

PROCESSO - A. I. N° 278868.0001/18-1
RECORRENTE - VERACEL CELULOSE S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1^a JJF n° 0183-01/18
ORIGEM - IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11/02/2021

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0288-11/20-VD

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 n° 7.014/96, originária do art. 23 da LC n° 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 n° 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 n° 7.014/96. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1^a JJF N° 0183-01/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 28/03/2018, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$24.670.340,85, em razão de uma única infração, descrita da forma a seguir.

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 n° 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 n° 87/96 e art. 31, § único, da Lei Estadual n° 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 a crédito acumulado, elaborado pelo próprio contribuinte, evidenciando a não utilização dos valores aqui elencados no prazo legal previsto.

A 1^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 19/10/2018 (fls. 189 a 201) e julgou o auto de infração Procedente, em decisão não unânime. O acórdão foi fundamentado nos seguintes

termos:

“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 RICMS/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 defensor, 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 infralegal 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.

Entende 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 defensor 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 defensor 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 defensor 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 estabelecimento. Não vejo restar razão, portanto, às glosas dos créditos devidamente constituídos pelo defensor 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 designio 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 multimedionado 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.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 211 a 221, mediante o qual expõe as razões postas a seguir.

Inicia a sua peça recursal, fazendo um breve resumo dos fatos.

Explica que 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. Intimada acerca do referido lançamento, informa que apresentou impugnação, julgada improcedente pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em acórdão cujo teor reproduz.

Prossegue, informando que a 1ª Junta de Julgamento Fiscal entendeu que: (i) os requisitos para legitimização do direito creditório 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; (ii) não há como se admitir que o legislador tivesse a intenção de usar os termos “escrituração” e “utilizar” com o mesmo significado dentro de um mesmo artigo; (iii) a perda do direito à fruição de crédito em razão da não utilização também ocorre em outras hipóteses, tal como aquela prevista no art. 29, § 6º da Lei nº 7.014/96.

Afirma que, ao assim fazê-lo, o acórdão recorrido desconsiderou o fato de que tais requisitos advêm justamente da literalidade do art. 31 da Lei nº 7.014/96 (cujo texto transcreve), que traz expressamente as condições a serem cumpridas pelo contribuinte para que usufrua do direito ao crédito de ICMS.

Alega que a Lei nº 7.014/96 é clara e não deixa margem para qualquer outra interpretação: “*são dois os requisitos para legitimização do direito ao crédito de ICMS, quais sejam, a idoneidade da documentação e a escrituração nos prazos e condições estabelecidas pela legislação*”. Não há, na norma em questão, qualquer previsão quanto ao prazo para compensação do crédito, mas, em realidade à escrituração dos créditos. Argumenta que a conclusão é lógica. É sabido que os “parágrafos” se prestam tão somente a tratar de aspectos específicos do artigo a que se relaciona, o que significa dizer – para o presente caso – que se o caput do art. 31 dispõe que o direito ao crédito se legitima com escrituração, o parágrafo único deste dispositivo não pode se referir a outra coisa senão ao prazo para tal legitimização, ou seja, para o cumprimento dos requisitos previstos pelo citado art. 31.

Disso conclui que o verbo “utilizar” a que alude a citada norma significa, na melhor interpretação, a escrituração do crédito, a sua apropriação, que nada mais é senão do que a materialização do crédito de ICMS destacado nos documentos fiscais, o que afasta a premissa do acórdão recorrido. Tanto é assim que, a despeito de o art. 31 da Lei nº 7.014/96, dispor que o direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal, o RICMS/97 (vigente à época dos fatos), ao tratar desta mesma questão, sequer utiliza tal vocabulário. Transcreve o texto do § 3º, do art. 93 do RICMS/97 para ilustrar seus argumentos.

Argumenta que a leitura combinada dos dois dispositivos torna a questão ainda mais clara: se o art. 31 da Lei nº 7.014/96, dispõe que direito ao crédito tem por requisito a escrituração destes e o RICMS/97 prevê, que o direito ao crédito extingue-se após 05 (cinco) anos, contados da data da emissão do documento fiscal, por consequência lógica, o termo “utilizar” previsto na citada Lei nº 7.014/96 se refere à escrituração e não à compensação do ICMS – até mesmo porque a compensação sequer foi tratada neste dispositivo.

Caso assim não fosse, afirma que as normas seriam claramente conflitantes entre si. Em outras palavras, o que faz a legislação nesse caso é trazer uma limitação tão-somente à “primeira perna” da operacionalização da compensação escritural, ou seja, cria 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 Fiscalização Estadual. E nem poderia ser diferente, posto 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*”.

Ensina que, enquanto princípio constitucional, a não cumulatividade possui seus ditames expressamente previstos na Constituição Federal, cabendo, à legislação ordinária, dispor tão-somente sobre a forma pela qual se operacionalizará a compensação preconizada pelo princípio em questão, o que não inclui o prazo para a efetiva compensação do tributo. Até mesmo porque, tendo o contribuinte tomado todas as medidas que estavam ao seu alcance para o exercício pleno do seu direito de compensar créditos relativos a operações anteriores, como inquestionavelmente fez a Recorrente, não pode esta ser apenada simplesmente por não ter tido, dentro de 05 (cinco) anos, saídas tributáveis capazes de exaurir o crédito de sua titularidade. Explica que foi exatamente este o entendimento do voto vencido do Relator em primeira instância, cujo teor transcreve.

Observa que, em que pese terem sido exarados precedentes pelo Estado de São Paulo, o 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 ser indiscutível, portanto, a necessidade de reforma do acórdão recorrido já nesse ponto.

Alega, ainda, a ausência de previsão legal que determine o estorno do crédito. Explica que entendeu, o acórdão recorrido, que a perda do direito à fruição de crédito em razão da não utilização também ocorre em outras hipóteses, tal como aquela prevista no art. 29, § 6º da Lei nº 7.014/96. Argumenta, todavia, que o decisum adota premissa errada para seu convencimento, notadamente porque a hipótese descrita não tem qualquer similitude com a situação objeto desta lide.

Isso porque, explica, o art. 29, § 6º da Lei nº 7.014/96, utilizado por paradigma pelo acórdão recorrido, trata do cancelamento dos créditos decorrentes de mercadorias destinadas ao ativo fixo, enquanto o presente caso trata da obrigatoriedade – ou não – de estorno dos créditos não compensados pelo Recorrente. O que se vê, ao contrário, é que não há na legislação de regência qualquer previsão legal que determine o estorno do crédito. Transcreve o texto do art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei 7.014/96, para apoiar os seus argumentos.

Conclui, então, 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: 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? Questiona.

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

Conclui, então, 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”.

Assim, afirma que, sob qualquer ângulo que se examine, dúvidas não há quanto à improcedência do auto de infração objeto desta lide, o que impõe a reforma do acórdão recorrido, nos termos acima expostos.

Por todo o exposto, a Recorrente postula pelo provimento integral do recurso voluntário, sendo reconhecida, por conseguinte, a insubsistência do presente Auto de Infração.

Termos em que, pede deferimento.

À folha 236, considerando o cunho eminentemente jurídico da presente autuação, a 2ª CJF deliberou, em sessão suplementar realizada no dia 19/07/2019, por encaminhar o feito à PGE/PROFIS com vistas a que fosse emitido Parecer Jurídico, com efeito sistêmico, enfrentando as seguintes questões: 1) O exercício do direito à “utilização” do crédito fiscal, previsto no parágrafo único do art. 31 da Lei nº 7.014/96, materializa-se com a simples escrituração do crédito na escrita fiscal do contribuinte? ou, ao contrário, exige-se que tal valor (já escriturado) venha a ser

compensado com débitos fiscais no período de cinco anos? 2) Além da regra citada (art. 31, parágrafo único da Lei 7.014/96), existe alguma regra específica na legislação que imponha o estorno do crédito fiscal já escriturado, na hipótese de não ocorrer a sua compensação nos cinco anos posteriores à escrituração?

Às folhas 239/249, foi emitido o parecer solicitado, da lavra da Dra. Rosana Salau, considerando o que segue.

Explica que os questionamentos suscitados já foram objeto de outro parecer, emitido por Dra. Leila Von Sohsten Ramalho, cujo teor transcreve, conforme segue.

Quanto ao primeiro questionamento, após transcrever o teor do art. 31 da Lei nº 7.014/96, sustenta que a interpretação mais adequada é aquela defendida pela fiscalização, o que significa dizer que o que deve ser exercido no prazo de cinco anos é o aproveitamento mesmo do crédito, e não a sua só escrituração.

Esclarece que a Lei nº 7.014/96 contém outros dispositivos que igualmente limitam ou condicionam a utilização de créditos fiscais, a exemplo da norma prevista no seu art. 29, § 6º, inciso VII, o qual estabelece o cancelamento, ao cabo de quatro anos, do saldo remanescente de crédito não aproveitado. Afirma que não faz parte do escopo cognitivo deste Conselho de Fazenda, discutir eventual conflito da norma legal com o princípio da não cumulatividade.

Conclui, assim, que, conquanto albergado constitucionalmente o princípio da não cumulatividade, a sua operacionalização se submete, sim, por mandamento constitucional, à disciplina da lei complementar, reproduzida pela lei baiana, que sujeita, assim, dentre outras condicionantes, aos efeitos da passagem do tempo.

Quanto ao segundo questionamento, explica que os atos e procedimentos relacionados à escrituração possuem natureza acessória, não gozando, portanto, de autonomia relativamente às normas regentes da obrigação principal. Nesse sentido, explica que a necessidade de estorno é consequência lógica da norma de vedação ao aproveitamento do crédito, independentemente da existência de regra expressa nessa direção.

À folha 250, consta despacho da procuradora assistente, Dra. Paula Matos, acolhendo o parecer emitido.

Às folhas 256/267, consta manifestação da Recorrente, aduzindo o que segue.

Referindo-se ao parecer emitido, alega que a Procuradoria Geral do Estado da Bahia desconsiderou o fato de que os requisitos para gozo do crédito advêm justamente da literalidade do art. 31 da Lei nº 7.014/96 que traz expressamente as condições a serem cumpridas pelo contribuinte para que usufrua do direito ao crédito de ICMS. Transcreve o texto legal citado.

Destaca-se que a Lei nº 7.014/96 não deixa margem para qualquer outra interpretação. São dois os requisitos para legitimação do direito ao crédito de ICMS: (i) a idoneidade da documentação e (ii) a escrituração nos prazos e condições estabelecidas pela legislação. Portanto, resta claro que não há, na norma em questão, qualquer previsão quanto ao prazo para compensação do crédito, mas, em realidade à escrituração dos créditos. Assim, em resposta ao questionamento do CONSEF, entende que os “parágrafos” se prestam tão somente a tratar de aspectos específicos do artigo a que se relaciona, o que significa dizer que se o caput do art. 31 dispõe que o direito ao crédito se legitima com escrituração, o parágrafo único deste dispositivo não pode se referir a outra coisa senão ao prazo para tal legitimação, ou seja, para o cumprimento dos requisitos previstos pelo citado art. 31.

Dessa forma, sustenta que o verbo “utilizar”, a que alude a citada norma, significa, na melhor interpretação, a escrituração do crédito, a sua apropriação, que nada mais é senão do que a materialização do crédito de ICMS destacado nos documentos fiscais. Tanto é assim que, a despeito do art. 31 da Lei nº 7.014/96 dispor que o direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal, o RICMS/97

(vigente à época dos fatos), ao tratar desta mesma questão, sequer utiliza tal vocábulo. Transcreve a norma regulamentar referida.

Observa que a leitura combinada dos dois dispositivos torna a questão ainda mais clara: se o art. 31 da Lei nº 7.014/96 dispõe que direito ao crédito tem por requisito a escrituração destes e o RICMS/97 prevê, que o direito ao crédito extingue-se após 05 (cinco) anos, contados da data da emissão do documento fiscal, por consequência lógica, o termo “utilizar” previsto na citada Lei nº 7.014/96 se refere à escrituração e não à compensação do ICMS – até mesmo porque a compensação sequer foi tratada neste dispositivo.

Em outras palavras, interpreta que o que faz a legislação nesse caso é trazer uma limitação tão somente à “primeira perna” da operacionalização da compensação escritural, ou seja, cria 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. Logo, conclui que não há que se falar que *“a intenção do legislador, no versículo em referência, foi, sim, tal como definido pelo Autuante, circunscrever a possibilidade de utilização efetiva do crédito ao período de 05 anos”*, como elencado pela Procuradoria Geral do Estado da Bahia.

Ademais, conforme demonstrado, advoga 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”. Assim, enquanto princípio constitucional, sustenta que a não cumulatividade possui seus ditames expressamente previstos na Constituição Federal, cabendo à legislação ordinária dispor tão-somente sobre a forma pela qual se operacionalizará a compensação preconizada pelo princípio em questão, o que não inclui o prazo para a efetiva compensação do tributo.

Até mesmo porque, explica, tendo o contribuinte tomado todas as medidas que estavam ao seu alcance para o exercício pleno do seu direito de compensar créditos relativos a operações anteriores, como inquestionavelmente fez, não pode esta ser apenada simplesmente por não ter tido, dentro de 05 (cinco) anos, saídas tributáveis capazes de exaurir o crédito de sua titularidade.

Explica que foi exatamente este o entendimento do voto vencido do Relator em primeira instância, cujo trecho reproduz. Sustenta que 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.

Informa que, não por razão diferente, 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 comprova o entendimento que colaciona, adotado, tanto pelo Conselho de Fazenda Estadual da Bahia, quanto pelo Fisco do Estado de São Paulo.

Destaca que, em que pese terem sido exarados estes últimos precedentes pelo Estado de São Paulo, o 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. Logo, aplicando-se essas premissas à questão em exame, temos que, caso o crédito corretamente escriturado permaneça na escrita fiscal sem ser compensado no prazo quinquenal, por não ter havido saídas tributáveis, não há como atribuir-se ao contribuinte qualquer inércia que justifique a extinção do seu direito. Do contrário, daí decorrerá a indesejada cumulatividade na cadeia de circulação de mercadorias, com todos os consequentes efeitos maléficos comentados acima.

Entende ser indiscutível, portanto, a insubsistência do Parecer elaborado pela Procuradoria Geral do Estado da Bahia já neste ponto.

Passo adiante, reporta-se à ausência de previsão legal que determine o estorno do crédito, reproduzindo todos os argumentos já desenvolvidos na sua peça recursal.

Termos em que, pede deferimento.

É o relatório.

VOTO

Preliminarmente, o Sujeito passivo alega nulidade por falta de fundamentação legal para a autuação, ao argumento de que não existe regra expressa determinando o estorno de créditos, regularmente lançados, em face do transcurso do tempo.

Embora tenha aduzido, tal questão, em sede de preliminar, o enfrentamento do tema resvala no mérito da autuação e com ele se confunde, o que impõe que sejam tratados conjuntamente. É o que passo a fazer.

A conduta autuada foi assim descrita: “*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, ...*”. Trata-se de multa imposta em face da falta de estorno de créditos fiscais que não foram compensados com débitos do imposto, no prazo regulamentar de cinco anos, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento, à folha 01. A ação fiscal amparou-se na norma disposta no art. 23, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que inexiste previsão de estorno de crédito fiscal, regularmente lançado, em face do transcurso do tempo.

Como se vê, a questão cinde-se à correta interpretação da regra insculpida no art. 23, parágrafo único da LC 87/96, cujo teor reproduzo abaixo.

“*Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto* (grifo acrescido), 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.”

A literalidade do texto, acima reproduzido, parece não dar margem a dúvidas, pois o “*direito de crédito*”, lá regulado, tem a sua dimensão relacionada à “*compensação com o débito do imposto*”. Ou seja, não se trata da mera escrituração do crédito fiscal, mas da possibilidade de compensar o crédito com o débito do imposto decorrente das saídas posteriores. Nesse sentido, o parágrafo único, também reproduzido acima, foi textual, ao dispor que o direito ao crédito “*extingue-se depois de transcorridos cinco anos da data de emissão do documento*”.

Ora, o parágrafo citado não pode ser interpretado autonomamente, mas de forma conjunta e subordinada ao caput do artigo, ao qual complementa a exegese vinculativa entre o direito creditório e a compensação com o débito, conforme já destacado.

Ademais, é o próprio caput, *in fine*, que remete a escrituração aos “*prazos e condições estabelecidos na legislação*”. Soa despropositado, portanto, que o legislador, logo após remeter o tratamento do tema à legislação ordinária, viesse a dispor regras no parágrafo único do mesmo artigo.

Assim, entendo que a interpretação dada pelo fisco resplandece translúcida da leitura gramatical do dispositivo legal interpretando, não assistindo razão ao Sujeito Passivo.

Quanto à pergunta acerca de qual seria a norma que impõe a necessidade de estorno dos créditos, a resposta a tal questão foi adequadamente desenvolvida pelo parecer da PGE, quando afirma que as regras escriturais traduzem-se em normas de caráter acessório, acompanhando, sempre, o tratamento que o legislador venha a dispensar ao crédito fiscal. Nesse sentido, havendo vedação à compensação do crédito após o transcurso do tempo de cinco anos, o estorno de tais valores é consequência que se impõe inexoravelmente, ao cabo do termo final do prazo citado.

Assim, acompanho o entendimento veiculado pela douta PGE, no sentido de que o auto de infração é procedente.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Permito-me discordar do voto proferido pelo ilustre Relator do presente processo com base nos fundamentos que alinho.

Trata a lide de imposição de multa, tipificada na Lei nº 7.014/96, no artigo 42, inciso VII, alínea “b”, por não haver a Recorrente efetuado estorno de créditos acumulados, conforme descrição abaixo:

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.

A decisão da Junta Julgadora, acompanhada pelo ilustre Relator, foi lastreada no que dispõe a Lei nº 7.014/96, artigo 31, parágrafo único, que assim determina:

“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.”.

Como destacado pelos autores em sua Informação Fiscal, o crédito acumulado foi oriundo do benefício concedido pela LC 87/96 em se tratando de operações de exportação, valores estes oriundos da isenção sobre as mesmas, devendo o Estado exportador ser resarcido pelo Governo Federal destes valores e tendo os beneficiários o direito a sua utilização conforme determinem as legislações.

É de se destacar que regulamentação do direito aos referidos créditos está disciplinado na própria lei complementar, recepcionada pela legislação estadual.

Em seu voto vencido o ilustre julgador JOÃO VICENTE COSTA NETO destaca a improcedência da autuação, sendo destaque dentre suas afirmações:

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 defensor, 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.

(...)

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 pelo defensor, disparadamente em maior montante, a comercialização da celulose com o mercado internacional, gera, em favor do defensor, sempre crédito de ICMS.

O cerne da demanda reduz-se ao entendimento do quer dizer a legislação quanto ao prazo de uso ou não dos créditos, e se o direito se consubstancia no registro ou se extingue após o seu registro.

A própria LC 87/96 é bastante incipiente na definição do uso do crédito, em especial quando se

trata de crédito oriundo de operações de exportação, o que leva a que os Estados legislem como se detentores dos poderes de lei complementar tivessem, ou mesmo afrontando a legislação do Imposto de Renda, visto haver repercussão direta na apuração dos resultados da empresa para sua tributação.

O Estado da Bahia, através a Lei nº 7.014/96, no artigo 26, assim disciplina:

Art. 26. Para efeito de aplicação do disposto nos arts. 24 e 25, os débitos e créditos serão apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado, conforme dispuser o Regulamento (LC 87/96 e 102/00).

§ 3º Nos demais casos de saldos credores acumulados, nas condições definidas pelo regulamento, poderão ser os mesmos:

II - transferidos a outros contribuintes deste Estado.

§ 4º Entendem-se como saldos credores acumulados aqueles decorrentes de operações ou prestações subsequentes:

I - que destinem ao exterior mercadorias e serviços com não-incidência do imposto;

Os créditos mantidos pela Recorrente, como certo, estão amparados no dispositivo legal acima, que não deixa dúvidas quanto ao seu direito.

Conceitualmente o saldo credor de ICMS e o crédito fiscal acumulado se confundem por situações devidamente previstas pelo legislador infraconstitucional, o que é definido por cada unidade federativa segundo suas concepções.

O saldo credor de ICMS advém da apuração mensal, confrontando os créditos e os débitos, fazendo jus ao princípio constitucional da não-cumulatividade insculpido no art. 155, §2º, I do Texto Maior permanecendo este para o mês subsequente na escrituração fiscal. O art. 25, III da Lei nº 7014/96 do Estado da Bahia prevê que se o montante dos créditos superarem o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte em consonância com o art. 24, III da Lei Complementar nº 87/96.

Em se tratando de créditos oriundos das operações de exportação, os Estados buscam dificultar ao máximo a sua utilização por parte dos contribuintes que este direito tem. Assim é que nas suas legislações determinam obrigações e condições não previstas na LC 87/96, como é o caso do Estado da Bahia, que escudado na omissão da LC, reduz o direito de aproveitamento (ou utilização) destes créditos, limitando-o a poucas opções, assim mesmo com condicionantes claramente postergatórios.

A Confederação Nacional da Indústria - CNI, conhecedora da dificuldade que tem os contribuintes exportadores de utilizar tais créditos, em virtude de não possuírem operações internas que demandem o montante acumulado pelas operações de exportação, elaborou trabalho analítico, com base nas operações dos dez maiores estados exportadores, dentre eles a Bahia, onde se pode ver a dificuldade e se conseguir utilizar tais créditos.

Baseando-se nas formas alternativas de utilização destes créditos, listou as 3 mais usuais: *i) transferência para empresas interdependentes; ii) pagamento de débitos lançados; e iii) pagamentos a fornecedores.*

Destas três alternativas acima, o Estado da Bahia atende apenas à *ii) pagamento de débitos lançados*.

E, dentro da alternativa *ii*, apontando as possibilidades usuais entre os Estados estudados, definiu o estudo as três formas de atendimento ao *pagamento de tributos* *i) ICMS – ST; ii) ICMS – Importação; e, iii) ICMS DIFAL*.

O Estado da Bahia atende apenas ao disposto no item *ii*.

Analisa, também, as restrições ao uso dos créditos acumulados oriundos das atividades de exportação, centralizando a sua análise nos itens; *i) Autorização Prévia; ii) Limitação de Valores;*

e, iii) *Inexistência de débitos, inclusive com exigibilidade suspensa.*

Destas três restrições a única não imposta pelo Estado da Bahia é a “iii”- *Inexistência de débitos, inclusive com exigibilidade suspensa.*

Da relação a estas restrições e imposições de impedimentos comenta o trabalho da CNI:

A não exportação de tributos é uma prática adotada internacionalmente. Em uma breve comparação com outros países do mundo, percebemos, de imediato, a preocupação de devolver efetivamente os valores às suas empresas exportadoras. Já, no Brasil, a realidade é muito diferente. A recuperação dos créditos acumulados de ICMS pode levar anos, e inclusive não acontecer, o que depende dos obstáculos apresentados pelos estados e pelo Distrito Federal.

É sabido a dificuldade que tem os Estados de se ressarcirem do tributo desonerado nas exportações junto ao Governo Federal, mas, o que não se pode aceitar é que o contribuinte tenha seu direito cerceado ou impedido em decorrência de tal situação.

O STJ, debruçando-se sobre estes impedimentos impostos pelos Estados para que o contribuinte utilize dos créditos que lhes são de direito, narra o documento emitido pela CNI:

Em 2016, por exemplo, o STJ analisou a legislação do estado do Maranhão, que trazia as duas primeiras limitações referidas acima: exigência de autorização por parte do Fisco para realização da transferência e imposição de limites mensais globais de valores.

As exigências foram declaradas ilegais por violarem o direito à transferência dos Créditos Acumulados assegurado pela Lei Kandir: a aplicabilidade do disposto no art. 25, § 1º, da Lei Complementar n. 87/96, que trata do aproveitamento de créditos de ICMS acumulados em decorrência de operações de exportação, trata-se de norma de eficácia plena, não sendo permitido à lei local impor qualquer restrição ou vedação à transferência dos referidos créditos, porquanto resultaria em infringência ao princípio da não cumulatividade.

Destaca mais o trabalho da CNI:

No entanto, essa disputa deve ser solucionada entre os governos federal e estadual. As empresas exportadoras simplesmente não podem ser penalizadas com a limitação da utilização dos créditos acumulados porque estados e Distrito Federal enfrentam dificuldades na obtenção dos repasses da Lei Kandir junto à União. Nesse contexto, medidas devem ser adotadas para que as disposições da Constituição de 1988 e da Lei Kandir sejam observadas.

A compensação dos débitos com os créditos não é apresentada com detalhes pela Lei Kandir. Portanto, como não há uma especificação quanto à natureza dos débitos passíveis de compensação com os créditos, em princípio os débitos decorrentes de ICMS-ST, ICMS-Importação e ICMS-DIFAL deveriam ser normalmente compensáveis com créditos.

Também não há na Lei Kandir exceções à possibilidade de liquidação de determinados débitos por compensação, nem regra de que determinados débitos devam ser liquidados separadamente, em dinheiro.

A prática de ressarcir os Estados exportadores dos tributos sobre as exportações é prática mundial, sendo que nos países europeus o prazo médio para tanto é de 3 a 6 meses, enquanto aqui, e merece destaque o Estado da Bahia, é quase “ad eternum”.

Destaque-se que no caso da Recorrente, em março de 2017, portanto antes da fiscalização da qual resultou a autuação, requereu à SEFAZ a utilização dos créditos compreendidos no período de Novembro de 2008 a Dezembro de 2016, solicitação esta que não havia sido analisada até a lavratura do Auto de Infração, o que já seria impedimento para tal ação.

O pedido formulado abrangeu os seguintes períodos e valores, citando apenas os abrangidos pela autuação:

Exercício de 2013 - \$ 4.971.410,61

Exercício de 2014 - \$10.291.760,53

Exercício de 2015 - \$10.870.502,15

Exercício de 2016 - \$16.267.156,35

Em apreciação de lide semelhante, através o AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.676.509 - RS (2020/0056021-7) RELATORA: MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES o STJ assim se pronunciou:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS ACUMULADOS EM RAZÃO DE EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. LIMITAÇÃO IMPOSTA POR NORMAS REGULAMENTARES. DESCABIMENTO. OPERAÇÕES DE VENDAS REALIZADAS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS. DISPENSA DO MESMO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. ARTIGOS 4º, DECRETO-LEI N° 288/67, 40, CAPUT, 92 E 92-A, ADCT E 9º, XXV, RICMS. Não estabelecendo a Lei Complementar n° 87/96, por meio do seu artigo 25, § 1º, qualquer limitação à transferência de créditos de ICMS acumulados em razão da exportação de mercadorias, exorbita o poder regulamentar do Estado disposição que venha a restringir o referido direito, entendimento perfeitamente aplicável à hipótese dos autos, no que concerne às operações de vendas realizadas para Zona Franca de Manaus, com base nos artigos 4º, Decreto-lei n° 288/67, 40, caput, 92 e 92-A, ADCT e 9º, XXV, RICMS, contanto que devidamente atestada a internação das mercadorias mediante certidão da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA. CRÉDITOS DE ICMS E CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI ESTADUAL N° 10.079/94. PERÍODO POSTERIOR E ADMISSÃO PELO ESTADO.

(...)

Como se vê, a legislação permite a transferência dos créditos de ICMS acumulados em decorrência da exportação de produtos industrializados, corolário da imunidade conferida pela Constituição Federal, mediante a simples emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito, tratando-se de dispositivo com eficácia plena e aplicabilidade imediata, o qual não delega ao legislador estadual a possibilidade de estabelecer quaisquer condicionamentos ao exercício do direito, diversamente do que ocorre com a hipótese prevista no § 2º do artigo 25 da Lei Complementar n.º 87/96 (demais casos de saldos credores acumulados após a vigência da aludida lei complementar).

E, mais ainda, o STJ em processo similar assim definiu:

(STJ, AgRg no REsp 1.383.147/MA, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 13/05/2016). No mesmo sentido: "TRIBUTÁRIO. ICMS. LC N. 87/96. TRANSFERÊNCIA A TERCEIROS DE CRÉDITOS ACUMULADOS EM DECORRÊNCIA DE OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. ART. 25, § 1º, DA LC 87/96. INVIALIDADE DE VEDAÇÃO À TRANSFERÊNCIA. I. Os Créditos de ICMS previstos no art. 25, § 1º da LC 87/96, oriundos das operações constantes no art. 3º, II do mesmo diploma legal podem ser transferidos a terceiros, sem qualquer vedação por parte da legislação estadual, sob pena de ferir o princípio da não cumulatividade (AgRg no REsp 1232141/MA, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 24/08/2011; AgRg no AREsp 187.884/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 18/06/2014).

Quanto às dificuldades impostas pelo Estado da Bahia, transcrevemos o levantamento efetuado pela CNI, como segue:

LIMITAÇÕES QUANTO AOS TIPOS DE DÉBITOS:

ICMS-ST: : há vedação de compensação dos créditos de ICMS de modo geral com débitos de ICMS-ST (Decreto do Estado da Bahia n° 13.780/2012 – RICMS/BA). Não há previsão de possibilidade de compensação de Créditos Acumulados com débitos de ICMS-ST.

ICMS-Importação: há autorização para a utilização de Créditos Acumulados para pagamento de débito de ICMS-Importação incidente na entrada de mercadoria importada do exterior. A autorização aplica-se para as empresas exportadoras e para eventuais cessionários dos Créditos Acumulados. Em ambos os casos, a utilização fica condicionada à autorização prévia do inspetor fazendário do domicílio do contribuinte ou do titular da coordenação de processos, no âmbito da Diretoria de Administração Tributária da Região Metropolitana (art. 317, I, 'b', I; II, 'c', RICMS/BA). Por fim, a liberação da mercadoria importada ficará condicionada à apresentação da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS – GLME, visada pelo Fisco (art. 200 do RICMS/BA).

ICMS-DIFAL: há autorização para a compensação dos créditos de ICMS de modo geral com débitos de ICMS-DIFAL (art. 305, § 4º, III, RICMS/ BA). Não há previsão específica para a compensação de Créditos Acumulados com débitos de ICMS-DIFAL.

• Restrições gerais à utilização e transferência dos Créditos Acumulados

A transferência dos Créditos Acumulados depende de ato específico do Secretário da Fazenda. Não há distinção quanto à transferência para outro estabelecimento ou a terceiro. Na petição do interessado deverá constar a indicação do fim a que se destina o crédito fiscal, o valor a ser utilizado e o nome, o endereço e os dados cadastrais do beneficiário. A transferência fica condicionada ao exame fiscal quanto à existência e regularidade do crédito acumulado e à informação dos respectivos saldos na Declaração e Apuração Mensal do ICMS – DMA apresentada pelo contribuinte, e caberá à Diretoria de Planejamento da Fiscalização a elaboração de parecer e o seu encaminhamento ao Secretário da Fazenda. Uma vez deferido o pedido, será expedido o certificado de crédito do ICMS. O Secretário da Fazenda pode determinar que os Créditos Acumulados sejam transmitidos em parcelas (art. 317, §§ 1º, 4º e 5º, RICMS/BA).

• **Hipóteses alternativas de utilização dos Créditos Acumulados**

Transferência a Empresa Interdependente: não há autorização para transferência dos Créditos Acumulados a empresa interdependente.

Pagamento de Débitos Lançados: há previsão para utilização de Créditos Acumulados para pagamento de débitos de ICMS decorrentes de denúncia espontânea, débito declarado, auto de infração ou notificação fiscal. Não há menção expressa à possibilidade de utilização dos Créditos Acumulados para pagamento de multa e juros. A previsão destina-se às empresas exportadoras (art. 317, I, 'b', RICMS/BA) e aos cessionários dos Créditos Acumulados (art. 317, I, 'b', § 3º, II, RICMS/BA). A utilização e a transferência dos Créditos Acumulados a outros estabelecimentos ou a terceiros ficam condicionadas à autorização prévia do inspetor fazendário do domicílio do contribuinte e, no âmbito do DAT METRO, do titular da coordenação de processos. No caso de transferência de Créditos Acumulados a outros estabelecimentos ou a terceiros em montante superior a R\$ 600.000,00, a autorização deverá ser veiculada por ato específico do Secretário da Fazenda (art. 317, § 3º, I e II e § 4º, RICMS/BA). No caso de transferência de Créditos Acumulados a outros estabelecimentos ou a terceiros para pagamento de auto de infração, notificação fiscal e débito declarado ou denúncia espontânea de exercício já encerrado, a autorização fica condicionada ao recolhimento prévio em moeda corrente de, no mínimo, 25% do valor do débito fiscal (art. 317, § 4º-A, RICMS/BA).

Pagamento de Fornecedores: não há previsão de utilização dos Créditos Acumulados para pagamento de fornecedores.

Não bastasse o que acima relatei, analisando o direito ao crédito que tem o contribuinte sobre as exportações, não posso deixar de abordar a repercussão contábil-tributária sobre tais fatos.

Ao ter reconhecido o seu direito ao crédito, mediante a efetivação da exportação, o contribuinte escritura em seus livros fiscais tais créditos, o que a Recorrente comprovou no decorrer do processo, e, contabilmente, reconhece os valores correspondentes como um “direito” no seu Ativo, fazendo a contrapartida com a verba redutora das Receita de Vendas, o que legalmente corresponde a uma “despesa”, portanto, dedutível da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Como ocorreu uma redução de receita, amparada na legislação, inclusive do ICMS, Lei Kandir, a entender como legal o pretendido na autuação, teria a Recorrente que, estornando os valores apontados, adicioná-los como “Despesas Recuperadas” e oferecê-los à tributação do Imposto de Renda e da CSLL, não havendo tal previsão na legislação.

Claro está que o direito ao crédito não pode ficar restrito aos desejos da fiscalização, tem que atender a toda uma legislação tributária, fiscal e contábil e, sobretudo, aos propósitos políticos e econômicos, não só do Estado Federado, mas da nação como um todo.

Por tudo que analisei, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278868.0001/18-1, lavrado contra **VERACEL CELULOSE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente 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.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto amaral de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Roservaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Cláudio José Silveira Pinto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS