

**A. I. Nº** - 278868.0001/18-1  
**AUTUADO** - VERACEL CELULOSE S.A.  
**AUTUANTES** - JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS e JOSÉ MARCELO PONTES  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 20/12/2018

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0183-01/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. CONTA CORRENTE FISCAL. MANUTENÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO DO CRÉDITO LANÇADO. Observa-se que a redação do art. 31 da Lei nº 7.014/96, originária do art. 23 da LC nº 87/96, utiliza os termos “escrituração” e “utilizar”. Não há admissão perante o legislador a intenção de usar termos distintos com o mesmo significado dentro do dispositivo. A escrituração é uma das condições para que se materialize o direito ao crédito pelo contribuinte. A obrigatoriedade de escrituração fiscal não se aplica a todos os contribuintes. Parecer exarado pela PGE/PROFIS, esclarece justamente sobre esta questão (AI nº 300201.0010/13-3). Explica que a utilização do crédito fiscal pelo autuado não está unicamente dependente de realização de operações tributáveis. A presente cobrança se dá exclusivamente em relação aos créditos fiscais vinculados a documentos fiscais emitidos há mais de cinco anos, que não foram objeto de qualquer tipo de utilização pelo autuado. A perda do direito à fruição de crédito fiscal em razão da não utilização em determinado período de tempo, não se dá exclusivamente nos termos do art. 31 da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/03/2018, constitui crédito tributário no valor de R\$24.670.340,85, conforme demonstrativo e documentos acostados às fls. 8/86 dos autos, e CD/Mídia de fl. 87, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 1 – 01.05.32: Deixou de estornar o crédito fiscal extinto por decadência devido ao decurso de 5 anos contados da data de emissão ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, sem repercussão na obrigação tributária principal no período de novembro de 2013 a janeiro de 2017, conforme demonstrativo de fl. 8 dos autos. Lançado ICMS no valor de R\$24.670.340,85, com enquadramento no art. 31, parágrafo único, da Lei nº 7.014/96, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc.VII, “a” do mesmo diploma legal.

Consta da descrição dos fatos que o contribuinte não fez uso no prazo regulamentar de 5 anos (§ 3º, do art. 93, do RICM/S/97, c/c art. 23, § único da LC nº 87/96 e art. 31, § único, da Lei Estadual nº 7.014/96) de valores de crédito de ICMS acumulados decorrentes de sua atividade de exportação, conforme demonstrativo de valores de créditos de ICMS mensalmente acumulados sujeitos à decadência (fl. 8); cópia das DMA’s elaboradas pelo contribuinte constantes da base de dados da SEFAZ (fls. 9/48), fonte dos valores apresentados no demonstrativo citado, e quadro resumo dos processos referentes a pleitos atinentes à crédito acumulado, elaborado pelo próprio contribuinte, evidenciando a não utilização dos valores aqui elencados no prazo legal previsto.

O sujeito passivo, às fls. 93/106 dos autos, com documentos anexos, apresenta defesa, através do

seu Representante Legal constituído, conforme passo a relatar:

Diz ser pessoa jurídica de direito privado com sede na Rodovia BA 275, Km. 24, Fazenda Brasilândia, CEP 45821-180, Município de Eunápolis/BA, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 40.551.996/0001-48, inscrição estadual nº 030.262.313, vem, por seus advogados (doc. 01), nos termos do art. 123, do Decreto nº 7.659/1999 (RPAF), apresentar a presente impugnação.

Diz que, conforme comprovante de ciência anexo (doc. 02), foi intimada acerca do lançamento combatido em 10.04.2018 (terça-feira). Assim, o prazo de 60 (sessenta) dias para apresentação desta impugnação, a que alude o art. 123, c/c art. 22, do RPAF, iniciou em 11.04.2018 (quarta-feira), encerrando em 11.06.2018 (segunda-feira), já que os dias 09/06 (sábado) e 10/06 (domingo) são dias não úteis, pelo que, apresentada nesta data, aduz ser tempestiva a presente defesa.

## **I - SÍNTESE DOS FATOS**

Destaca que, como se verifica do art. 4º, do seu Estatuto Social, é pessoa jurídica de direito privado regularmente constituída, que tem por atividade precípua a *“silvicultura, marketing, produção comercialização de papel, celulose e madeira; prestação de serviços de corte de papel, celulose e madeira; transporte (inclusive marítimo/aquaviário), armazenamento e carregamento de madeira e celulose, prestação de serviços de corte de papel, celulose e madeira, bem como assistência técnica e outros serviços relacionados; geração e comercialização de energia elétrica; exportação e importação dos bens e produtos necessários à consecução das atividades da Companhia”*.

Diz que, entre as atividades exercidas, destaca-se, para o presente caso, *“a comercialização da celulose e demais materiais com o mercado internacional”*, hipótese que gera, em seu favor, crédito de ICMS, o qual é devida e tempestivamente escriturado pela Impugnante.

Ocorre que, para sua surpresa, teve lavrado contra si auto de infração para cobrança de multa, nos termos do art. 42, inciso VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, imputada em razão da ausência de estorno do crédito fiscal escriturados no período de novembro de 2008 a janeiro de 2012. É o que se atesta da *“Descrição dos Fatos”* que compõe o auto de infração em questão, que destaca.

Observa que entendeu a Fiscalização que, a despeito de ter correta e tempestivamente escriturado o crédito fiscal de ICMS acumulado entre novembro de 2008 e janeiro de 2012, teria a obrigação de estorná-lo, eis que transcorridos mais de 5 (cinco) anos sem a utilização do crédito em questão.

No entanto, diz que, ao contrário do que sustentado pelo Fisco Estadual, tendo o crédito sido correta e tempestivamente escriturado, portanto, utilizado, não há que se falar em decurso de prazo para o seu aproveitamento, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade, além de inexistir qualquer fundamento legal para atribuir-se ao contribuinte qualquer inércia que justifique a extinção do seu direito. É o que diz passar a demonstrar.

## **II – O DIREITO**

### **II. “a” – A AUSÊNCIA DE DECADÊNCIA PARA UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO DE ICMS**

Como visto acima, para fundamentar a penalidade aqui combatida, diz que a Fiscalização aduziu que deveria ter procedido ao estorno do crédito de ICMS apurado e escriturado entre novembro de 2008 e janeiro de 2012, eis que transcorrido mais de 5 (cinco) anos sem seu aproveitamento/compensação escritural.

Destaca que se valeu a Fiscalização, do que dispõem o § 3º do art. 93, do RICMS/97 (vigente à época dos fatos), c/c art. 23, parágrafo único, da Lei Complementar nº 87/96 e art. 31, parágrafo único, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Ressalta que a Fiscalização Estadual, em momento algum, se insurgiu contra a validade do crédito escriturado pelo contribuinte, atendo-se, tão-somente à ausência de estorno desse crédito, após 5 (cinco) anos de sua escrituração/apropriação/utilização.

No obstante os dispositivos em questão trazerem em seu texto uma limitação ao creditamento do

ICMS, diz que estes o fazem tão-somente no que tange à “*primeira perna*” da operacionalização da compensação escritural, ou seja, criam uma restrição temporal apenas em relação à escrituração/apropriação do ICMS passível de posterior compensação; e não no que diz respeito ao aproveitamento desse crédito apropriado, como faz crer a d. Fiscalização Estadual.

E nem poderia ser diferente, diz o defendente. É sabido que o ICMS tem por corolário o princípio da não-cumulatividade, garantia constitucional que permite ao contribuinte compensar “*o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”.

Diz que, enquanto princípio constitucional, a não cumulatividade possui seus ditames expressamente previstos na Constituição Federal – notadamente em seu art. 155, § 2º, inciso I, que traz, inclusive, as hipóteses de vedação a aplicação do referido princípio -, cabendo a legislação ordinária dispor tão-somente sobre a forma pela qual se operacionalizará a compensação preconizada pelo princípio em questão.

Após apresentar entendimento de Roque Antonio Carraza, diz que a legislação ordinária se presta a materializar o princípio da não-cumulatividade, cuidando da forma como se dará o aproveitamento do crédito de ICMS acumulado pelo contribuinte, não tendo sequer a competência para dispor sobre a limitação temporal do direito preconizado pelo princípio em questão.

E, nos estritos limites de sua competência, diz que foi exatamente o que fez tanto a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 23, parágrafo único, quanto o §3º do art. 93, do RICMS-BA/97 (vigente à época dos fatos) e o art. 31, parágrafo único, da Lei Estadual nº 7.014/96, que destacam.

*Lei Complementar nº 87/96*

*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. (Destacou)*

\*\*\*

*RICMS/97 (Decreto nº 6.284/1997)*

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

*§ 3º O direito ao crédito extingue-se após 5 anos, contados da data da emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento. (Destacou)*

\*\*\*

*Lei Estadual nº 7.014/96*

*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. (Destacou)*

Diz observar que as normas tidas por infringidas possuem por texto comum a prerrogativa de que o direito de utilizar o crédito extingue-se após 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal. Salta aos olhos que a controvérsia objeto desta demanda reside na interpretação que deve ser dada ao verbo “*utilizar*” de que tratam os artigos em questão.

Partindo-se de tal premissa e, considerando ter sido cabalmente demonstrado que a legislação ordinária possui competência restrita à operacionalização do direito à compensação que, repisa-se, fora exaustivamente tratado no texto constitucional, diz que outra não pode ser a conclusão

desse órgão julgador senão a de que o verbo utilizar a que aludem as citadas normas significa, na melhor interpretação, **a sua escrituração do crédito, a sua apropriação**, que nada mais é senão do que a **materialização do crédito de ICMS destacado nos documentos fiscais**.

Desse contexto, diz que se extrai que a decadência de que tratam as normas acima e da qual se utilizou a Fazenda Estadual para formalizar o lançamento aqui combatido, refere-se, na verdade, ao prazo que deve ser observado pelo contribuinte para a escrituração do crédito de ICMS. Para corroborar com tal entendimento traz aos autos texto de Roque Antônio Carraza.

Em síntese, diz que uma vez escriturado o crédito fiscal dentro do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, o direito está consumado, materializado, e o crédito utilizado. Após sua consumação, o manuseio do crédito diz respeito única e exclusivamente ao contribuinte, o que não importa em prazo extintivo de qualquer direito. Nessa esteira, diz que defende também a doutrina especializada, nas palavras de Aroldo Gomes de Matos, que destaca.

Aduz que a doutrina é uníssona no que tange à disciplina do princípio da não cumulatividade por lei ordinária, não concluindo outra coisa senão a de que ditas normas se prestam, tão-somente, a cuidar da concretização de tal princípio, ou seja, a maneira pela qual se executa ou se efetiva a não-cumulatividade garantida pelo texto constitucional.

Destaca que, tendo tomado todas as medidas que estavam ao seu alcance para o exercício pleno do seu direito de compensar créditos relativos a operações anteriores, não pode ser penalizada simplesmente por não ter tido, dentro de 5 (cinco) anos, saídas tributáveis capazes de exaurir o crédito de sua titularidade. Tal prerrogativa vai de encontro até mesmo a acepção da penalidade enquanto medida que tem por finalidade punir o contribuinte que deixou de cumprir com sua obrigação – principal ou acessória – para com o Fisco, o que, indiscutivelmente não ocorreu no presente caso.

Observa que, acompanhando a doutrina unânime sobre o tema, também a jurisprudência que versa sobre o tema possui entendimento pacífico quanto à decadência da escrituração do crédito, e não sobre o aproveitamento deste. É o que diz que se pode comprovar dos entendimentos que alega terem adotados, tanto pelo Conselho de Fazenda Estadual da Bahia, quanto pelo Fisco do Estado de São Paulo, que destaca.

Diz portanto, pelas decisões destacadas, que o entendimento racional é único: a decadência de que trata o art. 23, da LC nº 87/96 – e, por conseguinte, o RICMS/97 e o artigo 31, da Lei nº 7.014/96 – refere-se ao lapso temporal para escrituração do crédito.

Conclui que o lançamento aqui combatido carece de fundamento legal a legitimar sua subsistência, uma vez que, não havendo que se falar em decadência da apropriação do ICMS, não há que se falar em obrigatoriedade de estorno do dito crédito quando transcorrido mais de 5 (cinco) anos de sua escrituração.

Com essas considerações, conclui esta seção dizendo que não restam dúvidas de que, uma vez escriturados os créditos, não há que se falar em decadência do seu aproveitamento.

## **II. “b” – A AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL QUE DETERMINE O ESTORNO DO CRÉDITO - FALTA DE SILOGISMO COM A NORMA PENAL**

Diz que em relação a este fundamento, aduz que será objetiva. Destaca que o preceito penal aplicado pela fiscalização prevê o art. 42, VII, “b”, da Lei 7.014/97, que destaca. Neste contexto, diz que, para que seja aplicável essa norma de caráter punitivo, é indispensável que haja previsão na legislação que determine o estorno do crédito fiscal. E aí a questão: pergunta qual é o dispositivo que determina o estorno do crédito escriturado quando transcorridos mais de 05 anos da sua escrituração sem aproveitamento em compensação escritural?

Observa que o art. 100, do RICMS-BA/97, prevê as hipóteses em que “*o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal*”. Dentre elas, não consta a hipótese destes autos.

Então, desta que, de duas, uma: ou há nulidade do Auto de Infração por ausência de

fundamentação legal, nos termos do art. 18, inciso IV, alínea “a”, do Decreto nº 7.629/99, já que não foi citada a norma que impõe o estorno; ou, de fato, não há previsão na legislação que determine esse estorno, de modo que a penalidade em voga seria inaplicável.

Diz que, para corroborar a ausência de previsão legal que determine o estorno do crédito, veja-se que intimação expedida pelo Estado que determinou o estorno não citou qualquer dispositivo que o fundamente (doc.03).

Com essas breves considerações, aduz que se impõe a improcedência do lançamento fiscal.

## **II. “c” – A NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DA MULTA APLICADA**

Observa que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 7.629/99) prevê, em seu art. 158, que *“As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”*

Diz que esse dispositivo calha ao caso concreto, de modo que, em prestígio aos princípios da boa-fé objetiva, confiança legítima, moralidade administrativa e proibição do enriquecimento sem causa, é altamente recomendável sua aplicação, de modo que reste cancelada a multa aplicada.

## **III – PEDIDO**

Por todo o exposto, a Impugnante requer que seja julgado improcedente o lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração em testilha.

Os autuantes desenvolvem a Informação Fiscal às fls. 168/182 dos autos, onde, após descrever, de forma resumida, os termos da impugnação, produz suas contrarrazões que a seguir passo a descrever:

Diz que não merecem prosperar os argumentos defensivos. Para situar bem a demanda objeto do presente lançamento diz que é fundamental distinguir dois aspectos qualificadores do crédito fiscal do ICMS. Não porque tal distinção vá conduzir o interprete a concluir pela existência da decadência aqui afirmada numa hipótese e na outra não.

Pelo contrário, a incidência jurídica da decadência do crédito fiscal do ICMS, conforme aplicada no presente lançamento, é uma só. O fator distintivo a merecer destaque diz respeito apenas a aspectos práticos diferenciais que impedem que ela ocorra numa hipótese e propicia que se manifeste na outra, o que leva a prosperar interpretações equivocadas da regra jurídica aplicável, a ponto de se inventar um sentido completamente atípico para a expressão linguística utilizada pelo legislador para caracterizá-la, como se ele estivesse sob efeito lisérgico quando a estabeleceu.

E quais são estes aspectos diferenciadores de que nos fala a legislação do ICMS do Estado da Bahia, interpelam do autuantes. Em seguida destacam:

1. *Créditos fiscais ditos normais, que os estabelecimentos contribuintes mensalmente registram e utilizam para compensar com débitos fiscais ínsitos à sua atividade econômica geradora da obrigação de pagar o ICMS, sem que para isso demandem qualquer autorização do fisco.*

*Tais créditos são rapidamente absorvidos a cada mês por débitos gerados pela tributação das operações de saída, sendo difícilimo, senão impossível, imaginar a hipótese que ainda remanesçam na escrituração fiscal após o transcurso do prazo de 5 anos da emissão do documento fiscal que lhe dá suporte.*

*Diz que é preciso sonegar absurdamente para conseguir tal proeza. Aqui o princípio da não cumulatividade opera com sua máxima eficiência e desenvoltura, como deve ser afinal a dinâmica da atividade econômica.*

*Destacam que não é esta a hipótese dos autos (Art. 26, Caput, da Lei nº 7.014/96, C/C Arts. 305 a 315 do RICMS/BA, Decreto 13.780/2012).*

2. *Créditos fiscais acumulados, surgidos na sistemática do ICMS adotada no Brasil, tendo por causa hipóteses de exonerações de débitos fiscais concedidas no meio da cadeia econômica e com previsão*

*expressa de manutenção de crédito.*

*Para tais hipóteses de crédito fiscal não há a via rápida de absorção com débitos fiscais mensais, uma vez inexistentes débitos fiscais mensais a absorvê-lo, havendo uma tendência de acumulação a reclamar a previsão de hipóteses especiais de compensação, que na maioria das vezes requer a ação homologatória e autorizativa do fisco antes da sua consumação.*

*Dizem que, créditos fiscais com esta característica podem sofrer os efeitos da decadência quinquenal caso seu detentor não observe diligentemente no prazo decadencial suas possibilidades de absorção, a reclamar, em geral, petições de homologação e autorizações especiais de uso.*

*É disso que se cogita aqui no presente PAF. (Art. 26 da Lei nº 7.014/96, C/C Arts. 316 e 317 do RICMS/BA, Decreto 13.780/2012).*

Outro equívoco em que incide a Defesa, estribada em doutrina insipiente, é considerar o crédito fiscal um direito absoluto e incondicional juridicamente. Dizem que desde sua concepção constitucional, o crédito fiscal do ICMS é nitidamente condicional ou condicionável pela legislação infraconstitucional. Destacam os termos do art. 155 da CF/88:

Destacam que as operações que destinam mercadorias e serviços para o exterior gozam de imunidade tributária, benefício alargado pela manutenção do crédito do imposto cobrado nas operações anteriores.

Neste contexto, observam que esta é a razão da acumulação de crédito experimentada pelo estabelecimento autuado. Por não revelar débitos fiscais mensais suficientes para absorver tais créditos anteriores incide na hipótese clássica de acumulação de créditos.

Cumprindo a determinação constitucional de disciplinar ou regular o direito ao crédito a LC 87/96, estabelece diversas condicionantes entre as quais se observa as constantes do seu artigo 20, 21, culminando com o disposto no seu artigo 23, cuja exegese é fundamental para o deslinde da presente demanda. Eis sua redação:

*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.”*

Dizem que é importante salientar que tal norma é encampada textualmente pela Lei Estadual nº 7.014/96, em seu artigo 31, § único. Desta forma, diz deduzirem do texto normativo a existência clara de prazo para escrituração, remetendo sua determinação ou quantificação à legislação tributária estadual e prazo para “utilização”, ou seja, para efetiva compensação, sob pena de decadência.

Destacam que a doutrina em que se louva a defendente diante da clareza da determinação legal, mas não se conformando com ela, advoga de forma criativa que a expressão “direito de utilizar” significa apenas “direito de escriturar”, ilação está nem de longe deduzível do enunciado normativo. Diante de tal inconveniência, e para não se submeter a ela, prefere-se dizer que o legislador simplesmente “errou” ao dizer “utilizar o crédito”, quando queria dizer simplesmente “lançar ou registrar” o crédito na escrituração fiscal.

Dizem que, de acordo com tal “pedalada” jurídica uma vez escriturado o crédito fiscal dentro do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, o direito está consumado, materializado e o crédito utilizado. Após sua consumação, o manuseio do crédito diria respeito única e exclusivamente ao contribuinte, o que não importa em prazo extintivo de qualquer direito. Seria, assim, um autêntico direito potestativo. Ora, isso é um equívoco fundado no mais puro voluntarismo hermenêutico.

Observam que, a rigor, são raríssimos no sistema jurídico brasileiro os chamados direitos imprescritíveis (lato sensu), estando a maioria deles vinculada ao direito de ação e não ao direito material em si. Aduzem que a regra geral, aliás, é de que as pretensões são todas prescritíveis,

sendo a imprescritibilidade a exceção. Nesse sentido, a doutrina em geral aponta uma classificação de quais pretensões não prescreveriam, permanecendo disponíveis perpetuamente, não figurando nela, em absoluto, o direito à compensação do crédito fiscal, que destacam:

- I. Os direitos da personalidade, como a vida, a honra, o nome, a liberdade, a intimidade, a própria imagem, as obras literárias, artísticas ou científicas etc., pois não se extinguem pelo seu não uso, nem seria possível impor prazos para sua aquisição ou Defesa.*
- II. O estado da pessoa, como filiação, condição conjugal, cidadania, salvo os direitos patrimoniais dele decorrentes, como o reconhecimento da filiação para receber herança (Súmula 149 do STF);*
- III. As referentes a bens públicos de qualquer natureza, que são imprescritíveis (CF/88, artigos 183 § 3º, 191, § único, art. 102 do CC);*
- IV. O direito de família no que concerne à questão inerente ao direito à pensão alimentícia, à vida conjugal, ao regime de bens;*
- V. As de exercício facultativo (ou potestativo), em que não existe direito violado, como as destinadas a extinguir o condomínio (ação de divisão ou de venda da coisa comum — CC, art. 1.320), a de pedir meação no muro vizinho (CC, arts. 1.297 e 1.327) etc;*
- VI. A exceção de nulidade. Por exemplo, pelo art. 1.860, parágrafo único, do Código Civil, é nulo o testamento feito por menor, com idade inferior a 16 anos, seja qual for o tempo decorrido da realização do ato até sua apresentação em juízo. Sempre será possível pleitear sua invalidade por meio da exceção de nulidade.*
- VII. As pretensões de reaver bens confiados à guarda de outrem, a título de depósito, penhor ou mandato. O depositário, o credor pignoratício e o mandatário, não tendo posse com ânimo de dono, não podem alegar usucapião;*
- VIII. As que protegem o direito de propriedade, que é perpétuo (reivindicatória);*
- IX. As destinadas a anular inscrição do nome empresarial feita com violação de lei ou do contrato (CC, art. 1.167);*

Com tais destaques, dizem que o direito à compensação do crédito fiscal, sendo um direito de caráter material ou patrimonial, se submete tranquilamente ao instituto da decadência e seu prazo de vigência acha-se plenamente estabelecido, qual seja, 5 anos contados da data de emissão do documento fiscal que lhe dá suporte.

Tal hipótese não ocorre, por razões lógicas, na compensação dos chamados créditos normais que são rapidamente absorvidos por débitos nos meses imediatamente posteriores, sendo impensável sua permanência por mais de 60 períodos de apuração. No caso de créditos qualificados como acumulados sua ocorrência é perfeitamente factível, sendo necessária ação efetiva e diligente dos seus detentores no sentido de viabilizar seu usufruto.

Dizem que não se desconhece que a imunidade tributária concedida às operações de exportação foi pensada para dar maior competitividade à economia brasileira em face às cadeias econômicas globais. Por outro lado, a manutenção do crédito quanto às operações anteriores à exportação para o exterior também se adequa a este desiderato dando maior expressão econômica à franquia tributária constitucional.

Contudo, aduzem que tal objetivo se desvirtua quando o crédito fiscal mantido queda-se inerte na escrituração fiscal das unidades econômicas beneficiárias, acumulando-se indefinidamente ano a ano, ultrapassando o quinquênio legal depois do qual sequer sua homologação pode ser operacionalizada, uma vez cessada a competência do fisco para fazê-lo.

Dizem que é esta a hipótese que aqui se cogita. O Estabelecimento autuado incidiu na decadência do seu crédito acumulado uma vez que não adotou as medidas necessárias ao seu usufruto dentro do prezo legal determinado.

Asseveram que, uma vez decaído o crédito fiscal nos termos do Artigo 23, § único da LC nº 87/96 e Artigo 31, § único da Lei estadual nº 7.014/96, seu estorno se impõe, a rigor do disposto no Artigo, 42, Inciso VII, alínea “b” desta última, por uma decorrência lógica. A lei só diz o que é necessário.

Em conclusão, entendem que créditos fiscais acumulados do ICMS cuja origem seja superior a 5 anos da emissão do documento fiscal suporte não são homologáveis porque não podem mais se submeter ao crivo do fisco. São, por conseguinte, não utilizáveis e intransferíveis, estando decaídos em face do disposto nos artigos 23, § Único da LC 87/96 e 31, § Único da Lei Estadual 7.014/96. Devem, portanto, serem estornados.

Em razão do exposto propugnam pela procedência integral do lançamento, nos termos em que constituído.

#### **VOTO VENCIDO**

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 28/03/2018, para exigir multa no valor de R\$24.670.340,85, decorrente de falta de estorno do crédito fiscal extinto por decadência devido ao decurso de 5 (cinco) anos contados da data de emissão ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, sem repercussão na obrigação tributária principal, relativo ao período de novembro de 2013 a janeiro de 2017, conforme demonstrativo de fl. 8 dos autos, com enquadramento no art. 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/96.

Consta da descrição dos fatos que o contribuinte não fez uso, no prazo regulamentar de 5 anos, de valores de crédito de ICMS acumulados decorrentes de sua atividade de exportação. (§ 3º, do art. 93 do RICM/S/97, c/c art. 23, § único da LC nº 87/96 e art. 31, § único da Lei Estadual nº 7.014/96).

Para demonstrar a ocorrência dos fatos, os autuantes acostaram os seguintes documentos: cópia das DMA's elaboradas pelo contribuinte constantes da base de dados da SEFAZ (fls. 10/48), que é a fonte dos valores apresentados no demonstrativo de débito da autuação (fl. 8), e quadro resumo de processos referentes a pleitos atinentes à crédito acumulado (fl. 9), elaborado pelo próprio contribuinte, evidenciando, no entendimento da Fiscalização, a não utilização dos valores elencados, objeto do presente PAF, no prazo legal previsto.

Versa a autuação de aplicação do artigo 31 da Lei nº 7.014/96, que trata o ICMS no Estado da Bahia, onde determina que o direito ao crédito do imposto, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias, está condicionado à idoneidade da documentação, e se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação (art. 31), em que o direito de utilizar tal crédito, extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos, (§ único), contados da data da emissão do documento fiscal.

Pelo cometimento de tal infração, na forma do art. 42, inc. VII, alínea "b", do citado diploma legal, por falta de estorno de crédito fiscal de ICMS lançado no livro fiscal, a legislação autoriza a aplicação de multa de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal lançado não estornado, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, na forma da acusação em análise.

Tal acusação de falta de estorno de crédito fiscal de ICMS, sem repercussão na obrigação tributária principal, decorre da constatação da Fiscalização, no desenvolvimento da presente ação fiscal, a existência de créditos acumulados na escrita fiscal do defendente, decorrentes de sua atividade de exportação, onde entendem, os autuante, que estão decaídos por não terem sido utilizados no decurso de 5 (cinco) de sua escrituração no livro fiscal próprio, em face do disposto nos artigos 23, § Único da LC 87/96, artigo 31, § Único da Lei Estadual nº 7.014/96 e § 3º, do art. 93 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, que a seguir destaco:

#### *Lei Complementar nº 87/96*

*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. (Destacou)**

\*\*\*

*Lei Estadual nº 7.014/96*

*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. (Destacou)**

\*\*\*

*RICMS/97 (Decreto nº 6.284/1997)*

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

**§ 3º O direito ao crédito extingue-se após 5 anos, contados da data da emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento. (Destacou)**

Neste contexto, por restar dúvidas deste Relator na interpretação dos dispositivos acima destacados, mesmo porque há decisões deste órgão de Julgamento Fiscal não uniformes na matéria em análise, bem assim da PGE, mais especificamente em relação aos PAFs nºs 269200.0938/10-7 e 300201.0010/13-3, foi colocado na sessão de julgamento do dia 25/10/18, aos membros da 1ª JJF, o pedido de diligência, do presente PAF, à PGE para emissão de Parecer Jurídico abordando, quanto a interpretação da LC nº 87/96, em seu art. 23, parágrafo único, que foi reproduzido pela Lei Estadual nº 7.014/96, através do art. 31, parágrafo único e pelo art. 93, parágrafo 3º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, em relação ao verbo “*utilizar*” de que tratam os artigos em questão.

Tal pedido foi no sentido da PGE pronunciar acerca do crédito devidamente lançado no livro fiscal competente e, estando suportado por documento idôneo, se o direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data de emissão do documento fiscal, que é o objeto da autuação, ou não se extingue o direito de utilizar o crédito, quando devidamente constituído.

Em face da posição contrária dos demais membros da 1ª JJF ao pedido de diligência, deste Relator, à PGE para emissão de parecer jurídico anteriormente destacado, passo então a manifestar-me sobre o mérito da autuação.

Adentrando no mérito da autuação vejo restar duas questões a serem analisadas por este Relator na análise da presente lide: uma, de ordem jurídica, que diz respeito a decadência de utilizar o crédito devidamente constituído na escrita fiscal do contribuinte, a outra, de ordem formal, dado os elementos probantes que os autuantes acostaram aos autos para fundamentar a autuação.

Relativamente a decadência do uso do crédito devidamente constituído na escrita fiscal, o sujeito passivo sustenta sua improcedência por inexistir na lei de regência do ICMS, prazo para a utilização de créditos de imposto, desde que devidamente lançados na escrita fiscal. Diz, também, o defendente, que qualquer restrição imposta pela legislação infracional ao seu direito de crédito, reflete diretamente no desrespeito ao princípio da não cumulatividade positivado na CF/88.

Neste aspecto vejo restar razão ao sujeito passivo. Observo que, nos termos da legislação de regência do ICMS no Estado da Bahia, a Lei nº 7.014/96, mais especificamente o art. 31, parágrafo único, contida na LC 87/96, art. 23, parágrafo único, como anteriormente destacado, 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 de extinção do uso do crédito, positivado no parágrafo único, seja do art. 31 da Lei nº 7014/96, ou seja, do art. 23 da LC 87/96, extingue-se depois de transcorrido 5 (cinco) anos, contados da data da emissão do documento fiscal. No caso em tela, a escrituração do crédito fiscal, realizado à época dos ingressos dos bens no estabelecimento da empresa, ocorreu dentro do prazo de 5 (cinco) anos e com base em documentação idônea, o que não há lide nos autos sobre tal perspectiva.

A lide resulta da utilização dos créditos constituídos e lançados na escrita fiscal do defendente. Entende a Fiscalização que o direito de utilização dos créditos de ICMS se extingue depois de transcorridos 5 (cinco) anos, contados da data da emissão do documento fiscal e o consequente ingresso dos bens no estabelecimento da empresa, como também, ao lançamento escritural dos valores dos créditos nos livros de controle da empresa.

Entendo, todavia, que a expressão “*utilizar o crédito*” descrito no parágrafo único, seja do art. 31 da Lei nº 7014/96, ou seja, do art. 23 da LC 87/96; bem assim a expressão “*direito ao crédito*” contida no § 3º do art. 93 do RICMS-BA/97, diz respeito ao lançamento escritural dos valores nos livros de controle da empresa, que no caso dos autos, foram efetuados dentro dos pressupostos para a legitimação ou validação dos valores lançados, não ensejando, portanto, qualquer estorno dos créditos devidamente constituídos, por falta de seu uso, isto é, de seu aproveitamento, no prazo de 5 (cinco) anos, como assim está posto pela a Fiscalização em sede de Informação Fiscal.

O aproveitamento financeiro dos créditos fiscais devidamente constituídos, que pode ocorrer ou não, é dependente de operações de circulação de mercadorias ou prestações tributáveis futuras. Tais ocorrências futuras independe da vontade do sujeito passivo, não relacionado com qualquer conduta omissa de sua parte, mas com a natureza do seu negócio. No caso objeto, em análise, dentre as atividades exercidas pela defendente, disparadamente em maior montante, a comercialização da celulose com o mercado internacional, gera, em favor do defendente, sempre crédito de ICMS.

Entendeu a Fiscalização que o estabelecimento autuado incidiu na decadência do seu crédito acumulado uma vez que não adotou as medidas necessárias ao seu usufruto dentro do prazo legal determinado. Em que pese não observar qualquer argumento de defesa do sujeito passivo em relação a tal perspectiva, vê-se à fl. 9 dos autos, quadro resumo de alguns registros do defendente, trazidos aos autos pela própria Fiscalização, requerendo da Secretaria da Fazenda utilização de créditos constituídos e lançados na escrita fiscal, com a situação de autorizados para alguns desses pedidos, outros não, outros em análise pela a unidade Fazendária competente.

Também se vê às fls. 51 e 72 ofício da defendente, endereçado a Secretaria da Fazenda, de pedido de *Transferência de Crédito Acumulado de ICMS – Exportação*, datado de 04/07/2017 e 06/03/2017, respectivamente; portanto, antes da lavratura do Auto de Infração em tela, abrangendo períodos de apuração abarcados pelos créditos glosados na presente autuação.

Logo, não me apresenta assertiva, a afirmação da Fiscalização de que o estabelecimento autuado não adotara qualquer medida necessária ao usufruto do crédito constituído, e com isso atribuir à impugnante qualquer inércia ao uso do crédito, pressuposto básico para a aplicação do instituto da decadência.

Desta forma, amparado também pela a atitude do defendente de ter requerido antes da autuação medidas ao usufruto do crédito arguido pela Fiscalização, ora em análise, é de se concluir que, frente ao que dispõe as normas reguladora do ICMS no âmbito nacional ou estadual, estão ausentes, neste caso, o pressuposto de fato e de direito vinculados à exigência do estorno do imposto em razão da decadência, como assim está posto nos termos do Auto de Infração em tela.

Observo ainda, que a base de cálculo de apuração do crédito fiscal que a Fiscalização apurou como extinto por decadência devido ao decurso de 5 (cinco) anos, sem que o defendente adotasse qualquer medida necessária ao usufruto do crédito constituído, são de fato os créditos lançados

há mais de 5 anos na sua escrita fiscal e não 5 anos da data de emissão do documento que deu curso à mercadoria, ou da entrada da mercadoria no estabelecimento

Na realidade, a Fiscalização levantou os valores declarados mensalmente nas DMA's transmitida pelo autuado ao banco de dados da Secretaria da Fazenda, relativo ao campo "saldo anterior de crédito acumulado na exportação de mercadorias". Desenvolvendo a comparação de saldo anterior crédito acumulado registrado no mês, com o saldo anterior de crédito acumulado registrado no mês seguinte, encontrou um valor de ICMS mensal, que deu a denominação de "incremento de crédito acumulado de ICMS exportação mensal". Esse valor de incremento de crédito acumulado de ICMS exportação apurado mensalmente, é o valor que é acusado o sujeito passivo de ter deixado de estornar crédito de ICMS de sua escrita fiscal por decadência, devido à falta de utilização no decurso de 5 anos, com fundamento no art. 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/96 a seguir destacado:

*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. (Grifo acrescido)*

Como tal, os créditos glosados devidamente constituídos, com base em documentação idonea (art. 31), foram escriturados nos prazos e condições estabelecidos na legislação (§ único), em que o defendente tinha prazo de 5 (cinco) anos para exercer o seu direito, por meio de escrituração fiscal, que foi realizada à época dos ingressos dos bens no seu estabelecimentos. Não vejo restar razão, portanto, às glosas dos créditos devidamente constituídos pelo defendente em sua escrita fiscal, objeto da presente autuação.

Logo, entendo que a expressão "utilizar crédito fiscal" contida no parágrafo único, do art. 23 da LC 87/96, reproduzido pela Lei Estadual nº 7.014/96, através do art. 31, parágrafo único e pelo art. 93, parágrafo 3º do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, diz respeito ao lançamento escritural dos valores nos livros fiscais próprios de apuração do imposto.

Do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR**

Discordo do voto do relator. De acordo com o art. 31 da Lei nº 7.014/96, os pressupostos para legitimação dos valores lançados neste auto de infração não estão relacionados apenas com a idoneidade do documento fiscal e à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação, mas com a data da emissão do documento fiscal originário do crédito fiscal, como estabelecido em seu 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."*

Observe que o autor da redação do art. 31 da Lei nº 7.014/96, originária do art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, utiliza os termos "escrituração" e "utilizar" na construção do referido comando legal. Assim, não há como se admitir que o legislador tivesse a intenção de usar termos distintos com o mesmo significado dentro de um mesmo artigo. Não há, portanto, como admitir que o termo "utilizar", no parágrafo único, estivesse relacionado com o termo "escrituração", empregado no caput.

Aliás, a escrituração, como indicado no caput, é uma das condições para que se materialize o

direito ao crédito pelo contribuinte. Entretanto, esta condição não se aplica a todos, como indica a expressão que lhe antecede no texto: “se for o caso”. A obrigatoriedade de escrituração fiscal não se aplica a todos os contribuintes.

Nesse sentido, convém reproduzir trecho de parecer da PGE no Processo Administrativo Fiscal nº 3002010010/13-3:

*“...sabendo-se, conforme brocardo clássico, que “a lei não contém palavras inúteis”-, pela escolha do vocábulo “utilizar”, que, dado o seu sentido de fazer uso, dar finalidade, empregar, extrair utilidade etc, parece-nos claro em enfatizar que o ato a que se está ali a referir, limitando o seu exercício ao prazo de 05 anos, é o aproveitamento mesmo do crédito, e não a sua só escrituração, que, tendo o sentido de registro, não logra, por si só, conferir ao crédito uso ou emprego algum Note-se que muito simples seria dizer “direito de escriturar o crédito”, mas o legislador - eloquentemente - não o fez.”.*

A utilização do crédito fiscal pelo autuado não está unicamente dependente de realização de operações tributáveis. O art. 317 do RICMS estabelece todas as formas em que os créditos fiscais acumulados podem ser utilizados pelo contribuinte. Não justificando qualquer omissão do autuado em relação à fruição dos créditos fiscais.

Ao contrário do que afirma o relator, os créditos fiscais acumulados pelo autuado, objeto de pedido de transferência (fls. 51 e 72), não foram incluídos na presente exigência fiscal, conforme pode ser observado no demonstrativo à fl. 8. O exigido neste auto de infração refere-se a créditos fiscais originados no período de novembro de 2008 a janeiro de 2012, enquanto que o pedido de transferência às fls. 51 e 52, refere-se a créditos fiscais originados no período de julho de 2012 a dezembro de 2013, e o pedido à fl. 72, refere-se a créditos fiscais homologados do período de fevereiro de 2012 a dezembro de 2016, conforme Parecer nº 11.321/2018. Logo, a presente cobrança se dá exclusivamente em relação aos créditos fiscais vinculados a documentos fiscais emitidos há mais de cinco anos, que não foram objeto de qualquer tipo de utilização pelo autuado.

Recorrendo ainda ao referido parecer da PGE, temos a seguinte conclusão:

*“...a “utilização”, a que alude o parágrafo único do art. 31 da Lei nº 7.014/96, corresponde à compensação do crédito com débitos fiscais, e não à sua simples escrituração, restando patente, segundo nos parece, que a intenção do legislador, no versículo em referência, foi, sim, tal como defendido pelo Autuante, circunscrever a possibilidade de utilização efetiva do crédito ao período de 05 anos.”.*

Convém destacar que a perda do direito à fruição de crédito fiscal em razão da não utilização em determinado período de tempo, não se dá exclusivamente nos termos do art. 31 da Lei nº 7.014/96. No inciso VII, do § 6º, do art. 29 da Lei nº 7.014/96, em consonância com o estabelecido no inciso VII, do § 5º, do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, também devem ser cancelados os créditos fiscais decorrentes da aquisição de bem do ativo imobilizado que não forem utilizados até 48 meses após a entrada do bem no estabelecimento, prazo ainda inferior ao estabelecido no art. 31:

*§ 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):*

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

Recorrendo mais uma vez ao parecer da PGE, é importante ressaltar que essas medidas legais encontram amparo na Constituição Federal, conforme a seguir:

*“Com efeito, se é certo que a Constituição Federal prescreveu a não cumulatividade do ICMS, é também certo que esta mesma Constituição, em seu art. 155, §2º, XII, c, incumbiu a lei complementar de “disciplinar o regime de compensação do imposto” E assim o fez, segundo o desígnio constitucional, a LC nº 87/96, instituindo regras e condicionantes como aquela do seu parágrafo único do art. 23, de conteúdo idêntico à do nosso multimencionado art. 31, parágrafo único, ou aquela outra do seu art. 20, §5º, VII, esta igual à do nosso art. 29, §6º, VII, também já citado.”.*

Desse modo, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278868.0001/18-1**, lavrado contra **VERACEL CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autua do para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$24.670.340,85**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de outubro de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR/VOTO VENCIDO

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR/VOTO VENCEDOR