

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 300201.0010/13-3
<b>RECORRENTE</b>	- TELEFÔNICA INTERNATIONAL WHOLESALE SERVICES BRASIL LTDA. (TELXIUS CABLE BRASIL LTDA.)
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF n° 0179-05/15
<b>ORIGEM</b>	- IFEP SERVIÇOS / DAT METRO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 15/12/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0308-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE. O “direito de crédito”, regulado pelo art. 23, parágrafo único, da LC 87/96, 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF N° 0179-05/15, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 21/11/2013, para exigir ICMS no valor histórico de R\$3.095.766,34, em razão da irregularidade descrita a seguir, objeto do presente recurso.

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

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 17/09/2015 (fls. 233 a 248) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### “VOTO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extinguir-se depois de decorridos cinco anos contados da

*data de emissão do documento”.*

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

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

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

*RICMS/97 – art. 91:*

*Art. 91. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

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

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

*“Agravo regimental. Como salientado no despacho agravado, o denominado crédito no ICMS é crédito puramente escritural, e guarda essa característica tanto para a apuração do saldo mensal quanto no caso de haver saldo a seu favor, passando este, ainda com crédito escritural, para o mês seguinte. Daí, acentuar o despacho agravado que esse crédito não é, ao contrário do que ocorre com o crédito tributário cujo pagamento pode o Estado exigir, um crédito na expressão total do termo jurídico, mas existe apenas para fazer valer o princípio da não-cumulatividade, em operações puramente matemáticas, não tem o direito [o contribuinte] de cobrar da Fazenda seus créditos que não puderam ser utilizados para compensar seus débitos na conta mensal de chegada. Precedente do STF:RE 195643. Agravo a que se nega provimento. (AgRg em Ag 230.478-0/SP, 1ª Turma do Eg. Supremo Tribunal Federal, Relator Moreira Alves, DJU de 13 de agosto de 1999, p. 10).*

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

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

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

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

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

*“... a infração tipificada no presente lançamento de ofício foi ‘Utilização indevida de crédito’ e não o ‘Registro Indevido’, na escrita fiscal, daquele crédito, esta sim passível de acusação fiscal diante dos fatos vividos nos autos, uma vez que, não houve abatimento dos débitos com os créditos indevidamente escriturados, seja ele compensado ou fosse ele transferido, para amortizar valores lançados a débito do mesmo ou de outro contribuinte do ICMS, eis que, somente assim há real prejuízo ao Erário público”.*

*Ora, considerando a natureza escritural do crédito fiscal não se pode falar mais em decadência após o contribuinte lançar - no sentido de escriturar -, os valores de ICMS nos livros obrigatórios destinados ao controle e apuração do imposto, visto que o instituto da decadência tem por premissa a inércia do titular de um*

*direito potestativo, ou seja, de um direito em que o titular ao não exercê-lo em determinado período de tempo perde a possibilidade de fruí-lo.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 100, § 9º - Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo imobilizado, cujas entradas no estabelecimento tenham ocorrido até 31/12/00, forem utilizados na prestação de serviço ou na comercialização produção, industrialização, geração ou extração de mercadorias cujas prestações ou*

*operações estejam isentas ou não tributadas, deverá ser feito o estorno dos créditos anteriormente escriturados na forma do § 1º do art. 339 (Lei nº 7710/00).*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Justifica esta manifestação o fato de que o patrono da sociedade empresária contestou, na sessão de julgamento, que a acusação fiscal não tinha nenhuma relação com a aquisição de mercadorias para integrar o

ativo immobilizado, sendo que o auditor fiscal não teria utilizado ou demonstrado este fundamento, para embasar a autuação, no que não concordo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por outro lado, concordo com a argumentação do relator de que o auto de infração é procedente pois, independente da polêmica discussão acerca da possibilidade de utilização de crédito fiscal referente a documento emitido há mais de cinco anos, não restou dúvida de que os créditos relativos à aquisição de bens para o ativo fixo deveriam ter sido submetidos à apropriação mensal, observando-se a obrigatoriedade de estorno de acordo com a proporção das saídas não tributadas. Conforme declarado pelo autuado, não ocorreram prestações de serviços tributadas suficientes para compensar os créditos decorrentes da aquisição de bens ocorrida no exercício de 2000. Logo, nunca poderiam ser escriturados pelo autuado os créditos proporcionais às saídas não tributadas e, além do mais, de acordo com o § 8º do art. 30 da Lei nº 7.014/96, vigente até 31/12/2000, e o inciso VII do § 6º do art. 29 da Lei nº 7.014/96, vigente a partir de 01/01/2001, o saldo remanescente de crédito fiscal não apropriado, vinculado à aquisição de cada bem destinado ao ativo fixo, deveria ser cancelado após o prazo que era de 60 e depois passou para 48 meses da sua aquisição:

“Art. 29

§ 6º

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o

*saldo remanescente do crédito será cancelado.”;*

“Art. 30

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

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

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

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

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

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

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

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

Convém lembrar que uma eventual acumulação de créditos fiscais não implica em perda para o contribuinte caso ele não possua débitos fiscais para sua compensação durante o período de cinco anos da emissão do documento fiscal. O art. 317 do RICMS/12 relaciona possibilidades de transferências desses créditos para outros contribuintes.

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

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

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

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

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. 259 a 282, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Relata que foi intimada da lavratura do Auto de Infração, ora combatido, por meio do qual é exigido valor a título de ICMS e multa no total de R\$6.303.599,41 (seis milhões, trezentos e três mil, quinhentos e noventa e nove reais e quarenta e um centavos), atualizado até 20 de novembro de 2013. Destaca que, em virtude da inequívoca insubsistência da cobrança promovida, apresentou sua Impugnação, contestando a totalidade do lançamento efetivado. Desse modo, em sessão realizada pela Colenda Quinta Junta de Julgamento Fiscal, restou julgado procedente em parte o Auto de Infração, afastando-se a cobrança do ICMS, já que devidamente demonstrado pela Impugnante a inocorrência da decadência, uma vez que o contribuinte possui o prazo de 5 (cinco) anos para escriturar os seus créditos de forma extemporânea, e não para utilizá-los.

Prossegue, relatando que, em contrapartida, não houve cancelamento da multa por creditamento indevido, tendo o julgador de Primeira Instância mantido o seu valor, mas alterado substancialmente o fundamento legal e a razão fática para sua imposição, já que, enquanto originariamente se cobrava multa pela conduta de utilização indevida de crédito em decorrência da suposta decadência do direito ao creditamento, após a prolação da decisão de primeira instância passou a ser cobrada multa pela transferência irregular de crédito a outro estabelecimento. Assim, quando do julgamento do Recurso Voluntário interposto, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual entendeu que “*a Decisão da primeira instância, apreciou de forma equivocada que houve ‘transferência de crédito fiscal’ para outro estabelecimento do mesmo grupo empresarial, fato que não ocorreu, o que motivou aplicar reenquadramento da multa proposta pela fiscalização*”. Por esse motivo, explica que foi anulada a decisão de primeira instância, determinando-se a baixa dos autos para prolação de nova decisão, com a apreciação de todos os argumentos contidos na Impugnação. Desse modo, foi proferida a decisão ora recorrida, a qual manteve a autuação fiscal, porém, de forma manifestamente ilegal, haja vista que alterou substancialmente os fundamentos do lançamento, nos termos em que reproduz.

Explica que a decisão manteve a cobrança do ICMS, porém, o fundamento legal da exigência, que era o artigo 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/97 (suposta decadência do direito ao crédito), passou a ser o artigo 100, § 9º do RICMS, (suposto dever de estorno dos créditos nos sessenta meses subsequentes à escrituração).

Argumenta, contudo, que jamais poderia concordar com a malsinada cobrança, seja por quanto, (i) a autuação revela-se inequivocamente nula, dada a alteração dos critérios legais que a embasam, seja porque, (ii) o direito de a Fiscalização realizar novo lançamento pela ausência de estorno dos créditos de ICMS já está, há muito, decaído e porque (iii) a exigência da penalidade é manifestamente atentatória ao princípio da razoabilidade.

Preliminamente, alega nulidade da decisão que manteve o lançamento fiscal, pois alterou os critérios legais embasadores da autuação. Isso porque, enquanto no Auto de Infração originário o ICMS e a multa eram cobrados pela utilização indevida de crédito em decorrência da suposta decadência do direito ao creditamento, após a prolação da decisão ora recorrida o ICMS e a multa passaram a ser devidos em razão da ausência de estorno dos créditos à razão de 1/60 (um e sessenta avos) nos cinco anos posteriores à entrada das mercadorias, nos termos do artigo 100, § 9º do RICMS. Assim, explica que a Decisão recorrida acabou por alterar o fundamento legal da autuação, passando do artigo 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/97 previsto no Auto de Infração originário, com base no qual era justificada a ocorrência da decadência do direito de se creditar, para o artigo 100, § 9º do RICMS, que trata da obrigação de estorno dos créditos de ICMS nas hipóteses nele previstas.

Alega que não há como se olvidar, portanto, da relevância de tais alterações, haja vista que estas não se deram pela superveniência de fatos antes desconhecidos pela autoridade autuante, mas sim por nova interpretação e qualificação jurídica dos fatos já existentes. Ou seja, diante dos

mesmos fatos, foi atribuída nova qualificação jurídica, o que constitui claro erro de direito, que, segundo o artigo 146 do Código Tributário Nacional (cujo texto reproduz), não admite correção por meio de simples decisão.

Assim, conclui que a ocorrência de erro de direito, por conta da alteração dos critérios jurídicos, como no presente caso, deve acarretar a nulidade do Auto de Infração e não a sua mera retificação. Neste sentido, transcreve decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em apoio ao seu ponto de vista. Transcreve também acórdão do Superior Tribunal de Justiça.

Destaca que os fatos determinadores da cobrança não sofreram alteração. Muito pelo contrário, quando da lavratura do Auto de Infração já se tinha conhecimento de todo o procedimento adotado pela Recorrente e, no entanto, o ICMS e a multa foram exigidos em razão da suposta decadência do direito ao crédito. Nesse sentido, na descrição dos fatos contida no Auto de Infração, depreende-se que a irregularidade que deu causa à cobrança consiste na decadência do direito de utilizar os créditos de ICMS, a qual já foi refutada, não havendo nem mesmo uma linha a respeito da suposta ausência de estorno dos créditos durante os 5 (cinco) anos seguintes à entrada das mercadorias, ocorrida em 2000, de modo que se extrai claramente a alteração dos critérios jurídicos realizada pela Decisão recorrida.

Demonstrado que não se trata de ocorrência de fato superveniente, mas sim de alteração dos critérios jurídicos pela Decisão recorrida, entende restar afastada a aplicação do artigo 149, inciso IV do Código Tributário Nacional, pretendida pelos i. Julgadores, haja vista que não há que se falar em erro ou omissão da Recorrente quanto a elementos de declaração obrigatória. Isso porque, argumenta, tal dispositivo se aplica aos casos em que, em razão de falsidade, erro ou omissão de declarações, a Fiscalização pode realizar de ofício o lançamento, sendo que a revisão só se aplica naqueles incisos que tratam de lançamento anterior.

No presente caso, porém, ainda que o artigo indicado previsse a revisão de lançamento anteriormente efetuado, assegura que não houve falsidade, erro ou omissão nas declarações da Recorrente, tanto é que os i. Julgadores de Primeira Instância, para acusá-la de deixar de estornar os créditos, utilizam como fundamento as suas declarações, conforme se extrai de trecho do acórdão que reproduz.

Assim, entende restar afastada a possibilidade de revisão de ofício do lançamento no presente caso, sendo certo que da inequívoca alteração dos critérios jurídicos embasadores da cobrança resulta a criação de uma nova infração, diversa da anteriormente imputada à Recorrente, de modo que, para a sua regular cobrança, impõe-se a lavratura de novo Auto de Infração. Reproduz decisão do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Tocantins, em apoio ao seu ponto de vista.

Desta forma, ao alterar os critérios jurídicos embasadores da cobrança da multa, defende que a Decisão recorrida incorreu em verdadeiro erro de direito, que, nos termos do artigo 146 do CTN e da jurisprudência pátria, não pode ser corrigido por meio de simples decisão, motivo pelo qual se pede a anulação do presente Auto de Infração.

Mesmo que se pudesse admitir a realização da alteração de critérios jurídicos pela Decisão recorrida, ainda assim defende que a cobrança seria nula, haja vista que tanto o ICMS quanto a multa exigidos foram fundamentados em dispositivos que não possuem relação com os fatos, impedindo, desse modo, que a Recorrente tomasse conhecimento, com segurança, das infrações supostamente cometidas, o que representa, de forma inequívoca, cerceamento de seu Direito à ampla defesa e víncio material na elaboração do Auto de Infração.

Nesse sentido, a Recorrente transcreve, de forma analítica, os dispositivos normativos citados pelo agente autuante para embasar a cobrança do principal e da multa, os quais foram mantidos como fundamentação do Auto de Infração pela decisão de Primeira Instância.

Quanto à obrigação principal, pela simples leitura integral do artigo 97 do RICMS (cujo texto

reproduz) aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, entende que não há nenhuma infração que se enquadre no quanto descrito no Auto de Infração, ou seja, utilização de crédito de ICMS após decorridos 5 (cinco) anos da aquisição das mercadorias.

Alega que, seja pelo caráter genérico, seja pela manifesta inexistência da infração autuada no rol constante no artigo indicado, resta inequívoca a fragilidade do embasamento adotado pela autoridade autuante.

Salienta que os próprios prolatores da Decisão recorrida confirmam a ausência de relação do dispositivo com o presente caso. Reproduz trecho da Decisão recorrida para ilustrar os seus argumentos.

Nesse sentido, defende a importância desses requisitos, corolários a serem observados como forma de se privilegiar o amplo exercício do Direito de defesa, afirmando que o próprio RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, prevê, em seu artigo 18 (cujo teor reproduz), mais especificamente no seu inciso IV, alínea “a”, a hipótese de nulificação do presente feito.

Defende que, visando resguardar o pleno exercício da ampla defesa por parte dos contribuintes, a legislação tributária em vigor determina que caberá à autoridade autuante indicar de forma plena os motivos que ensejaram a cobrança pretendida. E nem se alegue, como pretendem os i. Julgadores de Primeira Instância, que a nulidade é afastada pelo artigo 19 do RPAF, que prevê que não implica em nulidade o erro de indicação de dispositivo de lei quando, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. Isso porque está mais do que claro que a descrição dos fatos havida no Auto de Infração não deixa evidente o enquadramento legal, haja vista que consta da autuação que a infração decorre de aproveitamento indevido de crédito em decorrência da suposta decadência do direito ao creditamento, quando na verdade, segundo conclusão do órgão de Primeira Instância, a infração decorre da suposta ausência de estorno dos créditos à razão de 1/60 (um sessenta avos) nos cinco anos posteriores à entrada das mercadorias, o que não é mencionado em nenhum trecho do Auto de Infração.

Como se não bastasse, defende que há erro também na indicação do dispositivo legal relacionado à multa imputada à Recorrente, haja vista que foi mantida pela Decisão recorrida a fundamentação na alínea “a”, do inciso VII, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, que prevê a multa de 60% (sessenta por cento) “quando da utilização indevida de crédito fiscal”. Porém, conforme já aduzido, não se trata mais de creditamento indevido, mas sim de suposta ausência de estorno de créditos, de modo que a multa adequada a ser aplicada seria a da alínea “b”, que prevê a cobrança pela “falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação”.

Nesse sentido, destaca que diversos órgãos de julgamento administrativo vêm reconhecendo a nulidade de autuações como a presente, conforme, inclusive, posicionamento consolidado no âmbito do Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, de cuja decisão reproduz ementa.

Nesse mesmo sentido, transcreve ementas de decisões do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia, o qual já teve a oportunidade de analisar lançamentos como o ora impugnado, sempre rechaçando, de forma veemente, autuações desprovidas de fundamentação adequada.

Assim, diante da alegada fragilidade e precariedade da fundamentação adotada no Auto de Infração, conclui pela inequívoca necessidade de se anular o lançamento em análise.

No mérito, defende que a cobrança não pode subsistir, haja vista a ocorrência da decadência do direito de realizar o lançamento do ICMS e da multa exigidos da Recorrente. Nesse diapasão, alega que o ordenamento jurídico, prestigiando o primado da segurança jurídica, prescreveu expressamente pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos para que o Fisco dê início aos atos de cobrança dos créditos tributários que entende devidos, ou seja, o átimo em que a Fazenda Pública detém a legitimidade, o direito e o dever de proceder à reclamação de tributos.

Salienta que, após a prolação da Decisão recorrida, exige-se da Recorrente ICMS e multa pela suposta utilização indevida de créditos fiscais em razão da ausência de estorno dos créditos à

razão de 1/60 (um sessenta avos) nos cinco anos posteriores à entrada das mercadorias, nos termos do artigo 100, § 9º do RICMS, cujos termos reproduz.

Explica que, com base nesse artigo, concluiu-se, na Decisão recorrida, que, considerando que a Recorrente, entre dezembro de 2000 e janeiro de 2009, não realizou serviços de comunicações tributados, deveria “ter efetuado os estornos dos créditos fiscais apropriados à razão de 1/60 (um sessenta avos) por mês, ao longo do ano de 2000 e de 1/48 (um quarenta e oito avos), a partir do exercício de 2001, até exaurir todos os seus créditos. Todavia, assim não procedeu, mantendo de forma incorreta, na sua escrita fiscal, os valores lançados escrituralmente, que vieram a ser totalmente compensados somente em 15/01/2009, portanto, após 9 (nove) anos”.

Assim, considerando que, de acordo com a Decisão recorrida, os créditos fiscais não utilizados deveriam ter sido estornados à razão de 1/48 a partir de 2001, conclui-se que em dezembro de 2004 já deveria ter sido estornada a totalidade dos créditos escriturados. Desse modo, considerando o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, o Fisco tinha até 2009 para lançar o ICMS e a multa correspondentes, o que não foi feito, haja vista que o Auto de Infração em comento foi lavrado, apenas, em 20 de novembro de 2013, o que demonstra ser evidente a ocorrência da decadência. E nem se alegue que o fato gerador da obrigação teria se dado em janeiro de 2009, quando da emissão da NFSC 00026, haja vista que, em verdade, o “fato gerador” da obrigação se deu com a ausência de estorno dos créditos de ICMS entre janeiro de 2001 e dezembro de 2004.

Argumenta que, ainda que se entenda pela ocorrência do “fato gerador” em 2009, o direito ao lançamento terá decaído integralmente. Isso porque, conforme demonstrado anteriormente, ao alterar os critérios jurídicos embasadores da cobrança, os i. Julgadores de Primeira Instância imputaram à Recorrente uma nova infração, diversa da originalmente exigida, de modo que, para sua regular cobrança, não basta a determinação em decisão, sendo necessária a lavratura de novo Auto de Infração, direito este que já se encontrava decaído.

Isso porque, explica, o novo lançamento de ofício do ICMS e da multa, realizado por meio da Decisão recorrida, deu-se apenas com a notificação da Recorrente acerca da decisão proferida, em 21 de outubro de 2015, de modo que, considerando que a emissão da NFSC nº 00026 se deu em 15 de janeiro de 2009, resta decaído o direito de efetuar novo lançamento do débito.

Nesse sentido, restando assente a decadência da cobrança sob qualquer prisma que se observe, imperioso se invocar a aplicação do artigo 156 do Código Tributário Nacional, o qual prevê expressamente em seu inciso V, que a decadência constitui causa de extinção do crédito tributário.

Por fim, ainda que superados todos os argumentos acima postos, defende que a penalidade aplicada, no patamar de 60% (sessenta por cento) sobre o valor do crédito fiscal se mostra manifestamente desarrazoada e desproporcional. Defende que a fixação de multa equivalente a um percentual de 60% (sessenta por cento) vai muito além do intuito de punir a prática do contribuinte para transmudar-se em ferramenta indireta de arrecadação tributária, estabelecendo, na prática, uma dupla incidência do tributo, conferindo vestes de expropriação à exigência fiscal ao atacar o patrimônio do contribuinte dessa forma. Defende ser evidente, portanto, a natureza confiscatória da multa em questão, prática essa que é vedada pela Constituição Federal, em seu artigo 150, IV (cujo texto reproduz).

Transcreve jurisprudência dos tribunais superiores em apoio ao seu ponto de vista, bem como a doutrina de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, de Misabel Abreu Machado Derzi e de Sacha Calmon Navarro Coelho.

Desta maneira, caso não afastada integralmente a exigência da multa cobrada, merece ser integralmente acolhida a presente Impugnação, a fim de que, subsidiariamente, seja reduzida a patamares razoáveis e proporcionais à suposta infração, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

Ante o exposto, requer que seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário para,

reformando a Decisão recorrida na parte em que lhe foi desfavorável, cancelar *in totum* o Auto de Infração originário, seja pela manifesta nulidade do lançamento, seja por conta das razões expostas no mérito. Caso assim não se entenda, seja promovida a redução da multa a patamares condizentes com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, em consonância com o que já decidiu o E. Supremo Tribunal Federal.

Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 287/290, o representante da PGE/PROFIS emitiu parecer, opinando pelo não provimento do Recurso Voluntário, com base nas razões que seguem.

Entende que a imputação fiscal está clara, tipificada e alicerçada na legislação. Observa que todas as alegações de inconstitucionalidades devem ser rechaçadas, posto que falece competência ao CONSEF para apreciar tal matéria.

Quanto à alegação de alteração dos critérios jurídicos do lançamento, afirma que não houve qualquer alteração da fundamentação do lançamento, mas tão somente enquadramento dos fatos descritos à norma aplicável.

Quanto à alegação de decadência, entende que não merece amparo, pois a autuação se refere a transferência irregular de crédito fiscal para outro estabelecimento, que se operou em 2009, sendo este o marco temporal da contagem do início do prazo decadencial.

Quanto ao pedido de redução da multa, entende que falece competência à Câmara para apreciação da matéria.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Considerando que a questão debatida tem um cunho eminentemente jurídico, a 2ª CJF deliberou, às folhas 297/298, em sessão realizada no dia 29/01/2018, por encaminhar o feito à PGE/PROFIS com vistas a que fosse emitido Parecer Jurídico, enfrentando as questões postas a seguir.

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 nº 7.014/96), existe alguma regra específica na legislação que imponha o estorno do crédito já escriturado (relativo ao ativo permanente), na hipótese de não ocorrer a sua compensação nos cinco anos posteriores à escrituração?
3. É possível exigir-se o estorno do crédito, em novembro/2013 (data da lavratura do presente Auto de Infração), relativo a operações de saídas não tributáveis ocorridas ao longo dos exercícios de 2000 a 2004?”

Às folhas 302/305 (verso), foi emitido o parecer solicitado, tecendo as considerações que seguem.

Quanto ao item “1” acima, manifestou-se a PGE no sentido de que “... a ‘utilização’, a que alude o parágrafo único do art. 31 da Lei 7.014/96, corresponde à compensação do crédito com débitos fiscais, e não à 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 cinco 05 anos”.

Quanto à questão suscitada no item “2” acima, manifestou-se o parecer no sentido de que “... o art. 31, parágrafo único da Lei 7.014/96, dado o seu teor normativo, já contém, implícita, uma ordem de estorno do crédito vencido, mas tal fato, no presente caso, é, na verdade, desimportante, visto não se estar, aqui, diante da aplicação de multa formal por descumprimento de obrigação acessória relativa ao estorno – para a qual a existência de determinação legal neste sentido, explícita ou implícita, seria fundamental -, mas sim da exigência de imposto que deixou de ser recolhido em face do creditamento irregular do contribuinte, cujo fundamento legal adequado, bastante e suficiente, reside na norma de que

*resulta a invalidade do crédito aproveitado”.*

Quanto à questão relativa ao item “3”, acima, o parecer aponta que “*Trata-se de questão, que, assim como a anterior, não guarda pertinência com os contornos da hipótese tratada. É que, insista-se, o Autuado não está sendo multado por não ter estornado créditos, mas sim cobrado pelo recolhimento tributário a menor, decorrente da utilização de créditos em desconformidade com a norma legal. O fato gerador da obrigação tributária em tela, portanto, não se dá na data em que os ditos estornos deveriam ter sido efetuados, mas sim na data em que o referido aproveitamento dos créditos se deu (novembro/2013), devidamente estornado, pois, como também já pontuado, o ato do estorno não é o que os torna inaproveitáveis, assim como sua manutenção na escrita não logra convalidá-los*”.

À folha 306, consta despacho da procuradora assistente, acolhendo o parecer retro.

Às folhas 311/318, consta manifestação do Sujeito Passivo, aduzindo o que segue.

Quanto à resposta dada à primeira questão, pontua a sua discordância do parecer, destacando que o STJ já sedimentou entendimento em sentido contrário, consignando que o prazo de cinco anos, disposto no parágrafo único do art. 23 da LC 87/96 tem seu termo inicial com a emissão da nota fiscal em que está destacado o débito do ICMS que se pretende compensar, não havendo de se falar em decadência do direito de “compensar” os créditos. Transcreve ementa de julgados em apoio aos seus argumentos.

Quanto às respostas dadas às segunda e terceira questões, afirma que o parecer da PGE corrobora as razões recursais, haja vista a demonstração de que a matéria objeto da autuação não corresponde a qualquer questão relativa ao estorno dos créditos, exatamente a matéria do recurso.

Às folhas 323/325, considerando que o diploma legal a que se refere o parecer acima (Processo PGE/2011407058-0) é o mesmo que contém a norma interpretada pelo parecer contido no atual processo ora julgado, qual seja, a Lei nº 7.014/96, e avaliando a necessidade de prevenir o ônus da sucumbência em eventuais ação judiciais, manejadas pelo Contribuintes, esta 2ª CJF, em sessão suplementar realizada no dia 20/12/2018, deliberou por converter o feito em nova diligência à PGE, com vistas a que aquele órgão pudesse proceder à necessária uniformização da interpretação jurídica da norma baiana acima referida, respondendo ao seguinte questionamento:

- 1) À luz do texto do artigo 31, parágrafo único *vis-a-vis* ao artigo 42, inciso VII, alínea “a”, ambos da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia (abaixo transcritos), qual o sentido uniforme que se deve atribuir à expressão “UTILIZAÇÃO”, em ambos os dispositivos?
- 2) É legítimo entender que um dispositivo de lei possa conferir a tal expressão um sentido totalmente distinto daquele emanado de um outro artigo, sem que tal tenha sido dito de forma expressa?

Às folhas 328/338, foi emitido o parecer solicitado, da lavra de Dr. Evandro Kappes. Após tecer as considerações pertinentes, conclui que “*à vista do retroexposto, sou de opinião que não existe celeuma interna no âmbito deste Núcleo de Consultoria e Assessoramento (NCA/PROFIS), registrando, por oportunidade, que em consulta aos pareceres elaborados pelos Procuradores referidos não verifiquei constar outros que expressem entendimentos colidentes, motivo porque submeto o feito à análise da i. Procuradora Assistente, ao tempo em que julgo que os entendimentos manifestados não expressam ausência de uniformidade, mas a relação de continência, visto que o parecer proferido nos presentes autos é mais amplo que o precedente citado*”.

Às folhas 344/350, consta despacho da procuradora assistente, tecendo as considerações que seguem.

Quanto à questão suscitada no item “1”, acima, afirma que “..., concluímos pela impossibilidade de se extrair uniformidade de sentido ao vocábulo ‘utilização’, que foi empregado pelo

*legislador estadual, em referência ao crédito fiscal, para compreender tanto a mera escrituração (no caso no art. 42, VII, ‘a’, da Lei 7.014/96), quanto a efetiva extração de finalidade econômica (no caso do art. 31, parágrafo único, bem assim do art. 42, VII, ‘f’, ambos da Lei nº 7.014/96)’.*

Quanto ao questionamento referido no item “2”, acima, concluiu que “*Conquanto, certamente, devesse o legislador evitar a utilização de um mesmo vocábulo (ou expressão) para designar realidades diversas, sujeitas a disciplinas jurídicas igualmente distintas, é forçoso reconhecer que, concretamente, os juristas se deparam, com muito mais frequência do que desejado, com diplomas legais que aplicam um mesmo vocábulo em mais de uma significação possível. ... Superar tais imprecisões conceituais é tarefa que se impõe ao intérprete, a quem incumbe fixar, dentre as variadas acepções que possam estar compreendidas pelo símbolo, aquela que mais razoavelmente revela o sentido da norma, preservando sua eficácia e coerência ao sistema*”.

Às folhas 358/364, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, aduzindo que, considerando que a Procuradora reconheceu a obscuridade da legislação tributável, entende que não há dúvidas a respeito da aplicação do art. 112 do CTN, defendendo que se dê a interpretação mais favorável ao Contribuinte. Argumenta que a observância do Parecer PGE 2011407058-0 afasta a aplicação de penalidades à empresa, nos termos do art. 100, inciso I do CTN. Ao final, reitera os termos de sua peça recursal.

Pautado para julgamento na sessão do dia 22/02/2021, após intenso debate e, considerando que o entendimento manifestado pela PGE/PROFIS admite a possibilidade de convivência de duas dimensões semânticas para a mesma expressão verbal, esta 1ª CJF, imbuída do propósito de extrair a compreensão mais fiel possível do texto posto, deliberou por converter o feito em nova diligência, à PGE/PROFIS, com vistas a que a Douta parecerista possa emitir um derradeiro opinativo, esclarecendo, finalmente, à vista da dubiedade de sentido citada, qual deles deve prevalecer na interpretação da norma contida no art. 31, parágrafo único, da Lei nº 7.014/96.

Às folhas 380/383, foi emitido novo parecer, reiterando os termos do opinativo acostado às folhas 344/350, mediante o qual manifestou o entendimento de que o alcance a ser dado ao art. 31, parágrafo único, da Lei nº 7.014/96 é aquele que associa a expressão “utilização” à sua efetiva extração de finalidade econômica.

Às folhas 384/385, foi emitido despacho pela Procuradora Assistente, Dra. Paula Gonçalves Morris, acolhendo integralmente o parecer emitido por Dra. Rosana Maciel Passos Salau.

Cientificado do teor do opinativo emitido, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, às folhas 389, oportunidade em que destaca que se está diante de uma dúvida razoável, a justificar a aplicação do art. 112 do CTN, cancelando a presente autuação. Transcreve decisão do STJ, no REsp 1599278 RS 2016/0109163-7, de 27/05/2019, na qual firmou-se o entendimento de que “*enquanto houve crédito, poderá ser realizada a compensação*”.

Requer que seja desconsiderado o parecer emitido pela PGE e acolhida a pretensão da empresa para cancelar o Auto de Infração, com fundamento nas razões deduzidas em sua peça recursal.

## VOTO

Preliminarmente, o Sujeito Passivo suscita duas questões, as quais trato a seguir.

Quanto à preliminar de nulidade da autuação por força da sua fundamentação em dispositivos que não têm relação com os fatos, não merece acolhida, pois o lançamento tributário não se resume ao formulário anexado às folhas iniciais do processo, padronizado para efeito de ingresso dos dados no sistema de controle da arrecadação.

De fato, a exigência feita pela autoridade fiscal se consubstancia em um conjunto de elementos, quantitativos e qualitativos, que contribuem para fornecer detalhes da conduta autuada, bem como para explicitar os cálculos efetuados para apuração da base de cálculo do imposto e da multa.

Assim, o fato de a conduta autuada ter sido enquadrada como “crédito indevido” não resulta em nulidade. Aliás, ambas as condutas, “utilização indevida de crédito fiscal” e “falta de estorno de crédito fiscal” compõem o mesmo subgrupo de condutas infratoras, punidas com a mesma multa de 60%, conforme se depreende da leitura do art. 42, inciso VII, alíneas “a” e “b”, dispositivos que reproduzo abaixo.

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...  
VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;
- ... ”

O próprio art. 19 do RPAF fixa a ideia de que não deve ser decretada a nulidade se houve a correta descrição dos fatos, conforme se lê abaixo.

“Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (grifo acrescido).”

O que o legislador tem como fundamental é a ausência de prejuízo à defesa, sendo exatamente isso o que ocorreu no caso dos autos, pois o Sujeito Passivo teve amplo conhecimento dos fatos narrados e da acusação que pesa contra ele.

Quanto à segunda preliminar de nulidade suscitada, ao fundamento de que a decisão de piso alterou os critérios jurídicos que fundamentam o lançamento, como já esclarecido, não houve a alteração alegada, mas apenas o enquadramento dos fatos narrados à legislação posta (conforme esclarece o parecer da PGE), o que não é ofensivo ao texto legal.

Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “Utilizou indevidamente crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Em janeiro de 2009, quando da emissão da NFST 00026, de 15/01/2009, a empresa utilizou o crédito acumulado registrado no Livro de Apuração, proveniente da aquisição de bens para o ativo permanente (CIAP) da empresa no exercício de 2000. ...”. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, deduzindo três alegações distintas: a) Decadência do direito de lançar o crédito tributário; b) desproporcionalidade e falta de razoabilidade da multa aplicada; e c) pede que se dê a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Quanto à alegação de decadência, peço vênia para transcrever trecho do parecer emitido pela douta PGE, da lavra de Dra. Leila Von Sohsten Ramalho, folhas 302/305 (verso), que é bastante elucidativo, conforme abaixo.

“... É que, insista-se, o Autuado não está sendo multado por não ter estornado créditos, mas sim cobrado pelo recolhimento tributário a menor, decorrente da utilização de créditos em desconformidade com a norma legal. O fato gerador da obrigação tributária em tela, portanto, não se dá na data em que os ditos estornos deveriam ter sido efetuados, mas sim na data em que o referido aproveitamento dos créditos se deu (novembro/2013) (grifo acrescido), devidamente estornado, pois, como também já pontuado, o ato do estorno não é o que os torna inaproveitáveis, assim como sua manutenção na escrita não logra convalidá-los”.

Assim, não há que se falar em decadência do direito de lançar, pois o fato lesivo ao Estado ocorreu somente em janeiro de 2009, apenas três anos e dez meses antes da lavratura do presente Auto de Infração, que se materializou em novembro de 2013.

Assim, rejeito a alegação de decadência.

Quanto à divergência posta, 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 semântica 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 correta a interpretação dada pelo fisco, não assistindo razão ao Sujeito Passivo.

Quanto ao pedido de redução da multa, falece competência a este colegiado uma vez que a transferência do crédito fiscal a terceiros resultou, por tabela, em descumprimento de obrigação principal.

Por fim, quanto ao pedido de que seja dada a interpretação mais favorável ao Contribuinte, não merece acolhida, pois não há dúvidas a ensejar a aplicação do dispositivo legal citado, mas apenas a necessidade, do intérprete, de superar uma antinomia aparente de normas. Foi a isso que se referiu o parecer da PGE.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

Em vista do entendimento dado pelo digno relator não coadunar com o meu pensamento e a minha convicção a respeito do tema objeto da autuação, permito-me de o mesmo discordar pelas razões que a seguir exponho.

O Auto de Infração em lide diz respeito à acusação de haver a Recorrente haver cometido a seguinte infração:

#### **INFRAÇÃO 01 – 01.02.01**

*Utilizou indevidamente crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento.*

Diz o relatório da Junta Julgadora:

*Em janeiro de 2009, quando da emissão da NFST 00026, de 15/01/2009, a empresa utilizou o crédito acumulado registrado no Livro de Apuração, proveniente da aquisição de bens para o ativo permanente (CIAP) da empresa no exercício de 2000. Multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.*

O Auto de Infração foi julgado em primeira instância e considerado procedente, assim como, pela maioria dos julgadores desta Câmara, como voto em duplidade do Conselheiro Presidente, decisão da qual divirjo e apresento a seguir as razões para tanto.

Incialmente devo questionar se tem o Estado o direito de anular créditos fiscais, devida e regularmente constituídos, obtidos em decorrência de fatos geradores regularmente escriturados e comunicados em tempo hábil à administração fazendária por meio dos informes legais.

Em seu voto condutor, o julgador de primeira instância afirma:

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

Na apreciação da autuação e seu julgamento a Junta Julgadora, considerando ser ilegal o enquadramento efetuado pelo autuante como tendo a Recorrente infringido o artigo 31 da Lei nº 7.014/96, de ofício, reenquadrou a infração como sendo o enquadramento com base no artigo 100, § 9º do RICMS.

Saliente-se que no Auto de Infração, fl. 01 do processo, o enquadramento legal está determinado: “art. 97, Decreto 6284/97”.

Vejamos o que diz cada dispositivo para o possível enquadramento da infração dada como cometida pela Recorrente:

A Lei nº 7.014/96, reproduzindo o que está contido na LC 87/96, artigo 23, assim estabelece:

*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.*

Ao observar o Parágrafo Único acima, considerando que o crédito é utilizado quando do seu lançamento, que foi o ocorrido no presente processo, o direito foi exercido dentro do prazo dos “cinco anos” de referência, não se podendo falar em extinção do mesmo.

Caso o contribuinte, em virtude de situações extraordinárias, isenções, imunidades ou direito à manutenção de outros créditos, de forma que se acumulem sem utilização, manterá em sua escrituração fiscal, efetuada dentro do prazo estipulado no estamento legal, os valores, não havendo que se falar em obrigatoriedade de estorno.

Já o RICMS 97 – Decreto nº 6284/97, avocado na decisão de piso, assim define:

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

Muito embora não conste da autuação, em qual inciso ou parágrafo seria feito o enquadramento, em se tratando de créditos sobre bens adquiridos para o ativo imobilizado, suponho que o possível entendimento seria de:

*XII - quando se tratar de entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001, em relação (Lei nº 7710/00):*

*a) à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas, sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*b) à fração que corresponderia ao restante do quadriênio, na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição.*

Já o artigo 100, anotado pela Junta Julgadora, afirma:

*Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*

*(...)*

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

Em hipótese alguma pode-se vincular o praticado pela Recorrente como enquadrado no dispositivo acima, mesmo porque, nem o autuante, nem o julgador de piso, sequer fez referência ao tipo de operações, se isentas, tributadas ou de outra forma.

O mesmo artigo 100, tratando da possibilidade de estorno dos créditos oriundos da aquisição de bens para o ativo imobilizado, é afirmativo nos artigos 6º e 7º:

(...)

*§ 6º Salvo disposição em contrário, os créditos relativos a entradas de bens destinados ao ativo imobilizado vinculados a operações ou prestações subsequentes isentas ou não tributadas estarão sujeitos:*

*I - a estorno, no Registro de Apuração do ICMS, sempre que se verificar a hipótese do § 9º do art. 100, observados os critérios previstos nos §§ 10, 11, 12 e 13 do referido art. 100, tratando-se de bens cuja entrada no estabelecimento tenha ocorrido até 31/12/00;*

*II - à apropriação, à razão de um quarenta e oito avos por mês, observada a proporção entre o somatório das operações e prestações isentas e não tributadas e o total das operações e prestações ocorridas no mês, tratando-se de bens cuja entrada no estabelecimento tenha ocorrido a partir de 01/01/01.*

*§ 7º Relativamente à alienação de bens do ativo imobilizado cujas entradas no estabelecimento tenham ocorrido até 31/12/00:*

*I - devem ser estornados ou anulados os créditos referentes a bens do ativo imobilizado que venham a ser alienados antes de decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contados da data de sua aquisição ou recebimento, caso em que o estorno ou anulação será de 20% (vinte por cento) por ano ou fração que faltar para completar o quinquênio (§ 1º do art. 339);*

Mais uma vez o que se encontra como devido o estorno de créditos, como os que são objeto do presente processo, de forma alguma identifica-se na presente lide.

Nem o julgador de piso, nem o ilustre relator nesta Câmara, traz ao processo qualquer dispositivo legal que determine a retirada do direito, líquido e certo da Recorrente, em dispor dos créditos, legalmente constituídos, limitando-se a basear-se numa “dimensão semântica”, para com isto tentar impor o cometimento de uma infração que não ocorreu.

Nem mesmo julgados de tribunais outros que pudessem dar guarida ao que pretendem as autoridades administrativas fiscais são trazidos ao processo.

Contrariamente, decisões de órgãos julgadores e orientadores de outros Estados da Federação são manifestamente a favor do direito que tem o contribuinte na manutenção de créditos como os que são objeto do presente processo.

Destacamos consultas efetuadas no âmbito da CAT SEFAZ São Paulo, como abaixo descritas:

**ICMS/SP - Prescrição tributária**

**RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 146/2010, de 29 de dezembro de 2010.**

*6. Em suma, após o crédito ter sido devidamente escriturado, dentro do prazo decadencial, pode ser utilizado por estabelecimento ativo, nas hipóteses previstas na legislação, a qualquer tempo, ou seja, não há mais que se falar em decadência.*

*7. Assim, cumpridos os prazos e condições determinados nas citadas normas, o estabelecimento da Consulente faz jus ao crédito regularmente escriturado. A partir daí, não há que se falar em prazo para sua utilização.*

**RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 183/2012, de 25 de Junho de 2012.**

**ICMS - EMPRESA AGROPECUÁRIA - CRÉDITO COMPROVADO POR CERTIFICADO DE CRÉDITO DE ICMS – GADO**

*1. Possibilidade de lançamento do crédito, no livro Registro de Apuração do ICMS, desde que o Certificado tenha sido devidamente registrado, nos termos da Portaria CAT-14/1982 - Artigo 10, inciso II e parágrafo único da Portaria CAT-165/2011.*

*2. Após lançado no livro Registro de Apuração do ICMS, o crédito passa a integrar o saldo da Consulente, não mais se sujeitando a prazo para utilização.*

Julgado do STJ, no REsp 1599278 RS 2016/0109163-7, de 27/05/2019, firmou-se o seguinte entendimento: “enquanto houver crédito, poderá ser realizada a compensação”.

No julgamento prolatado pelo STF no Recurso Especial nº 849.276/RS, assim se manifestou o Ministro Luiz Fux:

*"impende ressaltar que a decadência, assim como a prescrição, nasce em razão da realização do fato jurídico de omissão ao exercício de um direito subjetivo".*

Também o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, ao julgar o Processo nº 2008.029021-8, analisando a DECADÊNCIA. ESCRITURAÇÃO, assim se manifestou:

*"O prazo decadencial para escrituração de crédito tributário extingue-se operados 5 (cinco) anos da data da emissão do documento fiscal, sendo que, após realizada essa exigência, o montante dos créditos será transferido para o exercício seguinte".*

Também o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, no Processo nº 1.0024.12.170232-8/004, julgando processo similar, destaca-se:

*"Em síntese, como marco inicial da decadência de fatos geradores que se encerram em 31 de dezembro é o dia 1º de janeiro do ano subsequente, a Fiscalização pode retomar a análise de todo o crédito apropriado no período de cinco anos anteriores, para verificação da regularidade da fração de crédito do ativo apropriado e estorná-lo retroativamente àquela data se incorreto for o aproveitamento.*

*Por fim, frize-se, que a norma de art. 23, § único da LC 87/1996, então citada pela Apelante diz respeito ao prazo para que o contribuinte faça o registro na sua escrita fiscal, e não para efetiva utilização do crédito".*

*O contribuinte que adquirir bem para compor o ativo permanente deve utilizar o CIAP para fins de controle de crédito do ICMS do Ativo Permanente. No livro RAICMS (Registro de Apuração do ICMS) devem ser registrados os totais dos valores contábeis e dos valores fiscais relativos ao ICMS, das operações de entradas e saídas, extraídos dos livros próprios e agrupados.*

Também o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, no julgamento do processo DRT.3-221405/10, assim se pronuncia:

*Quanto a acusação descrita no item 5 do AIIM, ousando discordar do voto proferido pelo brilhante Juiz Relator, AFASTAR a exigência fiscal, por entender que o procedimento adotado pela Recorrente, no que pertine aos créditos apropriados sobre os bens destinados ao ativo imobilizado, em que pese ser incomum, não é ilegal e não está alcançado pela decadência;*

(...)

*À evidência, a legislação que disciplina o crédito do ICMS sobre aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, impõe um deslocamento do momento para o aproveitamento do crédito, repise-se, não na entrada desse bem no estabelecimento do contribuinte e muito menos da data da emissão da nota fiscal, mas sim, a cada mês que o bem permaneça no ativo imobilizado do contribuinte, até que seja completado o período de 5 (cinco) anos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor do imposto destacado na nota fiscal do remetente.*

(...)

*Exemplificando, a parcela do ICMS, nº 16/48, vinculada a aquisição de bem destinado ao ativo imobilizado ocorrida em janeiro de 2001, que nos termos da Lei Complementar nº 87/96, deveria originalmente ter sido apropriada em maio/2002, foi apropriada em abril de 2007, ou seja, dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados a partir de maio de 2002. 25. Em que pese o procedimento adotado pela ora Recorrente seja incomum, a meu ver não é irregular, ilegal, e também não foi alcançado pela decadência quinquenal, como entendeu a fiscalização, porque o creditamento tem como termo inicial, por 8 imposição legal, a data que o contribuinte deveria ter lançado o crédito do ICMS na sua escrita fiscal.*

(...)

*Quanto a acusação descrita no item 5 do AIIM, ousando discordar do voto proferido pelo brilhante Juiz Relator, AFASTAR a exigência fiscal, por entender que o procedimento adotado pela Recorrente, no que pertine aos créditos apropriados sobre os bens destinados ao ativo imobilizado, em que pese ser incomum, não é ilegal e não está alcançado pela decadência;*

Afora os julgados acima apresentados, destaco ensinamentos de doutrinadores, como abaixo:

Vejamos, de relação à possível caducidade do direito à utilização dos créditos o que diz Dionísio Koch, ao abordar o tema **"A extinção do crédito do ICMS por decurso de prazo, segundo a Lei nº 87/96"**, em artigo publicado na Revista **Consultor Jurídico**, 26 de janeiro de 2021,

*Dessa forma, se o contribuinte podia registrar o seu crédito e não o fez no prazo legal, exerceu a sua livre vontade pela omissão do registro, ou não teve a diligência necessária para o exercício de seu direito. Nesse caso opera o prazo extintivo do crédito, em sintonia com acepção finalística do instituto da decadência, tendo*

aplicação o parágrafo único do artigo 23, da LC 87/96. A situação ganha contornos diferentes quando o contribuinte registrar o crédito na época oportuna, exercendo o seu direito potestativo ao crédito do ICMS, mas por razão de acúmulo de crédito no período — portanto, razões alheias à sua vontade — não consegue absorver esse crédito para abatimento no sistema de compensação no período de cinco anos. Nesse caso, a norma extintiva do crédito não opera, não havendo limitação do prazo para essa absorção.

Há outra razão que conduz a esse entendimento. Via de regra, o débito do ICMS a recolher é apurado por período certo, geralmente mensal. Nessa sistemática são confrontados os débitos do período (resultado das vendas e prestação de serviços) com o crédito registrado na conta gráfica, crédito esse que nem sempre decorre do mês da apuração, mas pode ser valor remanescente de outros períodos anteriores. O que se pretende dizer é que o lado credor da conta gráfica é um valor universal quanto à sua origem; é conta única, indivisível, sem distinção por operação ou prestação ou mesmo por período. A lei não exige que se faça um sistema de escalonamento dos créditos por data e operação, com a identificação de quais desses créditos estão sendo utilizados para a compensação. A adoção desse regime de compensação presume a não caducidade do crédito registrado, visto que, por esse regime de apuração, não seria factível relacionar o crédito usado na compensação com a data de seu registro. Ou seja, na hora de fazer a compensação, utiliza-se do crédito na sua conta universal, indivisível, independentemente da data de registro dos créditos que compõem essa conta credora [4].

Por último, normalmente o Fisco estadual ou distrital, ao apurar ilícitos com relação ao crédito indevido, sancionam o contribuinte pelo simples registro do mesmo na conta gráfica, considerando-o como apropriado, mesmo que esse crédito ainda figure na conta credora, sem a devida absorção na atividade compensatória. Há de se estabelecer um senso de coerência. Se o simples registro é considerado como apropriado, esse crédito não poderá mais ser extinto, pois o contribuinte já exerceu o seu direito a ele relacionado, ainda que não venha a ser absorvido no processo de compensação dentro do prazo de cinco anos, contados a partir do termo inicial fixado pela lei. Ou seja, por essa perspectiva, o ato de registrar o crédito previne a extinção. Conclui-se então que o prazo de extinção somente opera com relação ao registro do crédito e não com relação à sua absorção no processo de abatimento. Uma vez registrado no prazo de cinco anos, não há mais que se falar em extinção do crédito e o contribuinte poderá dele se utilizar para abatimento no tempo que lhe aprouver.

Na obra “A Não Cumulatividade dos Tributos, André Mendes Moreira, afirma:

“Apenas um reparo merece ser feito no dispositivo [art. 23, parágrafo único, da LC n. 87/96]: teria andado melhor o legislador complementar se tivesse estipulado o quinquênio decadencial para a “escrituração” do crédito pelo contribuinte e não para a “utilização” desse mesmo crédito, como constou da norma. (...) Ora, não é facultado ao legislador vedar o transporte do saldo credor para as competências subsequentes mediante a estipulação de um limite temporal (...). Por essa razão, pode-se dizer que o art. 23 possui uma falha redacional que, todavia, não impede a apreensão do seu verdadeiro sentido, dentro do qual a norma deve ser considerada válida.”

No mesmo sentido, Aroldo Gomes de Matos, afirma:

*Dormientibus non succurrit jus. Tendo por base o princípio que flui desse brocado, vemos que, no caso em exame, não terá “dormido” aquele que tiver, no prazo quinquenal, lançado regularmente os seus créditos nos livros fiscais. Se, por razões de mercado ou quaisquer outras, ele não tiver tido a oportunidade de compensá-los, o direito deve socorrê-lo, mediante a garantia de que os referidos créditos sejam mantidos na escrita até o momento em que possam ser compensados. Afinal, como diz o citado brocado latino, “o direito não socorre aos que dormem”, mas certamente acode àqueles que tomam todas as providências necessárias ao exercício dos seus direitos e prerrogativas.*

Analizando o pronunciamento da PGE, demandada no processo, destaco trecho do parecer emitido pela douta procuradora Dra. Leila Von Söhsten Ramalho, folhas 302/305 (verso), que é bastante elucidativo, conforme abaixo.

“... É que, insista-se, o Autuado não está sendo multado por não ter estornado créditos, mas sim cobrado pelo recolhimento tributário a menor, decorrente da utilização de créditos em desconformidade com a norma legal. “sic”

Onde estaria a “desconformidade” se a Recorrente adquiriu bens para seu Ativo imobilizado, registrou em sua escrita fiscal, efetuou os lançamentos no livro CIAP atendendo ao que determina a legislação?

Destaco ainda trecho do voto do Conselheiro Olegário Gonzalez, no julgamento de primeira instância:

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

*documento fiscal.*

Como acima expus, não apenas a jurisprudência, tanto a nível de tribunais estaduais, como de tribunais superiores, socorre à Recorrente o direito por ela exercido no âmbito do presente processo, e, convicto da verdade que aflora e se destaca nas decisões apresentadas, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em comento.

### **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 **300201.0010/13-3**, lavrado contra **TELEFÔNICA INTERNATIONAL WHOLESALE SERVICES BRASIL LTDA. (TELXIUS CABLE BRASIL LTDA.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.095.766,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Roservaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSEVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS