

**A. I. Nº** - 300201.0010/13-3  
**AUTUADO** - TELEFÔNICA INTERNATIONAL WHOLESALE SERVICES BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - VÂNIA FERRARI RAMOS  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 08.10.2015

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0179-05/15**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE. Retorno do PAF à primeira instância, após julgamento da Câmara que decretou a nulidade da decisão originária de piso. Decadência: afastada a exigência do imposto, com base na tese de que os créditos lançados na escrita fiscal deveriam ter sido compensados ou aproveitados no prazo máximo de 5 (cinco) anos. Após o lançamento dos créditos nos livros de escrituração obrigatória não há que se falar mais em decadência. Inexistência de inércia do titular do direito, premissa fundamental para a aplicação do referido instituto. Já o aproveitamento financeiro dos créditos escriturados é fato distinto, que pode ocorrer ou não, nada tendo a ver com a conduta do contribuinte, mas com a natureza do negócio desenvolvido pela empresa. No que se refere à legitimidade e legalidade dos créditos compensados, a legislação prevê que em cada período de apuração de imposto, será admitido o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente, 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. Por ocasião da compensação da financeira dos créditos na escrita fiscal os mesmos já se encontravam exauridos, visto que ao longo do período superior a 5 (cinco) anos não houve a realização de operações ou prestações tributadas suficientes para absorver os valores mantidos na escrita fiscal. Restou comprovado, portanto, que o sujeito passivo se creditou indevidamente de ICMS mantido em sua escrita reduzindo assim o valor a recolher por ocasião de saída tributada para outro estabelecimento de contribuinte integrante do mesmo grupo empresarial. O lançamento escritural dos créditos e a posterior compensação do saldo remanescente repercutiram no recolhimento mensal do tributo. Não acolhidos os pedidos de decretação de nulidade do Auto de Infração e de exclusão ou abrandamento da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente processo retornou a esta 5ª JJF em razão da 1ª Câmara deste CONSEF, em deliberação unânime, através do Acórdão nº 0159-11/15, datado de 18 de junho de 2015, ter anulado a decisão anteriormente proferida por este colegiado. Foram declarados ainda prejudicados os exames dos Recursos, Voluntário e de Ofício, submetidos ao exame daquele órgão de 2ª instância.

Na parte dispositiva de sua decisão a 1ª Câmara emitiu o seguinte pronunciamento:

*“Na Decisão prolatada pela 5ª JF foi fundamentado que o contribuinte autuado escriturou os créditos fiscais nos livros próprios e decorrido cinco anos, não promoveu os estornos de créditos apropriados à razão de 1/60 avos por mês e que ‘apesar de não terem sido compensados com débitos próprios de ICMS, foram transferidos a outro estabelecimento do mesmo grupo empresarial, quando da emissão da NFSC nº 00026, em 15/01/2009” (fl. 160)’.*

*Apreciou ainda que tendo efetuado a ‘transferência’ de crédito fiscal de forma indevida, não houve repercussão econômica, ou seja, descumprimento de obrigação principal, ocorrendo descumprimento da obrigação acessória. Afastou a exigência do imposto e converteu em multa prevista no art. 42, VII, “a” e “c” da Lei 7.014/96.*

*Após examinar a Decisão recorrida, faço as seguintes constatações:*

- a) O Demonstrativo à fl. 05 foi elaborado com base nas DMAs de fls. 7 a 29, discriminando a origem dos créditos fiscais (ativo-CIAP) no período de agosto/00 a dezembro/00, que foram transportados para a coluna de CRÉDITO MENSAL do demonstrativo à fl. 4;*
- b) O Demonstrativo à fl. 04, elaborado com base nas DMAs de fls. 7 a 29, o estabelecimento autuado escriturou créditos fiscais (ativo-CIAP) no período de junho/00 a dezembro/00, totalizando R\$3.150.777,93. Compensou valores totalizando R\$55.011,59 no período de março/02 a setembro/02, restando saldo credor de R\$3.095.766,34;*

*Em 15/01/09 foi emitida a NFSC nº 0026 (fl. 30) relativa à prestação de serviços de comunicações a empresa Telecomunicações São Paulo S.A. (TELESP), CNPJ 02.558.157/0024-59, com indicação do CFOP 5301 (Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza), com base de cálculo de R\$21.771.751,08 e débito de R\$5.878.372,79.*

*Logo, o débito relativo à prestação de serviço consignado na referida nota fiscal, o qual foi escriturado como “saídas tributadas”, compensou o saldo remanescente do crédito fiscal de R\$3.095.766,34, que deveria ter estornado após 60 meses da sua escrituração.*

*Pelo exposto, constato que a acusação é de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquirida para integrar o ativo permanente do estabelecimento, que não foi estornado no prazo legal e foi compensado com débito gerado no mês de janeiro de 2009, conforme declarado pelo próprio contribuinte na DMA à fl. 27.*

*Assim sendo, constato que a Decisão da primeira instância, apreciou de forma equivocada que houve “transferência de crédito fiscal” para outro estabelecimento do mesmo grupo empresarial, fato que não ocorreu, o que motivou aplicar reenquadramento da multa proposta pela fiscalização.*

*Como o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário contestando o reenquadramento da multa, que foi promovido na Decisão proferida, ora recorrida, para garantir o pleno exercício do direito de defesa e não supressão de instância, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu, de ofício, anular a Decisão recorrida, devendo o processo retornar à Primeira Instância para proceder a novo julgamento, com a apreciação de todos os argumentos expendidos na defesa inicial”.*

Em decorrência da nulidade proferida pela instância superior a matéria de fato e de direito articuladas no Auto de Infração, na defesa inicial e na informação fiscal serão novamente apreciadas por esta 5ª Junta de Julgamento. É o que passaremos a fazer em seguida, com a leitura do novo relatório.

No Auto de Infração em lide, lavrado em 20/11/2013, a exigência de ICMS totalizou a cifra de R\$ 3.095.766,34, acrescido de multa de 60%, com a seguinte imputação:

**Infração 1** – *Utilizou indevidamente crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Em janeiro de 2009, quando da emissão da NFST 00026, de 15/01/2009, a empresa utilizou o crédito acumulado registrado no Livro de Apuração, proveniente da aquisição de bens para o ativo permanente (CIAP) da empresa no exercício de 2000. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.*

Registrou a autuante que o Auto de Infração (A.I.), foi lavrado conforme entendimento exarado no Parecer da DITRI, acostado às fls. 32 a 37, de que o crédito relativo às aquisições de ativos permanentes, levadas a registro no livro CIAP, ao longo do exercício de 2000, só poderiam ser utilizados (compensados) nos 5 (cinco) anos seguintes, isto é, até dezembro de 2005.

Anexos do Auto de Infração: 1 – Demonstrativo de crédito acumulado no exercício de 2000; e, 2 – Demonstrativo do crédito lançado no CIAP de ago/2000 a dez/2000, que fazem parte integrante da peça inaugural do processo. Cópias entregues ao contribuinte em papel e meio magnético. Juntada também cópia da NFST nº 26, de 15/09/2009 (fl. 30) e o Parecer da DITRI – Diretoria de Tributação.

O contribuinte foi notificado do A.I., em 22/11/13, e ingressou com defesa administrativa em 20/12/2013, através de petição subscrita por advogados, habilitados a atuar no processo pelos instrumentos de procuração (doc. fls. 85 a 93).

Ressaltou de início a tempestividade da medida impugnatória e fez uma síntese dos fatos que ensejaram a autuação. Relatou que a empresa é pessoa jurídica de direito privado cuja atuação está voltada para o ramo das telecomunicações. No desenvolvimento de suas atividades está sujeita à incidência de diversos tributos e, dentre os estaduais, destaca-se o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Suscitou a nulidade do Auto de Infração alegando que o dispositivo normativo tido por infringido (art. 97, do Dec. 6.284/97) já havia sido expressamente revogado pelos artigos 494 e 495 do RICMS/2012, sem prejuízo do enquadramento realizado pela fiscalização impedir que a Impugnante tomasse conhecimento, com segurança, das infrações supostamente cometidas, caracterizando o cerceamento de seu direito à ampla defesa, além de vício material na elaboração do auto de infração.

Transcreveu o art. 18 do RPAF, fundamentando seu pedido no inc. IV, letra “a”, com a seguinte redação:

***“Art. 18. São nulos:***

*I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;*

*II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;*

*III - as decisões não fundamentadas;*

***IV - o lançamento de ofício:***

***a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”***

Reproduziu decisões de tribunais administrativos acerca da questão. Reiterou pedido de decretação de nulidade do Auto de Infração em lide.

No mérito, o contribuinte sustentou a improcedência do lançamento por inexistir na lei de regência do ICMS, prazo para a utilização de créditos do imposto, desde que devidamente lançados na escrita fiscal. Argumentou ainda que o Auto de Infração e a cobrança a ele associada resultou em ofensa ou violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto na Carta Magna de 1988.

Explicou que tinha prazo de 5 (cinco) anos para exercer o seu direito ao crédito, por meio de escrituração fiscal, o que foi devidamente realizado. Que o crédito, corretamente escriturado, permaneceu na escrita fiscal sem ser compensado no prazo quinquenal, por não ter havido saídas tributáveis no período, não se podendo, nesta situação, atribuir à impugnante qualquer inércia que justificasse a extinção do direito.

Fez citação de obras de direito tributário, à fl. 62 dos autos, para sustentar a natureza escritural dos créditos de ICMS. Entende que a Lei Complementar não estipulou regra normativa vedando o transporte do saldo credor para as competências subsequentes mediante a estipulação de um

limite temporal. Por essa razão sustenta que o art. 23 da LC nº 87/96 possui uma falha redacional que, todavia, não impede a apreensão de seu verdadeiro sentido, dentro do qual a norma deve ser considerada válida.

Transcreveu as disposições do art. 93, § 3º, do RICMS/97, que prescreve que o direito ao crédito extingue-se após 5 anos, contados da data da emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, frisando que esse direito é exercido através da escrituração dos valores nos livros fiscais e não pelo seu escoamento em operações futuras, não possuindo o contribuinte qualquer ingerência sobre estes eventos.

Discorreu, em seguida, acerca do princípio da não cumulatividade positivado na CF de 1988.

Entende que qualquer restrição imposta pela legislação infraconstitucional ao direito de crédito do contribuinte reflete, diretamente, no desrespeito ao princípio da não-cumulatividade e contradiz a própria sistemática delineada no artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual: “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.”

Assim, havendo créditos de operações ou prestações anteriores, o direito de abatimento é inafastável, sendo inconstitucionais as leis ou os atos administrativos que dispuserem em sentido diverso, haja vista que estes não podem, de modo algum, criar entraves ao exercício deste direito constitucional à compensação.

Fez referência ao artigo 155, § 2º, II, “a” e “b”, da CF, que afasta o direito à apropriação do crédito apenas nas hipóteses de isenção ou não-incidência. Disse que esse rol é taxativo, não sendo permitidas outras restrições aos ditames constitucionais que incidem sobre a matéria. Desse modo, se apenas a isenção e a não-incidência não implicam crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, logo, em todas as demais hipóteses haverá, obrigatoriamente, o direito ao crédito, inclusive no caso concreto, haja vista que a limitação temporal, com a interpretação dada pelo Auto de Infração impugnado (prazo de cinco anos para utilização dos créditos), não se inclui no rol taxativo do artigo 155, § 2º, II.

Citou decisões do Poder Judiciário que vêm rechaçando as tentativas dos Estados de restringirem a aplicação do princípio da não-cumulatividade, conforme ementas a seguir transcritas:

**“TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. CREDITAMENTO. MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIERARQUIA DE LEIS. APLICAÇÃO DO ART. 155, PARÁGRAFO 2º, X, “A” DA CF, COM A REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 42/2003.**

**I- A lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular ou limitar o direito ao creditamento de ICMS, por ser direito público subjetivo constitucional assegurado a quem pratica operação mercantil.**

**II- O abatimento do imposto pago na operação anterior é obrigatório, e o contribuinte tem o direito de solver por compensação, no todo ou em parte, o débito tributário seja decorrente da operação seguinte, seja quando não haja operação posterior por cessada a circulação tributária cuidando-se de ICMS relativo à entrada de bens destinados a integrarem o ativo fixo do estabelecimento. É direito que decorre do princípio geral da não-cumulatividade e se impõe a todos, salvo as hipóteses de isenção e de não incidência, exceções constitucionais (CF. art. 155, parágrafo 2º, II, a) que por isso devem ser interpretadas restritivamente.**

**III- O art. 155, parágrafo 2º, X, “a” da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, assegura a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Preliminar rejeitada. Apelo provido. Unânime. Apelação Cível nº 70030634570, Relator Genaro José Baroni Borges, Vigésima Primeira Câmara Cível do TJRS, DJ 08/10/2009**

*EMENTA: Ação anulatória de débito fiscal. PTA que estornou creditamento de ICMS oriundos de aquisição de mercadorias destinadas ao ativo permanente da empresa. **Princípio da não-cumulatividade. Mandamento constitucional que não pode ser restringido por norma infraconstitucional.** Taxa SELIC. Apesar de sua natureza nitidamente remuneratória, é possível a aplicação da Taxa Selic para fins de atualização de débito tributário, após o advento da Lei Federal nº: 9.250/1995, que indexou, a partir de 1º de janeiro de 1996, o indébito tributário à referida taxa, igualando a Fazenda e os particulares no cumprimento de suas obrigações. Apelação Cível nº 000.324.219-5/00, Relator Corrêa de Marins, Quarta Câmara Cível do TJMG, DJ 10/06/2003*

Nessa mesma linha de entendimento, mencionou decisões do Conselho de Contribuintes desse Estado da Bahia, atinentes à observância ao princípio constitucional da não cumulatividade, "in verbis":

*"ICMS. 1. CONSTRUÇÃO CIVIL EMPREITEIRA. FORNECIMENTO DE MASSA DE CONCRETO PREPARADA FORA DO LOCAL DA OBRA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.*

*Discussão acerca da incidência ou não do ICMS sobre o fornecimento de massa de concreto nessas circunstâncias. Caracterizada a incidência do imposto estadual, por se tratar de fornecimento, por empresa de construção civil, de mercadoria por ela produzida fora do local da prestação. Em face de regra da não cumulatividade, foram apurados os créditos fiscais dos insumos para a determinação do valor exigível. Infração parcialmente subsistente.*

*2. LIVROS FISCAIS. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Redução do valor da multa em razão de retroatividade benigna. Acertada a Decisão Recorrida.*

*Recurso NAO PROVIDO. Decisão unânime." A.I. Nº 02504887/95, Relator SANDRA URANIA SILVA ANDRADE, Primeira Câmara de Julgamento Fiscal, DJ 11/04/2002*

*"ICMS. 1. SIMBAHIA. MICROEMPRESA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NOS PRAZOS REGULAMENTARES. Infração descaracterizada em parte.*

*2. CONTA "CAIXA". SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Presunção legal da realização de operação ou prestações sem a devida tributação. Acusação fiscal não elidida. Por se tratar de contribuinte inscrito no SIMBAHIA, e ter sido o débito deste item apurado pelo regime normal, foram concedidos os créditos fiscais na forma estabelecida no § 1º do art. 408-S, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 alterado pelo Decreto nº 8.413/02, visando preservar o princípio da não- cumulatividade .*

*3. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. PAGAMENTO NÃO CONTABILIZADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração não caracterizada por ter sido absorvida pela infração anterior. Não foram acolhidas as preliminares de nulidades por não enquadrarem em nenhum dos incisos do artigo 18, do RPAF/99.*

*Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime." A.I. Nº 380214.0004/02-9, Relator JOSÉ CARLOS BACELAR, Segunda Junta de Julgamento Fiscal, DJ 11/03/2003.*

Em pedido subsidiário discorreu acerca da multa cobrada no A.I. que entende ser indevida em face da inexistência de obrigação tributária principal e por ofender o princípio constitucional do não confisco.

Sustenta a defesa que a fixação de multa equivalente a um percentual do valor do crédito tributário vai muito além do intuito de punir a prática do contribuinte para transmutar-se em ferramenta indireta de arrecadação tributária, estabelecendo, na prática, uma dupla incidência do tributo ou, até mesmo, a duplicação da alíquota estabelecida pelo legislador para a cobrança do ICMS incidente na operação, que, como é evidente, confere vestes de expropriação inadequada à exigência fiscal, atacando de forma indevida o patrimônio do contribuinte.

Desse modo, levando em consideração que a tributação implica, inevitavelmente, numa retirada do patrimônio particular pelo Estado, consolidou-se a regra de que esta (legal) subtração deve ser razoável de tal forma a preservar a riqueza deste particular.

Citou decisão do Eg. Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 551/RJ, cujo acórdão, unânime, foi publicado em 14.02.2003, não

concedeu guarida, aos diplomas legais que pretendiam aplicar multas abusivas e irrazoáveis, conforme abaixo:

*“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2º E 3º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO- RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*A desproporção entre o desrespeito a norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.”*

Fez destaque do voto do Min. Ilmar Galvão, relator do julgamento em questão, nos seguintes termos

(...)

*O art. 150, V da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação.*

*Tal limitação do poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo. Nesse sentido, O RE 91.707, Rel. Min. Moreira Alves, cujo acórdão foi assim ementado:*

*‘ICM. Redução de multa de feição confiscatória. Tem o STF admitido a redução de multa moratória imposta com base na lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória. Dissídio de Jurisprudência não demonstrado. RE não conhecido’*

*O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa.*

(...)

*Configurada, assim, a contrariedade dos dispositivos impugnados com o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, o que desde logo permite a declaração de sua inconstitucionalidade, sem a necessidade de análise de possível vício formal, tal como apontado no julgamento da cautelar”.*

Disse ainda que o Pretório Excelso firmou, em decisões mais recentes, que percentuais entre 20% (vinte por cento) e 30% (trinta por cento) são considerados adequados à luz do princípio do não confisco, a exemplo do RE 523471, em AgR, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010.

Ao finalizar a peça defensiva formulou os seguintes pedidos:

- (i) que o Auto de Infração seja decretado nulo, dada a precariedade da fundamentação e da tipificação adotadas, tendo em vista a utilização de legislação já revogada no seu embasamento e de sua natureza genérica, a qual impede a devida defesa por parte da Empresa-Impugnante, conforme exposto no tópico ‘III’ da presente Impugnação, cancelando-se, assim, *in totum* o lançamento ora impugnado; ou
- (ii) subsidiariamente, diante dos argumentos de mérito apresentados no tópico ‘IV.A’, seja julgado integralmente improcedente o lançamento, mormente pela ausência de prazo fixado para o escoamento dos créditos de ICMS temporaneamente escriturados; ou
- (iii) na eventualidade de não serem acolhidos os pleitos prioritários acima, verificando-se a manifesta desproporcionalidade da multa aplicada, seja promovida a sua redução a patamares condizentes com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, em consonância com o que já decidiu o Eg. Supremo Tribunal Federal.

Por fim, requereu que todas as intimações e/ou notificações afetas aos atos processuais sejam realizadas em nome dos Drs. LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA, inscrito na OAB/SP sob o nº 303.020-A, e MARCELO NESSER NOGUEIRA REIS, inscrito na OAB/BA, sob o nº 9.398, sob pena de nulidade.

Foi prestada a informação fiscal apensada às fls. 133 a 136 do PAF.

Inicialmente, a autuante consignou que o contribuinte é um prestador de serviço de comunicação, atuando predominantemente nos Serviços de comunicação multimídia – SCM. Esclareceu que o Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, utilizando quaisquer meios, a assinantes dentro de uma determinada área.

Em seguida fez uma síntese dos argumentos defensivos e passou a rebatê-los na ordem em que foram apresentadas.

Afirmou que o crédito tributário objeto deste PAF foi constituído de acordo com o ordenamento jurídico em vigor, Decreto nº. 6.284/97 - RICMS-BA e Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir). Disse que a norma aplicada era aquela que estava em vigência quando da ocorrência do fato gerador. No caso concreto o fato gerador ocorreu em 2009 quando estava em vigor o Decreto Estadual nº 6.284/97, embasando assim, a cobrança.

Portanto, não procederia a afirmação da Impugnante de que os dispositivos normativos infringidos já haviam sido revogados pelos Artigos 494 e 495 do RICMS/2012 - Dec. nº. 13.780/12, que teve a sua vigência a partir de 1º de abril de 2012. Ressaltou que a legislação aplicável é aquela que tem vigência no momento da ocorrência do fato gerador, salvo raras exceções.

Quanto à fundamentação legal do A.I no art. 97, que contém disposição genérica, invocou a aplicação, ao caso, das disposições do art. 19 do RPAF/99. Afirmou que ainda houvesse erro no enquadramento, a descrição dos fatos está clara, o que possibilita eventual correção conforme norma contida no citado art. 19 do Dec. 7.629/1999, cujo teor transcreveu na peça informativa.

Quanto ao período em que se processou a utilização dos créditos de ICMS, afirmou que na ordem jurídica há normas que norteiam o prazo de utilização dos Créditos Fiscais, ou seja, que tratam da sua extinção após 5 anos, contados da data da emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, conforme o §3º do art. 93 do RICMS/BA – 1997.

Frisou que até junho de 2000, as aquisições de bens do ativo permanente eram escrituradas diretamente no Livro de Registro de Apuração do ICMS e estornados na proporção de 1/60 avos a cada mês, nos termos dos parágrafos, 4º a 8º do art. 21 da Lei Complementar nº 87/96, vigentes à época.

No caso concreto, observou que a impugnante efetuou a apropriação dos créditos fiscais, porém nada estornou no período autorizado, tampouco fez a utilização do crédito nas suas operações, ficando os mesmos escriturados, a sua disposição, no período decadencial. Passados 9 (nove) anos, a empresa emitiu a NFST 00026, na data de 15.01.2009, em favor de uma das empresas de seu grupo, abatendo no Livro de Apuração o imposto devido da saída tributada o pretense crédito.

Consultada, a DITRI a respeito desses fatos, foi informado, por meio do parecer acostado às folhas 32 a 37, que os créditos relativos à aquisição de bens do ativo permanente, registrados no CIAP, até o exercício de 2000, só poderiam ser utilizados (aproveitados), nos 5 anos seguintes, ou seja, até dezembro de 2005, e não na data de 15/01/2009, quando da emissão da NFST 00026, como fez o contribuinte.

No tocante a impugnação da multa, no percentual de 60% (sessenta por cento), ressaltou que a penalidade em questão expressamente prevista na Lei 7.014/96 no artigo 42, inciso VII, “a”, portanto, dentro da legalidade.

Ao finalizar a peça informativa a autuante formulou pedido pela integral manutenção do lançamento em lide.

## VOTO

A acusação estampada no Auto de Infração (A.I.) em lide é de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal referente a bens adquiridos para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Essa utilização indevida se materializou quando da emissão da NFSC (Nota Fiscal de Serviço de Comunicação), nº 00026, em 15/01/2009, ocasião em que o autuado procedeu à compensação financeira dos créditos acumulados na sua escrita fiscal para outro estabelecimento empresarial.

Os referidos créditos fiscais foram registrados no livro CIAP (Controle de Créditos do ICMS do Ativo Permanente) e no livro de Apuração do ICMS, conforme detalhamento apresentado no demonstrativo constante da fl. 4 dos autos.

Por sua vez, o lançamento foi constituído pela autoridade fiscal com base no entendimento esboçado pela Diretoria de Tributação – DITRI, em resposta às questões formuladas via e-mail pela Inspetoria Fazendária e reproduzidas às fls. 32 a 37 do PAF.

A DITRI consignou que os créditos relativos à aquisição de bens do ativo permanente deveriam ter sido “compensados” ou “utilizados” no decorrer dos cinco anos seguintes às entradas dos bens no estabelecimento, ocorridas entre junho e dezembro do ano 2000, ou seja, os créditos deveriam ter sido “aproveitados” pelo contribuinte no decorrer dos 60 (sessenta) meses subsequentes ao ingresso dos ativos, extinguindo-se o direito em dezembro de 2005. Aplicou-se ao caso a regra de decadência estampada no parágrafo único, do art. 23, da Lei Complementar do ICMS, nº 87/96.

O contribuinte, através de seus patronos, suscitou a nulidade do lançamento fiscal, alegando, inicialmente, que o dispositivo em que se fundamentou a cobrança foi expressamente revogado pelos arts. 494 a 495 do RICMS/12 (Dec. nº 13.780/12).

Argumentou também que houve cerceamento ao seu direito de defesa e vício na elaboração do A.I. visto que o enquadramento do fato tributável, no art. 97, do RICMS de 1997, se deu de forma genérica, sem a especificação ou a citação expressa do inciso violado. Apontou que no caso houve também vício de motivação e que o dispositivo mencionado na peça acusatória não contempla a infração que lhe foi imputada.

Quanto à alegada revogação dos dispositivos em que se fundamentou a autuação, o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 144, é expresso em estabelecer que o lançamento é regido pela lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada. No caso em exame, era vigente, ao tempo da constituição do crédito tributário, o Dec. nº 6.284/97, que aprovou o Regulamento do ICMS.

No tocante a falta de especificação do dispositivo infringido e a não conformidade do fato imputado ao enquadramento legal, observamos que o conteúdo do “caput” do art. 97 do RICMS/97, não corresponde exatamente à descrição que foi estampada no Auto de Infração.

Eis o teor da cabeça do art. 97, do RICMS: *“É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados.”*(...)

Melhor seria que a autuante enquadrasse a situação fazendo referência aos diversos dispositivos regulamentares relacionados com os fatos que serviram de base para a constituição do crédito tributário, a exemplo do: **Art. 93, V, “a”**, que disciplinava o direito aos créditos vinculados à aquisição de bens para o ativo permanente; **art. 97, XII, “a”**, que normatizava o direito de apropriação dos créditos do ativo permanente em proporção às saídas tributadas; **art. 100; §§ 7º e 9º**, que tratavam, respectivamente, da utilização dos créditos fiscais à razão de 1/60 avos e da obrigação de estorno em proporção às saídas isentas e não tributadas pelo ICMS; **art. 339**, que regulava os procedimentos de lançamento dos créditos fiscais de ativos fixos nos livros de controle e apuração do ICMS.



Todavia a omissão ou falha procedimental acima apontada não é capaz de ensejar a decretação de nulidade do Auto de Infração, visto que o art. 19, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, ao estabelecer a primazia da “descrição do fato” sobre o enquadramento formal, dispôs que não implicaria em nulidade o erro de indicação de dispositivo de lei, desde que, pela descrição dos fatos, ficasse evidente o enquadramento legal.

No caso concreto a descrição do fato que ensejou a autuação foi precisa. Consta da peça acusatória que os créditos glosados têm origem nas aquisições de bens do ativo imobilizado, cujas operações de entrada ocorreram ao longo do exercício 2000. Por sua vez foi dito de forma expressa que a extinção do referido direito havia se concretizado em razão do transcurso do prazo quinquenal para a compensação do imposto, visto que a emissão da nota fiscal de prestação de serviço de telecomunicação, a débito de ICMS com o decorrente abatimento dos créditos remanescentes na escrita, se deu somente em 2009 e o registro das operações de entradas dos bens ocorreu ao longo do ano de 2000, entre junho e dezembro.

Por essas razões não podemos acolher os argumentos defensivos relacionados às nulidades, posto que o Auto de Infração não incorreu em nenhuma das hipóteses de invalidade previstas no art. 18, do RPAF/99. Pode-se pelos fatos narrados na peça acusatória se entender os motivos da autuação e o direito aplicável à situação ali exposta.

No mérito, o contribuinte sustenta a improcedência da cobrança, por inexistir na lei de regência do ICMS prazo para a utilização de créditos do imposto. Argumentou que ICMS, desde que devidamente lançado na escrita fiscal, não se submete mais à extinção pela decadência. Argumentou ainda que o Auto de Infração ofende ou viola o princípio da não cumulatividade do imposto, previsto na Carta Magna de 88 (art. 155, § 2º, inc. I).

Observo que o lançamento fundamentou-se, conforme já ressaltado linhas acima, no "Parecer" ou opinativo da Gerência de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (DITRI), estampado às fls. 32 a 37 do presente PAF. O entendimento ali firmado foi no sentido de que os créditos oriundos de bens registrados no ativo permanente eram passíveis de utilização na escrita no decorrer dos 5 (cinco) anos subsequentes à data entrada das mercadorias no estabelecimento ou da emissão do documento fiscal.

A questão reveste-se de certa complexidade, visto que o instituto da decadência alcança tanto o direito do fisco de constituir ou declarar a existência do crédito tributário, através do ato administrativo de lançamento, mas também pode fulminar o direito subjetivo do contribuinte de lançar créditos fiscais de ICMS na conta corrente fiscal do imposto.

Os dispositivos normativos relacionados com as questões em exame nestes autos são os seguintes:

LC nº 87/96 – art. 23, parágrafo único:

***“Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com 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 cinco anos contados da data de emissão do documento”.***

Lei Estadual nº 7.014/97 – Art. 31, parágrafo único:

***“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”.***

RICMS/97 – art. 91:

**Art. 91.** *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, é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

É oportuno observar que o "crédito fiscal" a que se referiu o legislador da Lei Complementar, da Lei Estadual do ICMS e do Regulamento, nos dispositivos acima mencionados, não é aquele previsto nos arts. 147 e 150 do CTN, mas sim "crédito escritural", ou seja, é a parcela do ICMS compensável pelo contribuinte, na conta corrente do imposto, com débitos decorrentes de operações ou prestações tributadas.

Por sua vez a natureza escritural do crédito fiscal de ICMS, foi objeto de decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), conforme fundamentação construída no Agravo Regimental em Agravo, nº 230478-0/SP, conforme transcrição abaixo:

*"Agravo regimental. Como salientado no despacho agravado, o denominado crédito no ICMS é crédito puramente escritural, e guarda essa característica tanto para a apuração do saldo mensal quanto no caso de haver saldo a seu favor, passando este, ainda com crédito escritural, para o mês seguinte. Daí, acentuar o despacho agravado que esse crédito não é, ao contrário do que ocorre com o crédito tributário cujo pagamento pode o Estado exigir, um crédito na expressão total do termo jurídico, mas existe apenas para fazer valer o princípio da não-cumulatividade, em operações puramente matemáticas, não tem o direito [o contribuinte] de cobrar da Fazenda seus créditos que não puderam ser utilizados para compensar seus débitos na conta mensal de chegada. Precedente do STF:RE 195643. Agravo a que se nega provimento. (AgRg em Ag 230.478-o/SP, 1ª Turma do Eg. Supremo Tribunal Federal, Relator Moreira Alves, DJU de 13 de agosto de 1999, p. 10).*

O mesmo entendimento da Corte Maior, quanto à natureza escritural do crédito fiscal é reforçada nas decisões administrativas do CONSEF. A título de exemplo cito o Acórdão nº 551-12/2006, originário da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, com destaque para o seguinte trecho da Ementa:

*"... em relação ao montante dos créditos não compensados não se pode impor exigência de imposto. Nessa situação os créditos só se tornam devidos na medida em que sejam efetivamente apropriados, ou seja, quando utilizados para amortizar ou compensar valores lançados na escrita a débito de ICMS. Verificou-se tão somente descumprimento de obrigação acessória ..."*

No mesmo sentido e, em decisão mais recente, o Acórdão nº 0202-12/13, também proferido pela 2ª CJF, do qual faço transcrição de parte da Ementa, conforme abaixo:

*(...) A legislação prevê que em cada período de apuração do imposto, será admitido crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, em relação à proporção das operações de saídas isentas e não tributadas sobre o total das operações de saídas e prestações efetuadas no mesmo período. Restou comprovado que a recorrente se creditou indevidamente do imposto, porém sem repercussão no recolhimento do tributo mensal. Aplicação da multa prevista no art. 42, inc. VII, alínea "a", da Lei nº 7.014/96.*

Merece destaque ainda, em relação ao Acórdão nº 0202-12/13, o seguinte trecho a seguir transcrito:

*"... a infração tipificada no presente lançamento de ofício foi 'Utilização indevida de crédito' e não o 'Registro Indevido', na escrita fiscal, daquele crédito, esta sim passível*

*de acusação fiscal diante dos fatos vividos nos autos, uma vez que, não houve abatimento dos débitos com os créditos indevidamente escriturados, seja ele compensado ou fosse ele transferido, para amortizar valores lançados a débito do mesmo ou de outro contribuinte do ICMS, eis que, somente assim há real prejuízo ao Erário público”.*

Ora, considerando a natureza escritural do crédito fiscal não se pode falar mais em decadência após o contribuinte lançar - **no sentido de escriturar** -, os valores de ICMS nos livros obrigatórios destinados ao controle e apuração do imposto, visto que o instituto da decadência tem por premissa a inércia do titular de um direito potestativo, ou seja, de um direito em que o titular ao não exercê-lo em determinado período de tempo perde a possibilidade de fruí-lo.

Nos termos da legislação de regência do ICMS, contidas na Lei Complementar, na Lei Estadual e no RICMS, os pressupostos para a legitimação ou validação dos valores lançados a crédito estão relacionados tão somente à idoneidade da documentação fiscal e à **escrituração nos prazos e condições estabelecidas na legislação**. Por sua vez o direito subjetivo à utilização dos créditos de ICMS se extingue depois de transcorridos 5 (cinco) anos, contados da data da emissão do documento fiscal.

Portanto, razão assiste ao contribuinte, quando afirmou que tinha prazo de 5 (cinco) anos para exercer o seu direito, **por meio da escrituração fiscal**, que foi realizada à época dos ingressos dos bens no estabelecimento da empresa. Estou convencido que a expressão “**utilizar crédito fiscal**”, contida no parágrafo único do art. 23, da LC nº 87/96, diz respeito, ao lançamento escritural dos valores nos livros de controle e apuração do ICMS.

Já a compensação, ou seja, o aproveitamento econômico ou financeiro dos créditos fiscais é fato distinto, que pode ocorrer ou não, por ser dependente da realização futura, pelo sujeito passivo, de operações ou prestações tributáveis. Essa circunstância futura é algo que independente da vontade do sujeito passivo, nada tendo a ver com uma possível conduta omissiva de sua parte, mas com a natureza do negócio desenvolvido pela empresa. Logo, não se pode, neste caso, se atribuir à impugnante qualquer inércia, pressuposto básico e inafastável para a aplicação do instituto da decadência.

É de se concluir, portanto, que frente ao que dispõe as normas reguladoras do regime jurídico do ICMS, incidentes no âmbito nacional ou estadual, estão ausentes, neste caso, o pressuposto de fato e de direito vinculados a exigência do imposto em razão da decadência.

Todavia, uma coisa é o crédito escritural como conceito e direito subjetivo, sujeito à decadência, caso não lançado (ou escriturado) nos livros fiscais obrigatórios (Entradas de Mercadorias, CIAP e Apuração do ICMS). Outra coisa é a avaliação da legitimidade dos créditos escriturados, ou seja, a sua conformidade com as prescrições da legislação de regência do imposto, situação em que o órgão julgador tem o poder-dever de aplicar, ao caso concreto, o direito posto no ordenamento jurídico vigente.

É o que prescreve o art. 149, inc. IV do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), que permite que o lançamento seja revisto de ofício pela autoridade administrativa, incluindo aí a autoridade julgadora, quando se comprove que houve erro ou omissão do contribuinte quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Há também, conforme já destacado linhas acima, a prevalência ou a primazia da realidade sobre o enquadramento legal, de forma que ainda que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento de ofício incorra em erro na qualificação jurídica do fato, a correta descrição não invalida o ato administrativo de cobrança de tributo legalmente devido.

No caso em lide o próprio contribuinte, nas razões articuladas na peça defensiva, com destaque para o trecho contido à fl. 61 deste PAF (item 27, correspondente ao último parágrafo), circunstanciou que os créditos de ICMS permaneceram na escrita fiscal, sem qualquer compensação no prazo quinquenal por não ter havido saídas (prestações de serviços de comunicação) tributáveis no período.

Por sua vez o direito ao crédito dos ativos fixos passou a ser assegurado na legislação a partir de 01/11/96, por disposição expressa da LC 87/96.

A utilização desses créditos veio a ser controlada posteriormente através de registros no livro CIAP (Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente), isso a partir de 10/03/98, permanecendo o direito à manutenção por 5 (cinco) anos ou 60 (sessenta) meses, até a edição da Lei Complementar nº 102/00, que restringiu a utilização para o período de 4 (quatro) anos ou 48 (quarenta e oito) meses, com efeitos a partir 01/01/2001, por conta da expressa disposição da Lei estadual nº 7.710, de 30/10/2000, alteradora da Lei nº 7.014/96.

Frente ao que prescreve a legislação de regência do imposto parece claro que as premissas da defesa estão corretas no que se refere a não extinção do direito ao crédito pela decadência, porém, os argumentos defensivos não se sustentam quando a questão passa a ser abordada sob a ótica, também prevista na lei, da manutenção dos créditos originários de operações ou prestações verificadas no decorrer do exercício de 2000.

Isto porque a Lei instituidora do imposto e o RICMS, aprovado pelo Dec. 6.284/97, na redação contida no art. 100, § 9º, prescreviam a obrigação de estorno de crédito relativo aos bens do ativo imobilizado, cujas entradas tivessem ocorrido até 31/12/00, quando utilizados na atividade operacional da empresa, vinculadas à comercialização, produção, industrialização, geração ou extração de mercadorias cujas prestações ou operações subsequentes fossem isentas ou não tributadas. Em outras palavras: os referidos créditos deveriam ter sido apropriados à razão de 1/60 avos, até o ano de 2000 e 1/48 avos, a partir de 2001, porém, obedecida a relação proporcional entre o total das saídas tributadas e a soma das operações ou prestações isentas ou não tributadas, conforme disposição do § 9, do art. 100, do RICMS/97, “*in verbis*”:

*Art. 100, § 9º - Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo imobilizado, cujas entradas no estabelecimento tenham ocorrido até 31/12/00, forem utilizados na prestação de serviço ou na comercialização produção, industrialização, geração ou extração de mercadorias cujas prestações ou operações estejam isentas ou não tributadas, deverá ser feito o estorno dos créditos anteriormente escriturados na forma do § 1º do art. 339 (Lei nº 7710/00).*

No caso em exame o Demonstrativo juntado à fl. 05 do PAF, elaborado pela fiscalização e que serviu de lastro para a exigência fiscal, tem por origem as DMAs anexadas às fls. 7 a 29, discriminando a origem dos créditos lançados na escrita (Ativo-CIAP), no período de agosto/2000 a dezembro/2000, que foram transportados para a coluna de CRÉDITO FISCAL do Demonstrativo de fl. 04. Conforme esse último Demonstrativo, no período de junho a dezembro de 2000 o estabelecimento autuado apropriou créditos fiscais de ativos fixos, no montante total de R\$3.150.777,93, compensado com operações tributadas nos valores totais de R\$55.011,59. Essas compensações ocorreram no período entre março/2002 e setembro de 2002, remanescendo o saldo credor de R\$ 3.095.766,34, cifra que foi objeto do lançamento em lide.

Observo que o contribuinte, em relação ao saldo remanescente, declarou expressamente que no período entre dezembro de 2000 a janeiro de 2009 não realizou prestações de serviços de comunicação tributadas. Frente a essa circunstância, deveria o sujeito passivo, nos termos da legislação vigente, ter efetuado os estornos dos créditos fiscais apropriados à razão de 1/60 (um sessenta avos) por mês, ao longo do ano de 2000 e de 1/48 (um quarenta e oito avos), a partir do exercício de 2001, até exaurir todos os seus créditos. Todavia, assim não procedeu, mantendo de forma incorreta, na sua escrita fiscal, os valores lançados escrituralmente, que vieram a ser totalmente compensados somente em 15/01/2009, portanto, após 9 (nove) anos, quando a autuada procedeu à emissão da NFSC (Nota Fiscal de Prestação de Serviço de Comunicação) nº 00026 (cópia apensada à fl. 30 do PAF). O referido documento, por sua vez, acobertou a saída tributada, a título de Prestação de Serviços de Telecomunicações, tendo por destinatário a empresa Telecomunicações de São Paulo S/A – TELESP, com endereço à Av. Tancredo Neves, 1632, Sala 2105, Salvador - BA, inscrita no Cadastro do ICMS do Estado da Bahia sob o nº 41.850.020.

Assim, na data da emissão da Nota Fiscal (NFSC) acima mencionada, os créditos fiscais vinculados às aquisições de ativos fixos e objeto da glosa já se encontravam exauridos, visto que deveriam ter sido estornados pelo contribuinte nas proporções estabelecidas na lei, uma vez que ao longo do período entre dezembro de 2000 e janeiro de 2009, não houve a realização de prestações tributadas suficientes para absorvê-los, conforme pontuou o próprio contribuinte na peça defensiva, à fl. 61 dos autos. Reiteramos o teor da declaração empresarial, na parte relativa a não compensação dos mencionados créditos fiscais, conforme transcrição abaixo:

*“(...) o crédito, **corretamente escriturado**, permaneceu na escrita fiscal sem ser compensado no prazo quinquenal por **não ter havido saídas tributáveis no período** (...) **[grifos nossos]***

Logo, no que se reporta ao direito de manutenção dos créditos de ICMS na escrita fiscal que posteriormente resultaram em compensação de imposto exigido no presente Auto de Infração não vislumbro razões para acolher as teses defensivas.

No tocante à penalidade de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto exigido afasto também argumentos defensivos relacionados com o cancelamento da referida multa com espeque no princípio do não confisco, positivado no art. 150, IV, da CF/88. Isto porque não estão inclusos no campo de competência dos órgãos administrativos de julgamento a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. É o que prescreve o art. 167, incisos I e III, do RPAF, aprovado pelo Dec. 7.629/99.

Pelas mesmas razões não acato o pedido subsidiário de redução da penalidade fiscal, ao apelo dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e com base nos precedentes mais recentes do STF, que delinea o limite máximo das multas entre 20% e 30% sobre o valor do tributo, até porque as decisões mencionadas na peça de defesa não são vinculantes para a Administração Pública do Estado da Bahia, visto que esta não figurou em nenhuma das ações como parte ou na condição de algum ato normativo seu, relativamente às penalidades tributárias, ter sido objeto de ação controle concentrado de constitucionalidade que já tenha transitado em julgado.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Por fim, deverá o órgão de preparo do CONSEF e/ou Inspetoria Fiscal proceder às intimações e/ou notificações afeitas aos atos deste processo em nome dos advogados da autuada, regularmente habilitados, nos endereços indicados nos respectivos instrumentos: Drs. LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA, inscrito na OAB/SP sob o nº 303.020-A, e MARCELO NESSER NOGUEIRA REIS, inscrito na OAB/BA, sob o nº 9.398.

#### **VOTO EM SEPARADO (JULGADORA TERESA CRISTINA)**

Peço vênica para destacar alguns pontos do presente Auto de Infração, ao tempo em que declaro que acompanho o voto do colega Relator, pela sua procedência.

Justifica esta manifestação o fato de que o patrono da sociedade empresária contestou, na sessão de julgamento, que a acusação fiscal não tinha nenhuma relação com a aquisição de mercadorias para integrar o ativo imobilizado, sendo que o auditor fiscal não teria utilizado ou demonstrado este fundamento, para embasar a autuação, no que não concordo.

Assim, saliento que consta na descrição dos fatos, no corpo do auto de Infração (fl. 01), o que reproduzo *ipsis litteris*, como segue:

*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Em janeiro de 2009, quando da emissão da NFST 00026 de 15/01/2009, a Empresa utilizou crédito acumulado, registrado no Livro de Apuração, proveniente da aquisição de bens para o ativo permanente (CIAP) da empresa no exercício de 2000.*

*Conforme parecer da DITRI, acostado às folhas 32 a 37, o crédito relativo à aquisição de ativo permanente (CIAP), até o exercício de 2000, só poderia ser utilizado nos 5 anos seguintes, isto é, até dezembro de 2005.*

*Os Anexos 1 – Demonstrativo do CRÉDITO ACUMULADO NO EXERCÍCIO DE 2000 e 2 – DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO LANÇADO NO CIAP DE AGOSTO/2000 A dezembro de 2000 fazem parte integrante deste AI e foram entregues ao contribuinte em papel e em meio magnético. Estão anexos também a este AI a NFST nº 26 de 15.09.2009 (fl. 30 em papel) e o Parecer DITRI – Diretoria de Tributação, também em papel.*

Outrossim, na fl. 04 foi anexado pelo autuante o DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO ACUMULADO NO EXERCÍCIO DE 2000 – ANEXO 1, no qual, mês a mês, em colunas distintas, estão discriminadas as parcelas do CRÉDITO MENSAL, VALOR UTILIZADO CIAP, e o CRÉDITO ACUMULADO, este último totalizando R\$ 3.095.766,34, valor este utilizado indevidamente em janeiro de 2009, quando da emissão da NFST nº 26, de 15/09/2009, fl. 30, deste Auto de Infração, conforme Demonstrativos da DMA, de janeiro de 2009 (fls. 27 a 29).

Portanto, o autuante cumpriu a determinação do art. 28, § 4º, inciso I, II, do Decreto nº 7.629/99, qual seja, que o Auto de Infração far-se-á acompanhar de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, bem como dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.

Em conclusão, os fatos apontados na peça vestibular, estão em consonância com os demonstrativos elaborados pelo fiscal autuante e traduzem a ocorrência do fato gerador do ICMS ora exigido, a utilização indevida de crédito fiscal oriundo da aquisição de bens do Ativo permanente, conforme Demonstrativo do Crédito Lançado no livro CIAP – agosto/2000 a dezembro/2000.

Outra não poderia ser a conclusão a que chego, pois a hipótese de incidência do tributo encontra-se perfeitamente descrita, e em ocorrendo ou se materializando, perfaz o fato gerador do imposto, do que resulta a obrigação tributária. Assim, entendo que os fatos descritos no Auto de Infração são aptos a ensejar o fenômeno da subsunção, com conseqüente liame jurídico obrigacional, como posto no Auto de Infração.

Por estar perfeitamente caracterizada a obrigação tributária, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, com os destaques adrede mencionados.

#### **VOTO EM SEPARADO (JULGADOR OLEGÁRIO GONZALEZ)**

O auto de infração em lide traz a exigência de crédito tributário em função da compensação de débitos com créditos originados de documentos fiscais emitidos há nove anos. Em 2009 o autuado compensou débitos fiscais com créditos vinculados à aquisição de bens para o ativo fixo ocorridos em 2000. Entendo, diferentemente do relator, ser procedente o crédito reclamado no presente auto de infração em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal originado de documento emitido há mais de cinco anos, conforme consta na descrição dos fatos.

Por outro lado, concordo com a argumentação do relator de que o auto de infração é procedente pois, independente da polêmica discussão acerca da possibilidade de utilização de crédito fiscal referente a documento emitido há mais de cinco anos, não restou dúvida de que os créditos relativos à aquisição de bens para o ativo fixo deveriam ter sido submetidos à apropriação mensal, observando-se a obrigatoriedade de estorno de acordo com a proporção das saídas não tributadas. Conforme declarado pelo autuado, não ocorreram prestações de serviços tributadas suficientes para compensar os créditos decorrentes da aquisição de bens ocorrida no exercício de 2000. Logo, nunca poderiam ser escriturados pelo autuado os créditos proporcionais às saídas não tributadas e, além do mais, de acordo com o § 8º do art. 30 da Lei nº 7.014/96, vigente até 31/12/2000, e o inciso VII do § 6º do art. 29 da Lei nº 7.014/96, vigente a partir de 01/01/2001, o saldo remanescente de crédito fiscal não apropriado, vinculado à aquisição de cada bem destinado ao

ativo fixo, deveria ser cancelado após o prazo que era de 60 e depois passou para 48 meses da sua aquisição:

*"Art. 29*

*§ 6º*

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

*"Art. 30*

*§ 8º Ao fim do 5º (quinto) ano contado da data do lançamento a que se refere o § 6º do art. 29, o saldo remanescente do crédito será cancelado de modo a não mais ocasionar estornos."*

Assim, se a argumentação da falta de estorno dos créditos fiscais em decorrência da preponderância das prestações não tributadas no período não for suficiente para considerar indevida a utilização do crédito pelo autuado e procedente o auto de infração, acrescente-se os dispositivos agora referidos que, independentemente do estorno mensal que deveria ser feito para impedir o uso indevido de crédito fiscal em cada período, exige o cancelamento de eventual saldo remanescente que não tenha sido aproveitado pelo autuado ao final do período de apropriação de sessenta ou quarenta e oito meses.

Retornando à polêmica ressalva ao voto do relator, considero que o texto do art. 31 da Lei nº 7.014/96, copiado integralmente do art. 23 da Lei Complementar Federal nº 87/96, impede a utilização de créditos fiscais vinculados a documentos fiscais emitidos há mais de cinco anos:

*"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."*

Inicialmente, convém destacar que a escrituração fiscal constitui obrigação acessória do contribuinte visando apuração do imposto devido em cada período de apuração. O direito ao crédito fiscal, a princípio, surge em decorrência da aquisição de bens e mercadorias e das prestações de serviços tomadas. A rigor, se o direito ao crédito não estivesse na lei expressamente condicionada à escrituração, a sua falta não implicaria em exigência pelo fisco de falta de recolhimento do imposto caso a apuração, com base nos documentos fiscais de entrada e saída de mercadorias e serviços, tenham resultado no valor correto do imposto a pagar.

A Lei condiciona a compensação de débitos fiscais com créditos fiscais cujos respectivos documentos sejam revestidos de idoneidade e estejam devidamente escriturados nos livros fiscais. Em seguida, a Lei define prazo para a extinção do direito de utilizar o crédito fiscal, sendo este de cinco anos contados da data da emissão do documento fiscal.

Observe que o legislador utiliza no caput do artigo o termo "escrituração", obrigação acessória do contribuinte cujo ato, por condição legal, garante o direito de compensação dos créditos com os débitos. Já no parágrafo único do mesmo artigo, o mesmo legislador usa o termo "utilizar" que significa usar. Assim, ele limita o direito ao uso do crédito fiscal ao prazo de cinco anos da emissão do documento. Não há como se admitir que o legislador que redigiu o art. 23 da Lei Complementar nº 87/96 pudesse utilizar dois termos diferentes e com significados diferentes num mesmo dispositivo com o objetivo de ter o mesmo significado.

Convém lembrar que uma eventual acumulação de créditos fiscais não implica em perda para o contribuinte caso ele não possua débitos fiscais para sua compensação durante o período de

cinco anos da emissão do documento fiscal. O art. 317 do RICMS/12 relaciona possibilidades de transferências desses créditos para outros contribuintes.

Observe, contudo, que esta regra foi produzida em tempos que a emissão de notas fiscais e a sua escrituração se dava por meio de papéis que, após cinco anos da ocorrência dos fatos geradores poderiam ser descartados em razão da falta de obrigatoriedade de apresentação ao fisco. A delimitação de prazo para uso de crédito fiscal visou salvaguardar o interesse do Estado contra possíveis abusos por parte de contribuintes. Sem a existência desta regra que limitava o uso do crédito ao período de cinco anos da emissão do documento fiscal, bastava que o Estado se ausentasse por mais de cinco anos da homologação do lançamento feito pelo contribuinte que estaria sujeito a suportar créditos dolosamente escriturados sem, contudo, poder estorná-los devido à falta de condições de reconstituição da escrituração fiscal do contribuinte.

Com o advento da nota fiscal eletrônica e da escrituração fiscal digital este problema tende a não existir mais com o decorrer do tempo, pois o Estado poderá investigar, mesmo após cinco anos da ocorrência do fato gerador, a legitimidade dos créditos fiscais escriturados e estorná-los a qualquer tempo desde que não tenham sido compensados há mais de cinco anos.

Contudo, enquanto a escrituração fiscal digital não se consolidar como obrigação para todos os contribuintes, a limitação do direito de utilizar o crédito até 5 anos contados da data da emissão do documento fiscal continua como condição importante para salvaguardar os interesses do Estado e deve ser observada enquanto a lei estiver em vigor.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **300201.0010/13-3**, lavrado contra **TELEFÔNICA INTERNATIONAL WHOLESALE SERVICES BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.095.766,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2015.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/VOTO EM SEPARADO

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO