditos fiscais foram apropriados em valor superior ao destacado nelas, asseverou pelo princípio da razoabilidade e solicitou investigações (diligência), em busca de outros elementos de prova;
- c)** alega também insubstância, destacando na infração 2 que o prazo de prescrição é de cinco anos para a apropriação de crédito fiscal, sendo submetido às regras de escrituração previstas na legislação. Pontuou que apurou o respectivo crédito fiscal mediante levantamento feito pela Deloitte na revisão das apurações, sendo utilizado conforme a legislação do ICMS, e que está em total consonância com o princípio da não-cumulatividade, esculpido no art. 155, § 2º da CF/88. Ressaltou que mesmo que não foram escriturados os referidos créditos, a apropriação foi exercida dentro do prazo de 05 anos, conforme disposto no parágrafo único, do art. 31 da Lei nº 7.014/96;
- d)** impugnou quanto ao caráter confiscatório e desproporcional da multa aplicada, referente ao percentual de 60%, trouxe esclarecimento para o ato totalmente vedado pela CF em seu art. 150, IV, e roga pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Finaliza requerendo a improcedência da autuação.

Quanto à alegação de nulidade devido não ter descrição clara dos fatos que configuraram as infrações. Vejo inconsistência desta alegação, pois em ambas as infrações estão devidamente claras a descrição das imputações, pois como foi destacado em linhas iniciais deste voto, a **primeira** é crédito indevido em valor superior ao destacado em documentos fiscais e que os dispositivos que enquadram a autuação demonstram exatamente a correlação (a Lei nº 7.014/96 e o § 6º do art. 309 do RICMS - destaque do imposto no documento fiscal como condição para sua apropriação), e no demonstrativo de débito estão indicados os valores escriturados na EFD em

comparação ao destacado nos respectivos documentos fiscais (CD à fl. 10), sendo cobrada a diferença, assim, diante dessas constatação, fica sem sentido a alegação do contribuinte de que foi cobrada a alíquota de 17% e 18%, o qual só demonstra como efeito a base de cálculo dessa diferença.

Já a **infração 02** é crédito de escrituração extemporânea fora dos prazos regulamentares, também constam dispositivos já expostos que demonstram as condições para dar direito ao referido crédito fiscal, além da indicação dos dispositivos para os prazos de escrituração e das regras para escrituração extemporânea. Portanto, estão bem evidenciadas as imputações contra a recorrente, e vejo que a mesma entendeu completamente do que estava sendo imputada, assim, denego a nulidade suscitada por não constar nada que macule a autuação, ou mesmo o procedimento adotado.

Para a alegação de insubsistência tanto da infração 1, como da infração 2, o sujeito passivo só repete as mesmas alegações, não traz nada de novo, nem acosta documentação para elidir a autuação, não aponta qualquer erro, e só faz ilações que não condizem com o seu ato infracional. Considerando que o patrono do recorrente não trouxe nada de novo, que a JJF rebateu todos os fatos alegados, explicando por que a autuação foi lavrada, sendo que na infração 1, pude constatar na fl. 10, total acesso às informações dos autos, por tal motivo, nego a perícia ou diligência que supostamente tenha solicitado, pois pude comprovar acesso aos elementos da autuação. Para a infração 2, a autuação foi lavrada conforme a legislação vigente (arts. 309, §6º e 315 do RICMS e 31 da Lei nº 7.014/96 – forma do destaque do imposto no documento fiscal como condição para sua apropriação e escrituração), no qual foi constatado que o contribuinte não seguiu tais orientações na utilização do crédito, pois ficou comprovado que o contribuinte não escriturou o crédito fiscal, e queria fazer uso sem a devida autorização.

Ao final, volta a alegar o efeito de caráter confiscatório e a desproporcionalidade da multa aplicada. Verifica-se que as multas aplicadas na autuação são previstas no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96. Este Conselho de Fazenda não tem mais competência para reduzir qualquer multa ou mesmo apreciar a constitucionalidade da legislação tributária, nem negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, I e III do RPAF/BA.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206973.0003/20-3**, lavrado contra **BOTICA COMERCIAL FARMACÊUTICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 70.524,40**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de março de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS