

A. I. Nº - 269358.0007/19-6  
AUTUADA - AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA. (NOURYON  
PULP AND PERFORMANCE INDÚSTRIA QUÍMICA BAHIA LTDA.)  
AUTUANTE - JOSÉ LUÍS SOUSA SANTOS  
ORIGEM - DAT SUL / IFEP  
PUBLICAÇÃO INTERNET: 23/09/2022

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº. 0139-02/22 - VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. CONTA CORRENTE FISCAL. MANUTENÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO DO CRÉDITO LANÇADO. DECADÊNCIA. A redação contida no artigo 23 da Lei Complementar 87/96, absorvida pelo artigo 31 da Lei 7.014/96, fala em “*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. Parecer exarado pela PGE/PROFIS, esclarece sobre esta questão, firmando posição de que a utilização do crédito fiscal pela empresa autuada 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. 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 artigo 31 da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de março de 2019 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 6.067.259,47, pela constatação da seguinte infração:

**Infração 01. 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, nos meses de janeiro a junho, outubro a dezembro de 2016 e janeiro a dezembro de 2017.

Consta a seguinte informação do autuante: “*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.*

*Ficou comprovado que a sociedade empresária contribuinte promoveu a acumulação de crédito fiscal do ICMS sem uso regulamentar relativo a período de apuração excedente a 5 (cinco) anos, o que caracteriza infração ao disposto no artigo 23, § Único da LC nº 87/96 e Art. 31, § Único da Lei Estadual nº 7.014/96.*

*Corrobora o entendimento o Acórdão JJF nº 0183-01/18 e Parecer PGE/PROFIS constante do processo PGE nº 20146517000 (PAF nº 3002010010133).*

*Fundamenta o lançamento o demonstrativo Anexo I, que evidencia a apuração mensal de ICMS dos 2 (dois) exercícios sob análise e dos 5 (cinco) exercícios anteriores ao período auditado*

constante da Escrituração Fiscal Digital - EFD do Estabelecimento autuado, juntamente com o demonstrativo da auditoria do estorno de crédito devido nela fundamentado, integrando o Auto de Infração em todos os seus termos.

Instrui o lançamento os demonstrativos das apurações mensais do ICMS dos dois exercícios sob análise (2016 e 2017) juntamente com os demonstrativos das apurações mensais dos cinco exercícios anteriores (2011 a 2015), todos constantes da sua Escrituração Fiscal Digital – EFD apresentada à SEFAZ/BAHIA.

Fica o estabelecimento INTIMADO a estornar os valores dos créditos fiscais objeto do presente lançamento do Registro E-110 da sua Escrituração Fiscal Digital – EFD". (Mantida a grafia original).

A empresa autuada, por seus advogados, constituídos nos termos dos documentos de fls. 170 a 172, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 110 a 139, onde, após resumir os termos da acusação, esclarece, de pronto, que não houve implicação fiscal nenhuma contra a validade do crédito devidamente escriturado ao tempo da entrada das mercadorias, atendo-se a Fiscalização tão somente à questão da ausência de estorno do crédito após cinco anos de sua escrituração, "sem o correspondente aproveitamento financeiro realizado através da compensação com débitos".

Garante também não se estar em face de nenhuma das situações nas quais a legislação do Estado da Bahia vede o aproveitamento do crédito, sendo suficiente que se confirme a afirmação pela leitura do artigo 310 do RICMS/BA reproduzido.

Menos ainda se poderia enquadrar a situação nas previsões do parágrafo único desse mesmo artigo, a tentar classificar os créditos como normais ou não normais, a se extrair tratamento diferenciado para aqueles e estes, impondo tratamento não previsto na lei (como quis o Acórdão JJF 0183-01/18 trazido como fundamento da autuação), conforme transcreve.

Registra que a situação em que se encontra é denominada pela própria legislação do Estado da Bahia como de "saldo credor acumulado", conforme artigo 26, § 4º, inciso III, da Lei 7.014/96, transrito, juntamente com o artigo 276 do RICMS/12.

Assim, em consonância com os referidos dispositivos, sustenta vir apurando o ICMS pelo regime de conta corrente, mês a mês, escriturando devidamente seus créditos, conforme a entrada de mercadorias em seu estabelecimento, compensando-os com débitos decorrentes de saídas tributáveis em sua escrita fiscal; transportando-os para o mês seguinte o saldo credor resultante.

Informa que, não obstante, na apuração mensal do ICMS as saídas não tributáveis superam as tributadas, de modo que vem apurando saldo credor, nos termos do artigo 25, III da Lei Estadual 7.014/96 do Estado da Bahia (copiado), transportando a diferença para o período seguinte em consonância com o artigo 24, III da Lei Complementar 87/96.

Reputa tal construção importante para que se compreenda que a autuação, de fato, está errada, sendo nítido o equívoco da premissa "sem repercussão na obrigação tributária principal" dado que há sim repercussão na obrigação fiscal, na medida em que tenha havido compensação de débitos com os créditos.

Apresenta quadro 1, que demonstra ter havido lançamentos a débito discriminados na coluna "DEbTotalMensal", compensados com os "CredTotalMensal", sendo, portanto, sem influência, impertinente e equivocada a missiva de que não tenha havido impacto financeiro e de que os débitos não tenham sido suficientes para absorver a totalidade dos créditos. É fato, houve compensação na exata sistemática de apuração do imposto (créditos e débitos).

Ressalta ser isso importante que se compreenda desde já, dada a construção que se fará adiante com suporte em jurisprudência mansa do Superior Tribunal de Justiça, além de que, não é verdadeiro afirmar que não tenha havido repercussão financeira, na medida em que se tenha demonstrado que compensação houve, em que pese não ter consumido todo o saldo credor, o que

ademas é impertinente, dado a legislação assegurar o transporte de saldos credores para períodos posteriores.

Percebe que o lançamento trata a questão por saldos, sem segregação do que eventualmente tenha ingressado em determinado mês, fazendo incluir em uma mesma situação créditos que, a se admitir, por argumentação apenas, que fosse válido o argumento fiscal de decadência, não estavam incluídos no período supostamente caduco. Veja na mesma planilha (Quadro 1 mencionado).

Considera comprovada essa afirmação com a análise do Quadro 2 no qual a fiscalização transporta o saldo pretensamente caduco (R\$ 28.299.157,60) para compensação com o resultado corrente de janeiro de 2016, no qual se incluíam débitos e créditos não caducos relativos àquele mês de 2016.

Sustenta ser importante que se compreenda esse aspecto, dado que, tratando-se de sistemática sujeita à apuração mensal de compensação entre créditos e débitos, não há como se construir, digo, eleger critério nenhum que autorizasse concluir “caducidade” de créditos legítimos lançados a tempo e modo quando da entrada das mercadorias no estabelecimento do contribuinte.

Essencialmente, o que se quer ressaltar é que o critério assumido para o lançamento revela a mais absoluta impossibilidade de se admitir como caducos créditos que “não tenham imposto impacto financeiro” (sic), pois, substancialmente, os créditos foram regularmente lançados na escrita e compuseram o saldo credor do período, impossibilitando que sejam identificadas de forma individualizada as entradas mais antigas e que compuseram os créditos compensados no período. O que se transfere para o período seguinte é o saldo credor. Erro essencial de conceito por parte da fiscalização, conclui.

Considera isso também ser crucial de se compreender pois, ao tratar de saldos e não propriamente as entradas isoladamente consideradas, ante a impossibilidade de fazê-lo, afasta qualquer pretensão de se enquadrar a situação na capitulação legal da multa por créditos indevidos e que não tenham sido estornados; pois indevidos não eram, os créditos, ao tempo em que lançados na escrita fiscal por ocasião da entrada das mercadorias no estabelecimento da Impugnante, e não havia (como não há) determinação de estorno.

Inconcebível, portanto, que tenham se tornado indevidos, até mesmo por não ser possível identificar qual deles teria se tornado indevido, na medida em que tenham composto os saldos transportados; a par de que a consideração de ser indevido não se faz a posteriori, mas ao tempo da entrada ou, melhor, segundo as condições existentes ao tempo das entradas das mercadorias.

Entende deva ser considerado o fato de que em nenhum dos meses o transporte dos saldos credores resultou em não recolhimento do imposto. A bem da verdade, e em prol da boa-fé, em dois dos meses teria havido o efeito, a comprovar a existência de compensação e efeito financeiro em todo o período ao longo do qual se teria constituído o “crédito caduco”.

Chama atenção para os Quadros 1, 2 e 3 que reproduz.

Vê que nessa linha, a presente autuação foi lavrada para exigência exclusiva de multa de 60% sobre o crédito de ICMS, o qual deveria, supostamente, ter sido estornado, eis que atingido pela decadência (sic), na medida em que permaneceu em sua escrita fiscal por mais de cinco anos sem que tenha sido objeto de compensação.

Percebe que a autuação cobra multa pelo estorno e intima a estornar, sem efetuar, ela própria, a glosa do crédito acumulado. Não ousa, por assim dizer, a avançar sobre o que reconhecidamente não lhe é autorizado por absoluta falta de previsão legal.

Sustenta ter a Fiscalização fundamentado a autuação no artigo 31, parágrafo único, da Lei Estadual 7.014/96 (reproduzido), reprodução *ipsis literis* do artigo 23, parágrafo único da Lei Complementar 87/96, pautando seu entendimento na interpretação dada aos referidos dispositivos no Parecer PGE/PROFIS constante do Processo PGE nº 20146517000

Registra que no entender da Fiscalização, a expressão “utilizar o crédito” constante do referido artigo correspondente a aproveitá-lo financeiramente, através da compensação com débitos, e não apenas a escriturá-lo; de modo que, pautado em interpretação igualmente equivocada do parecer da PGE, “o direito ao crédito” mencionado no *caput* do mesmo dispositivo, diz respeito ao exercício da efetiva compensação.

Ou seja, o objeto da presente autuação diz respeito à interpretação a ser dada ao termo “utilizar”, se deve ser interpretada como se fizesse referência à escrituração do crédito, ou à sua efetiva compensação com débitos relativos a saídas tributadas promovidas pela empresa.

Indica que o Parecer da Procuradoria responde a três quesitos formulados pelo CONSEF, a saber:

“1. *O exercício do direito à 'utilização do crédito fiscal, previsto no parágrafo único do art. 31 da Lei 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 outra 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 dos créditos (acumulados ao longo dos meses do ano de 2000), em novembro/2013 (data da lavratura do presente AI), relativo a saídas não tributáveis ocorridas ao longo dos exercícios de 2000 a 2004?“.*

Reproduz as conclusões do Parecer da PGE/PROFIS.

Quanto à interpretação a ser dada ao artigo 31 da lei baiana (primeiro quesito):

*A sinônima do vocábulo “utilizar”, como sendo “fazer uso, dar finalidade, empregar, extrair utilidade, etc.” levaria à conclusão de que a lei quis referir-se a “aproveitamento mesmo do crédito, e não só sua escrituração, que tendo o sentido de registro, não logra, por si só, conferir ao crédito uso ou emprego algum”;*

*A “clareza solar” com que se manifestou o legislador, por interpretação “ofuscante” do *caput* do artigo com o seu parágrafo único dá a compreender que “o direito ao crédito, para efeito de compensação” (*caput*) “extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal”;*

A referência do *caput* a “nos prazos e condições estabelecidos na legislação” remeteria a regulamentação da escrituração à legislação externa, do que se concluiria que a referência temporal do parágrafo não se direciona à escrituração;

Considera, quanto à inexistência de regra determinante do estorno, em suma, a conclusão do parecer de uma superficialidade e singeleza indiscreta. Parte da premissa de que, como a obrigação acessória não cria direitos e deveres, a regra de estorno não seria obrigatória, dado que, se o crédito é indevido, a regra de estorno é implícita! Um viés destorcido, sem dúvida nenhuma, a ser pronta e inevitavelmente rechaçado, a mais por representar uma subversão completa de toda a Teoria de Direito Tributário até aqui construída, como se se permitissem regras restritivas de direitos e exigências contra o contribuinte a partir de ilações e pela criação das regras positivas a partir de negativas e lacunas impositivas.

As conclusões do Parecer, após uma tentativa retórica e desesperada de lhe dar sustentação, são as seguintes (grifos constantes do original), aponta:

*Feitas tais ponderações, cumpre responder especificamente, a indagação formulada pelo CONSEF. Diga-se, pois: como já enunciado linhas atrás, pensamos 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 uma 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.*

E relativamente à possibilidade de se exigir o estorno em período distante do efetivo aproveitamento, a missiva restringe-se à conclusão de que a questão não tem pertinência, a partir

de que respondido o item anterior, pois:

*“(...) o Autuado não está sendo autuado por não ter estornado créditos, mas sim cobrado pelo recolhimento tributário a menos, decorrente da utilização de créditos em desconformidade com a norma legal”.*

Ou seja, se a regra de estorno é implícita, não importa que não tenha sido estornado, mas sim que o crédito já não podia ser aproveitado. Guarda, assim coerência; coerência no equívoco, pois constitui eloquente sofisma, dado ter partido de premissa equivocada e inaceitável, finaliza.

Posto o lançamento, entretanto, não há outra saída a não ser sobre ele debruçar-se e combatê-lo, ao tempo em que se desconstrói a aleivosia criada com o Parecer, quando trazido para o presente caso, assegura.

De pronto, ressalta que o entendimento proferido no referido Parecer PGE/PROFIS, ainda que por argumento fosse aceito como correto, não é aplicável ao presente caso, na medida em que trata de créditos decorrentes da aquisição de bens do ativo permanente, os quais possuem tratamento diferenciado na legislação.

Isso porque, para as hipóteses de escrituração de créditos fiscais decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado, há previsão expressa no inciso VII, § 6º do artigo 29 da Lei 7.014/96, bem como no inciso VII, § 6º do artigo 20 da Lei Complementar 87/96, no sentido de que os mesmos devem ser cancelados quando não forem utilizados em até quarenta e oito meses após a entrada dos bens no estabelecimento, na forma reproduzida.

Ou seja, todas as respostas e conclusões advindas do referido parecer dizem respeito ao tratamento específico dado aos créditos decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado, os quais, por sua vez, não são objeto da presente autuação. Tal informação pode ser claramente constatada no excerto do Parecer, como se vê:

*“E isto, note-se, não representa nada de extraordinário em se tratando da lei em questão, que em outros dispositivos traz regras que igualmente limitam ou condicionam a utilização de créditos, a exemplo da daquela prevista no seu art. 29, § 6º, VIII – que poderia, inclusive, ter também fundamentado a autuação, já que referente aos créditos decorrentes da aquisição bens do ativo permanente e mencionado no Parecer DITRI de fls. 32/37 –, que estabelece o cancelamento, ao cabo de 04 anos, do saldo remanescente de crédito não aproveitado”.*

Se no caso analisado no Parecer estivesse equivocada a fiscalização, o mais temerário é que a representação fiscal tenha pretendido dar guarida à manutenção de lançamento com suporte legal reconhecidamente errado (reconhecido no próprio Parecer). Eventualmente a exigência tivesse suporte na determinação legal expressa de estorno quando superado o quadragésimo oitavo mês, sendo completamente despicienda a construção retórica para concluir que haveria regra implícita de estorno em outro dispositivo, explica.

De qualquer forma, há dois aspectos que afastam, de pronto, a aplicação do parecer PGE/PROFIS ao presente caso, uma vez que o mesmo trata de situação em que créditos de imposto foram registrados ao tempo da aquisição de ativo permanente, situação, à evidência, diversa da descrita nestes autos; e, reconhece que *“(...) o Autuado não está sendo autuado por não ter estornado créditos, mas sim cobrado pelo recolhimento tributário a menos, decorrente da utilização de créditos em desconformidade com a norma legal”*.

Se é assim, também não se aplica o Parecer ao presente caso, pois já se demonstrou que em apenas dois meses o transporte de saldos credores importou em falta de recolhimento do imposto (Quadro 3 acima), arremata.

Assim, considera clara a inaplicabilidade do entendimento exteriorizado no Parecer PGE/PROFIS constante do Processo PGE nº 20146517000, utilizado como suporte do lançamento em comento e, consequentemente, do Acórdão JJF nº 0183-01/18, no qual o referido Parecer também foi adotado.

Pautar-se exclusivamente no artigo 31, parágrafo único da Lei do Estado da Bahia, ou no artigo 23 da Lei Complementar 87/96, do qual a norma da Bahia é reprodução, revela uma visão muito restrita, turva e, consequentemente, equivocada da sistemática do imposto, expõe.

Reputa serem insuficientes os métodos de interpretação literal e gramatical, insuflados por uma retórica que peca pela falta do essencial: a visão sistêmica. É que a norma não se restringe ao quanto está escrito no artigo 31 da Lei do Estado da Bahia e artigo 23 da Lei Nacional, mas deve ser construída a partir da integração das diversas previsões atinentes a um mesmo tema.

Nessa linha, a interpretação mais cuidadosa não permitiria ao intérprete furtar-se, até mesmo, ou no mínimo, por estar na sequência do dispositivo, à integração entre os artigos 23 e 24 da Lei Complementar 87, copiada.

Observa carecer de substância, portanto, a interpretação que se dá por satisfeita pela literalidade e se socorre de sinônimas quando era imperativo integrar as previsões legais para construção da regra de incidência, que não é estranha ao Estado da Bahia, dado estar reproduzida, a disciplina dos artigos 23 e 24 da Lei Complementar, nos artigos 25 e 26 da Lei 7.104/96, transcritos.

Tem como compreensível que o artigo 23, parágrafo único tenha limitado a utilização do crédito ao período de cinco anos da emissão do documento fiscal; pois uma vez escriturado, comporá o conjunto de créditos levados à compensação com débitos do imposto, transportando-se para o período seguinte “*o montante dos créditos superar os dos débitos*” (artigo 24, III da Lei Complementar 87). Por isso que não se admitiria a compensação de crédito cujo documento não estivesse devidamente escriturado, sendo necessário compreender que, no caso, trata-se de direito cujo exercício tem forma prescrita específica.

Daí ser insuficiente fiar-se em brocados “a lei não contém palavras inúteis”, para defender que, se quisesse o legislador teria dito “*direito de escriturar o crédito*”, e não “*direito de utilizar*”. A assertiva se esquece da necessária interpretação sistemática para compreender que o regime de compensações entre débitos e créditos de imposto pressupõe a realização de operação continuada, na medida em que o imposto que se paga em determinada fase da cadeia antecipa parcela do todo incidente ao longo da cadeia produtiva e comercial.

Menciona que Acórdão JJF 0183-01/18, tomado também como suporte do lançamento, poderia ser perfeitamente adotado como paradigma de defesa do contribuinte, nele destacando o voto vencido, copiado em trechos e que teria trazido exemplar condução de fundamentação que se afivelava à situação em questão.

Aduz representar a pretensão fiscal lançada com suporte no Parecer sob comento uma inovação declaradamente contrária à própria previsão regulamentar do Estado. Se no regulamento anterior era literal a aplicação do quinquênio para a escrituração da nota de entrada e apropriação do crédito (artigo 93 do RICMS/97), no atual RICMS/BA, já afeito à realidade da escrituração eletrônica, o artigo 314 compreende “utilização” como “escrituração” e, “escrituração” como direito de utilização, na forma de tais dispositivos reproduzidos.

Pontua que a escrituração do crédito fiscal deverá ser efetuada pelo contribuinte no mês subsequente em que se verificar a entrada da mercadoria, ou em que se verificar o direito à utilização (artigo 314 do RICMS/BA). O direito à utilização tem prazo de cinco anos para o seu exercício (Lei 7014, artigo 31); a escrituração, portanto, deve ser feita nos cinco anos posteriores à emissão do documento. Na regulamentação atual, como na anterior, é evidente que o aproveitamento (ou utilização, como queira) se dá com a escrituração.

Nesse sentido, traz o entendimento da doutrina pátria, representada por ensinamento de Christine Mendonça.

Assim, os contribuintes realizam o conhecido “débito x crédito”, abatendo do montante do imposto devido o valor pago por estes em etapas anteriores, em suas compras de bens ou serviços já tributados pelo imposto. Ou seja, o crédito do ICMS advém do direito de abater das respectivas saídas tributadas, o imposto pago na aquisição de produtos e serviços, demonstra.

Considerando a sistemática da apuração do ICMS, a qual deve ser realizada de acordo com o princípio da não-cumulatividade que foi operacionalizado pela Lei Complementar 87/96, através

do regime de compensação do imposto, tem que o direito creditório é renovado mês a mês, através do confronto da conta corrente fiscal de créditos e débitos, na qual o saldo, se devedor, é pago, e credor, transferido para aproveitamento no período ou nos períodos seguintes.

Essa situação fica evidente no presente caso, frisa, pois, como se adiantou, é impossível identificar a entrada isolada que tenha sido anterior a cinco anos, na medida em que o conjunto dos créditos foi utilizado para compensar débitos correntes em cada um dos meses, como evidenciado nos Quadros 1, 2 e 3 já apresentados, transcritos e elaborados a partir da planilha da própria fiscalização. Como também é impossível identificar qual das entradas foi levada à compensação no período de modo que não se sujeitasse à discussão da decadência.

Traz à baila, entendimento do STJ que já se pronunciou – a pretexto de interpretar o artigo 23, Parágrafo único da Lei Complementar 87 –, no sentido de que “*o direito de crédito, de acordo com as operações efetuadas pelo contribuinte, renova-se mês a mês*” (AgRg nos EDcl no RESP 1380204/SP, Relator Ministro Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 04/08/2015, DJe 22/10/2015), cuja Ementa copia e destaca o voto do relator.

Observa, ainda, que o precedente menciona expressamente que tal interpretação decorre justamente da análise do artigo 23 e parágrafo único da Lei Complementar 87/96, do qual o artigo 31 da Lei Estadual 7.014/96 é originário.

Destaca, ainda, que no âmbito da jurisprudência estadual, há precedente importante a direcionar a discussão. Nos autos da Apelação Cível n.º 1057048-08.2018.8.26.0053, a Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao negar provimento à apelação do contribuinte, o fez justamente porque já se excedera ao prazo de cinco anos para a apropriação do crédito, e no caso, não se tratava de estorno de crédito, mas de crédito não escriturado nos cinco anos, e que ainda assim o contribuinte pretendeu o impor ao fisco um direito de apropriação do crédito, de acordo com trecho transcreto.

O Tribunal de Justiça de São Paulo, como se vê, firmou o prazo de decadência para assumir como termo final do quinquênio a escrituração, tomando “utilização” por apropriação do crédito.

Deste modo, aplicando-se as premissas à questão posta em debate, verifica que, caso o crédito corretamente escriturado permaneça na escrita fiscal do contribuinte sem ser compensado no prazo quinquenal, por não ter havido saídas tributáveis suficientes para exaurir seus créditos, não há como atribuir ao contribuinte qualquer inércia que justifique a extinção do seu direito creditório.

Assim, tendo tomado todas as medidas que estavam ao seu alcance para o exercício pleno do seu direito de compensar créditos relativos a operações anteriores com débitos decorrentes de saídas por ela promovidas, não pode ser penalizada pela regra de decadência em exame, entende.

Daí decorre que a determinação constante do parágrafo único do artigo 23 da Lei Complementar 87/1996, bem como do artigo 31, parágrafo único, da Lei Estadual 7.014/96 só pode ser interpretada como prazo para apropriação (registro) dos créditos na escrita fiscal, mas jamais para a efetiva compensação do crédito, o que, em verdade, independe da sua vontade, explícita.

Se por quaisquer razões, operacionais ou tributárias, não teve a oportunidade de compensar a totalidade de seus créditos devidamente escriturados, 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, posto que adotou todas as providências necessárias ao exercício dos seus direitos e prerrogativas.

Traz, mais uma vez, entendimento da doutrina pátria, em trecho reproduzido de Roque Carrazza.

Expõe que o raciocínio lógico adotado pela Fiscalização implica em requerer que proceda à escrituração tão somente de créditos que correspondam exatamente aos débitos gerados no futuro em decorrência de saídas tributadas. Ou seja, tal entendimento não é razoável, e foge completamente do sistema de apuração do ICMS.

Registra que se aplicando a pretensão de estorno da Fiscalização às previsões do RICMS/BA, somente poderia escriturar seus créditos se e quando vislumbrasse situação de débitos suficientes para absorverem os créditos, o que é, na prática, uma infração ao próprio RICMS/BA, que impõe seja a nota escriturada em cinco anos – ou multa o contribuinte por falta de escrituração.

Menciona que, na prática, não há como fazer um controle de qual parte do crédito devidamente escriturado pela Impugnante teria sido extinto pela decadência, pela não compensação na escrita fiscal dentro do prazo de cinco anos, contados da data da emissão das notas fiscais, na medida em que, conforme adrede mencionado, a apuração do imposto é mensal e se faz por saldos, a par de que houve, no período compensação de créditos com débitos do imposto.

Ou seja, absolutamente inadmissível que a Fiscalização lhe imponha a perda do direito à fruição de crédito fiscal devidamente escriturado, em razão da suposta não utilização do mesmo em determinado período de tempo, na medida em que o saldo credor é renovado mês a mês. Não há como identificar o crédito que foi ou não utilizado, a apuração mensal renova o saldo credor, conclui.

Assim, diferentemente do entendimento firmado no Parecer PGE/PROFIS constante do Processo PGE nº 20146517000 (PAF nº 3002010010133), o termo “utilizar” do artigo 31, parágrafo único, da Lei 7.014/96 diz respeito ao lançamento escritural dos créditos nos livros fiscais próprios de apuração do imposto e não ao aproveitamento financeiro em si, ou seja, à efetiva compensação dos créditos com débitos fiscais.

A propósito, transcreve entendimento da doutrina acerca do tema, representada por escólio de André Mendes Moreira e Aroldo Gomes de Matos.

Diz restar claro que o limite temporal previsto nos artigo 31, parágrafo único da Lei Estadual 7.014/96, o qual é reprodução do artigo 23, parágrafo único da Lei Complementar 87/96 (prazo decadencial de cinco anos) diz respeito ao lapso a ser observado para apropriação e escrituração dos créditos na sua escrita fiscal, não havendo que se falar em extinção, por decadência, do seu direito de compensar o seu saldo credor com eventuais débitos, de modo que não há que se falar em estorno dos créditos não compensados, após o transcurso do prazo de cinco anos de sua escrituração.

Lembra ter a Fiscalização lavrado o Auto de Infração para exigência de multa de 60% incidente sobre o crédito que deixou de ser estornado, intimando-a para proceder com o estorno dos créditos fiscais objeto do presente lançamento do registro E-110 da sua escrituração EFD, e para tanto, o fundamento legal utilizado para aplicação da referida multa foi o artigo 42, inciso VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, o qual reproduz.

Argumenta não haver previsão legal que determine estorno de créditos fiscais devidamente escriturados, mas que não tenham sido inteiramente compensados dentro do prazo de cinco anos, contados da data da emissão das notas fiscais ou da entrada das mercadorias no seu estabelecimento.

Ressalta que a Lei Estadual 7.014/96 (artigo 30, copiado), bem como o RICMS/BA (artigo 312, reproduzido), elencam as hipóteses em que o contribuinte deverá realizar o estorno do crédito fiscal escriturado. E não há dentre elas a hipótese dos presentes autos.

Firma não haver previsão legal sobre o estorno de créditos fiscais devidamente escriturados, não inteiramente compensados dentro do prazo de cinco anos, contados da data da emissão das notas fiscais ou da entrada das mercadorias no estabelecimento, e sendo assim, é de rigor a aplicação escorreita do artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional (copiado) para ressaltar que a cominação de penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas deve expressamente ser estabelecida em lei.

De outra forma, não há que se impor uma penalidade sem que a legislação a tenha previamente determinado como infração, ou que o ato sujeito ao lançamento não tenha se caracterizado como

infração, nos termos em que foi originariamente prevista.

No particular, há que se compreender qual o tipo efetivo, sem autorização de interpretação extensiva que autorize a Fiscalização a imputar penalidade a qualquer conduta da Impugnante, ainda que não expressamente ali descrita.

Assim, em não havendo previsão legal, não há que se culminar na penalidade ora exigida, sob pena se de rechaçar o Princípio da Legalidade constitucionalmente estabelecido nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Invoca a jurisprudência pátria, representada pela decisão do STJ no REsp nº 1.173.220/PA, Relator Ministro Humberto Martins, 2ª Turma, julgada em 07/10/2010 e publicada no DJe de 21/10/2010, cuja Ementa transcreve, para finalizar no sentido de ser imprescindível que, para que lhe seja imputada qualquer penalidade, o fato esteja expressamente tipificado como infração pela lei em regência, sob pena de se incorrer em erro de direito e, em não havendo conduta tipificada como ilícita, não há que se falar em sua exigência.

Colaciona doutrina de Cristiano Carvalho, em trecho transcrito.

Ressalta que a inobservância dos dispositivos implica, necessariamente, desmantelar por completo o princípio da Segurança Jurídica, expondo a risco todo o ordenamento jurídico pátrio, motivo pelo qual a presente Impugnação deverá ser provida para o fim de se reconhecer a improcedência do Auto de Infração em referência.

Além dos argumentos acima relatados, menciona que o entendimento proferido no Parecer PGE/PROFIS constante do Processo PGE nº 20146517000, relativo à necessidade de estorno do crédito fiscal demonstra uma compreensão extremamente distorcida acerca da matéria. A fim de elucidar tal alegação, reproduz excertos do referido Parecer:

*Diz-se isso para ilustrar que, se uma norma, como a do parágrafo único do art. 31 da Lei nº 7.104/96, predica que a utilização de determinado crédito é incabível, isso é o bastante para tomá-lo indevido, desimportando se o respectivo estorno foi ou não realizado, ou mesmo se há imposição normativa expressa neste sentido.*

*Até porque, perceba-se, dispositivos legais de tal jaez, que estabelecer a invalidade de créditos, embutem, como consequente lógico e natural, um comando implícito de estorno, que não precisaria, sequer, estar escrito, visto que, uma vez indevido o crédito, outra não poderia ser a consequência.*

*No entanto, reitere-se, ainda que não efetuado o competente estorno, o crédito continuaria a ser indevido, mas ao contrário, é o fato de ser crédito indevido que toma o estorno impositivo. Este, porém, acaso não realizado, não tem o poder de convalidar o crédito irregularmente mantido na escrita, convertendo-o em crédito válido.*

Arremata que, da conclusão de o crédito ter se tornado indevido (por decadência) não pode derivar uma regra positiva e determinante de estorno, até mesmo porque, ao tempo da escrituração, a qual foi realizada dentro do prazo de cinco anos da emissão das Notas Fiscais, o aproveitamento era legítimo.

Há, na pretensão fiscal, assim, efeitos de duas ordens, aponta:

- Imposição de efeitos retroativos do comando de estorno, na medida em que se impõe estorno de créditos legítimos ao tempo de sua apropriação, mas que aos olhos do fisco teriam se tornado, posteriormente, não aproveitáveis;
- Ilação de existência, validade e eficácia de regra restritiva de direitos a partir de uma pretensa lacuna sancionatória, extraída de interpretação questionável;

Reconhecimento de que, se se admite que a regra de estorno é implícita, o é por não ser explícita, por não existir regra positiva explícita de determinação de estorno. O que pode parecer um simples jogo de palavras, mas compreensível pelos que militam com o Direito e o tem como ferramenta mínima de segurança jurídica e estabilização social, e no que diz ao agente público, como mantenedor da moralidade administrativa (particularmente no que diz respeito ao trato

com o administrado, no mínimo como forma de manutenção da legitimidade da administração). Percebe, aqui, que esse é um argumento que encadeia com a questão tratada no tópico anterior, na medida em que o próprio RICMS/BA prevê que a escrituração deve ser feita com a entrada da mercadoria, em seu artigo 314.

Ou seja, é de se observar que não há determinação de estorno de créditos supostamente extintos por decadência, tampouco há suporte jurídico a criação de uma regra por suposta dedução lógica, pois não há lógica em concluir que o crédito regularmente escriturado tenha sido extinto por decadência e, a partir de então, derivar uma regra de estorno, como decorrente de uma previsão anterior de não ser possível o aproveitamento (visto que ao tempo da escrituração o crédito era legítimo).

Por fim, constata que, não obstante as questões fáticas e de direito relativas à suposta extinção do direito à fruição de crédito fiscal em razão da não utilização em determinado período de tempo, a suposta falta de estorno do crédito em questão, não implicou em dano ao Erário do Estado da Bahia, hipótese em que a cobrança da multa não merece subsistir, por não guardar nenhuma relação de proporcionalidade e razoabilidade com a realidade dos fatos.

Além disso, garante que em momento algum agiu com má-fé, tendo escriturados seus créditos fiscais de acordo com as determinações legais, o que não foi objeto de questionamento na presente autuação, invocando, neste sentido, o artigo 158 do RPAF/99, devidamente reproduzido.

Deste modo, além as razões acima demonstradas, a presente autuação também deve ser cancelada com base no referido dispositivo, em observância ao princípio da boa-fé.

Observando não discutir a ilegalidade e nem constitucionalidade do artigo 102, II e §§ da “Lei 3.965/81” (COTEB) copiado em seus termos, e sim, discutir única e exclusivamente não ser possível calcular juros moratórios sobre a multa lançada por inequívoca não ocorrência de sua hipótese.

Aduz que a teor do inciso II do § 2º, portanto, os juros são devidos a partir do trigésimo dia de atraso no recolhimento do débito reclamado em lançamento de ofício. Ou seja, passados sessenta dias do pagamento ou defesa do Auto de Infração, inicia-se a contagem do período em atraso, sendo a partir do trigésimo dia de atraso, portanto, que iniciaria a incorrer a cobrança dos juros.

Não, contudo, como quis a fiscalização, a cobrar encargos moratórios desde o vencimento de cada um dos valores glosados nos meses considerados caducos, impondo, desse modo efeito retroativo à aplicação dos §§ 2º e 3º do artigo 102 da “Lei 3.985/81”.

Não há, como se percebe, autorização para cobrança de SELIC sobre multa a partir de período anterior à lavratura do Auto de Infração.

Sendo assim, postula devam ser excluídos os valores relativos a juros incidentes sobre a multa punitiva cobrada sobre cada uma das competências inseridas na lavratura do Auto de Infração.

Finaliza, requerendo seja totalmente provida a presente impugnação, a fim de cancelar integralmente o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração, seja por não terem sido atingidos pela decadência os créditos regularmente registrados na sua escrita fiscal, relativos ao período incorrido anteriormente a janeiro de 2011 (quinto ano anterior a janeiro de 2016), e nem mesmo os incorridos a partir de então até dezembro de 2012 (quinto ano anterior a 2017), além de não haver previsão legal para cobrança de multa sobre valores para os quais não havia (como não há) determinação de serem estornados, ainda que tenham sido considerados caducos.

Solicita, igualmente a relevação da multa, nos termos do artigo 158 do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia.

Requer ainda que, subsidiariamente, na hipótese de se considerar ter havido decadência, que os juros, ao menos, sejam considerados incorridos tão somente após o nonagésimo dia da lavratura do Auto de Infração.

Protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos, bem como pela produção de qualquer instrumento de prova que se façam necessários para a comprovação de seu direito.

Informação fiscal prestada pelo autuante e constante às fls. 180 a 213, após resumir a autuação e os termos defensivos, esclarece que estes não merecem prosperar.

Diz que para situar bem a demanda objeto do presente lançamento é fundamental distinguir dois aspectos qualificadores do crédito fiscal do ICMS. Não porque tal distinção vá conduzir o intérprete a concluir pela existência da decadência aqui afirmada numa hipótese e na outra não, ao contrário, a incidência jurídica da decadência do crédito fiscal do ICMS conforme aplicada no presente lançamento é uma só.

Aponta que o fator distintivo a merecer destaque diz respeito apenas a aspectos práticos diferenciais que impedem que ela ocorra numa hipótese e propicia que se manifeste na outra, o que leva a prosperar interpretações equivocadas da regra jurídica aplicável, a ponto de se inventar um sentido completamente atípico para a expressão linguística utilizada pelo legislador para caracterizá-la, como se ele estivesse sob efeito lisérgico quando a estabeleceu.

Enumera, a seguir, os aspectos diferenciadores de que nos fala a legislação do ICMS do Estado da Bahia:

Créditos fiscais ditos normais, que os estabelecimentos contribuintes mensalmente registram e utilizam para compensar com débitos fiscais ínsitos à sua atividade econômica geradora da obrigação de pagar o ICMS, sem que para isso demandem qualquer autorização do fisco, sendo tais créditos rapidamente absorvidos a cada mês por débitos gerados pela tributação das operações de saída, sendo difícil, senão impossível, imaginar a hipótese que ainda remanesçam na escrituração fiscal após o transcurso do prazo de cinco anos da emissão do documento fiscal que lhe dá suporte, sendo preciso sonegar absurdamente para conseguir tal proeza, vez que aqui o princípio da não cumulatividade opera com sua máxima eficiência e desenvoltura, como deve ser afinal a dinâmica da atividade econômica, não sendo esta a hipótese dos autos (artigo 26, *caput*, da Lei 7.014/96, combinado com os artigos 305 a 315 do RICMS/BA);

Outro aspecto para o qual chama atenção seriam os créditos fiscais acumulados, surgidos na sistemática do ICMS adotada no Brasil, tendo por causa hipóteses de exonerações de débitos fiscais concedidas no meio da cadeia econômica e com previsão expressa de manutenção de crédito. Para tais hipóteses de créditos fiscais não há a via rápida de absorção com débitos fiscais mensais, uma vez inexistentes débitos fiscais mensais a absorvê-los, havendo uma tendência de acumulação a reclamar a previsão de hipóteses especiais de compensação, que na maioria das vezes requer a ação homologatória e autorizativa do fisco antes da sua consumação.

Explicita que créditos fiscais com esta característica podem sofrer os efeitos da decadência quinquenal a reclamar estorno, mesmo que escriturados regularmente, caso seu detentor não observe diligentemente neste prazo decadencial suas possibilidades de absorção, a reclamar, em geral, petições de homologação e autorizações especiais de uso, sendo isso que se cogita aqui. (artigo 26 da Lei 7.014/96, combinado com os artigos 316 e 317 do RICMS/12).

Indica outro equívoco em que incide a defesa, estribada em doutrina insipiente, ao considerar o crédito fiscal um direito absoluto e incondicionável juridicamente. Ora, desde sua concepção constitucional, o crédito fiscal do ICMS é nitidamente condicionável, tanto no seu aspecto temporal quanto em outros, pela legislação infraconstitucional. Invoca e reproduz o teor do artigo 155, § 2º, e incisos X e XII, da Constituição Federal.

Aduz ser a razão fundamental da acumulação de crédito fiscal experimentado pelo estabelecimento autuado o fornecimento de insumos à indústria de celulose ao abrigo do instituto do diferimento, sendo esta a causa primordial da sua acumulação mensal de créditos fiscais do ICMS impedindo que os débitos fiscais mensais os absorvam por inteiro, o que determina uma tendência de crescimento contínuo do saldo credor acumulado.

Indica que cumprindo a determinação constitucional de disciplinar ou regular o direito ao crédito a Lei Complementar 87/96, estabelece diversas condicionantes entre as quais se observa as constantes dos seus artigos 20 e 21, culminando com o disposto no seu artigo 23 (copiado), cuja exegese é fundamental para o deslinde da presente demanda.

Salienta que tal norma foi encampada textualmente pela Lei Estadual 7.014/96, em seu artigo 31, parágrafo único.

Deduz do texto normativo a existência clara de prazo para escrituração, remetendo sua determinação ou quantificação à legislação tributária estadual e prazo para “utilização”, ou seja, para efetiva compensação, sob pena de decadência.

Menciona que a doutrina em que se louva a defesa diante da clareza da determinação legal, mas não se conformando com ela, advoga de forma criativa que a expressão “direito de utilizar” significa apenas “direito de escriturar”, ilação esta nem de longe dedutível do seu enunciado normativo.

Diante de tal inconveniência, e para não se submeter a ela, firma preferir dizer que o legislador simplesmente “errou” ao dizer “utilizar o crédito”, quando queria dizer simplesmente “lançar ou registrar” o crédito na escrituração fiscal. De acordo com tal “pedalada” jurídica uma vez escriturado o crédito fiscal dentro do prazo decadencial de cinco anos, o direito está consumado, materializado e o crédito utilizado, esclarece.

Após sua consumação, o manuseio do crédito diria respeito única e exclusivamente ao contribuinte, o que não importa em prazo extintivo de qualquer espécie. Seria, assim, um autêntico direito potestativo. Isso é um equívoco fundado no mais puro voluntarismo hermenêutico, arremata.

Fala serem raríssimos no sistema jurídico brasileiro os chamados direitos imprescritíveis (*lato sensu*), estando a maioria deles vinculada ao direito de ação e não ao direito material em si.

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

Os direitos da personalidade, como a vida, a honra, o nome, a liberdade, a intimidade, a própria imagem, as obras literárias, artísticas ou científicas etc., pois não se extinguem pelo seu não uso, nem seria possível impor prazos para sua aquisição ou defesa.

O estado da pessoa, como filiação, condição conjugal, cidadania, salvo os direitos patrimoniais dele decorrentes, como o reconhecimento da filiação para receber herança (Súmula 149 do STF);

Os referentes a bens públicos de qualquer natureza, que são imprescritíveis;

O direito de família no que concerne à questão inerente ao direito à pensão alimentícia, à vida conjugal, ao regime de bens;

As de exercício facultativo (ou potestativo), em que não existe direito violado, como as destinadas a extinguir o condomínio (ação de divisão ou de venda da coisa comum (Código Civil, artigo 1.320), a de pedir meação no muro vizinho (Código Civil, artigos 1.297 e 1.327), etc.;

A exceção de nulidade. Por exemplo, pelo artigo 1.860, parágrafo único, do Código Civil, é nulo o testamento feito por menor, com idade inferior a dezesseis anos, seja qual for o tempo decorrido da realização do ato até sua apresentação em juízo. Sempre será possível pleitear sua invalidade por meio da exceção de nulidade.

As pretensões de reaver bens confiados à guarda de outrem, a título de depósito, penhor ou mandato. O depositário, o credor pignoratício e o mandatário, não tendo posse com ânimo de dono, não podem alegar usucapião;

As que protegem o direito de propriedade, que é perpétuo (reivindicatória);

As destinadas a anular inscrição do nome empresarial feita com violação de lei ou do contrato (Código Civil, artigo 1.167);

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

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

Considera injustificada a doutrina que preconiza que o mero ato formal de escrituração, uma vez materializado, confere ao crédito fiscal o dom da eternidade. O ato de escrituração expressa apenas uma condição formal para compensação do crédito mas, não constitui a fonte material deste direito, cujo usufruto a lei condiciona ao prazo de cinco anos da data do documento fiscal que lhe dá suporte.

Consigna que tal doutrina nada tem de jurídica, sendo um reflexo do conservadorismo contábil que impregna certas visões ultrapassadas, como é exemplo a observada no voto vencido do Acórdão JJF 0183-01/18, encampada diligentemente como argumento defensivo.

Observa que a existência de crédito fiscal acumulado sem efetiva compensação por mais de cinco anos desde a emissão do documento fiscal que lhe dá suporte, depois dos quais sequer sua homologação pode ser operacionalizada, uma vez que cessa a competência do fisco para fazê-lo. Numa situação esdrúxula como esta caberia ao Fisco apenas homologar o saldo do crédito presente na escrituração fiscal, uma vez que não mais poderia investigar seu suporte documental, uma vez situado fora do espaço temporal dentro do qual o Fisco pode examinar.

Garante ser esta a hipótese que aqui se cogita. O estabelecimento autuado incidiu na decadência do seu crédito acumulado porque não adotou as medidas necessárias ao seu usufruto dentro do prazo legal determinado.

Destaca que o aspecto a merecer aclaramento é quanto aos termos utilizados na descrição do fato tributável e objeto de incompreensão por parte da defesa. Descreve no parágrafo primeiro da descrição da infração (texto básico codificado pela SEFAZ/BA), reproduzido.

Aponta que tal expressão não tem o significado que pretende a defesa, devendo ser compreendida apenas que nos meses a que se refere mesmo ocorrendo a glosa do crédito o saldo continua credor na escrituração fiscal, não sendo o caso de exigência do ICMS. Do ponto de vista estatal não houve repercussão financeira porque não houve imposto a recolher apesar da glosa. É neste contexto que a expressão éposta e deve ser compreendida.

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

Aponta ter este lançamento por base a boa hermenêutica da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE) sobre o tema, exposto no Parecer PGE/PROFIS exarado no processo PGE nº 20146517000 e Acórdão JJF 0183-01/18 (voto vencedor), por considerar corretos seus pressupostos jurídicos.

Não enxerga nos referidos atos decisórios os vitupérios doutrinários afirmados pela defesa. Às vezes o envolvimento excessivo com narrativas nos impede de perceber o óbvio. Evidentemente,

aqui não se trata de exigência do ICMS, conforme a hipótese analisada no Parecer/PGE, mas de “*multa formal*” pela não realização de estorno de crédito decaído, por entender, em linha com a referida manifestação que a invalidade do crédito fiscal envolve como consequente lógico natural um comando implícito de estorno que não precisa estar escrito, visto que, uma vez indevido o crédito, outra não poderia ser a consequência.

Considera outro argumento improcedente afirmar que os créditos fiscais uma vez registrados não podem mais ter sua data de ingresso na escrituração fiscal determinada para fins de estorno, restando apenas sua autopoiese mensal a repetir-se até o final dos tempos, nunca mais podendo ser alcançados pela foice decadencial, sendo que a técnica utilizada na elaboração do demonstrativo da Auditoria do Estorno de Crédito (fls. 07 a 09) já desautoriza tal afirmação.

Constata que ali, nitidamente, se vê que do valor de R\$ 28.299.157,60 informado na Escrituração Fiscal Digital (EFD) como crédito fiscal acumulado em 31/01/2016, apenas R\$ 23.698.352,77 se refere ao valor acumulado no quinquênio decadencial iniciado em 31/01/2011. Seu excedente R\$ 4.600.804,84 sofreu o efeito decadencial por se referir a período anterior. E assim nos demais meses. Apenas nos períodos de apuração 07, 08 e 09/2016 o crédito fiscal acumulado informado na EFD não excedeu a cinco anos de formação e, por isso mesmo, nada se exige de estorno nos referidos meses.

Observa ter a defesa compreendido pessimamente os números expostos, inclusive ao afirmar que o Fisco considerou caduco todo o crédito de R\$ 28.299.157,60, quando o que está consignado ali é que a decadência ceifou apenas R\$ 4.600.804,84, porque, repete, excedente do quinquênio legal.

Entende improcedentes também os argumentos quanto à relevação da multa e da não incidência de juros sobre a multa.

Conclui no sentido de que créditos fiscais acumulados do ICMS cuja origem seja superior a cinco anos da emissão do documento fiscal suporte não são homologáveis porque não podem mais se submeter ao crivo do Fisco. São, por conseguinte, não utilizáveis e intransferíveis, estando decaídos em face do disposto nos artigos 23, parágrafo único da Lei Complementar 87/96 e 31, parágrafo único da Lei Estadual 7.014/96, e devem, portanto, serem estornados.

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

Em 20/09/2019, diante da constatação da existência de Pareceres em sentido destoantes elaborados pela Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal, ora acolhendo a pretensão do Fisco, ora se posicionando a favor do contribuinte, bem como se tratando de tema novel, em que inexistia jurisprudência firme no sentido, e tendo em vista que em último caso, ante a eventual judicialização da discussão, caberia a PGE sustentar a sua tese nos Tribunais, esta Junta de Julgamento Fiscal decidiu, à unanimidade de seus membros, converter o feito em diligência dirigida à Procuradoria Geral do Estado (fls. 219 e 219-v), para emissão de Parecer jurídico sobre o tema, observando os seguintes questionamentos formulados:

- *O exercício ao direito de materialização do crédito fiscal contido no artigo 31, parágrafo único, da Lei 7.014/96 se realizaria com apenas a simples escrituração do crédito na escrituração fiscal do contribuinte, ou se exige que tal valor, após a sua escrituração venha a ser compensado com débitos fiscais no período de cinco anos?*
- *Comparando-se o teor do comando contido no artigo acima mencionado, em comparação ao artigo 42, inciso VII, alíneas “a” e “b”?*
- *Existiria outra regra legal específica na legislação, que imponha o estorno do crédito já escriturado, na hipótese de não ocorrer a sua compensação nos cinco anos posteriores à escrituração, além do mencionado artigo da Lei 7.014/96?*
- *Seria legalmente possível se exigir o estorno do crédito fiscal, em 2019 (data da constituição do crédito tributário), relativo a créditos escriturados em 2011 e não consumidos inteiramente?*

*Após a emissão do Parecer ora solicitado, deveria o órgão competente intimar o sujeito passivo a tomar conhecimento do mesmo, com concessão do prazo de dez dias para, querendo, se manifestar, e*

*independente de manifestação do contribuinte, deveria o feito retornar ao autuante, para o devido conhecimento e nova informação fiscal, se fosse o caso.*

Em atenção ao quanto determinado, a PGE, na pessoa do ilustre Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, exara o seu parecer às fls. 225 a 233-v, no qual, após tecer diversas considerações acerca do tema, conclui que a “utilização” a que alude o parágrafo único do artigo 31 da Lei 7.014/96, corresponde à compensação do crédito com débitos fiscais, e não à sua simples escrituração, e que o referido artigo 31, dado o seu teor normativo, já contém, implícita, uma ordem de estorno do crédito vencido.

A Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA, Dra. Paula Gonçalves Morris, à fl. 234, acolhe o Parecer referido, sem qualquer ressalva.

Foram os autos encaminhados em retorno ao órgão julgador.

Em 19 de outubro de 2021, o feito foi mais uma vez convertido em diligência (fls. 236 e 237), para que, diante da constatação que a diligência requerida em setembro de 2019 não foi integralmente cumprida, por não ter se dado a ciência do Parecer elaborado pela PGE/PROFIS à empresa autuada, conforme requerido, em atenção aos diversos princípios norteadores do processo administrativo fiscal, especialmente o da verdade material, amplo direito de defesa e do contraditório, converter o processo em nova diligência, dirigida à Inspetoria de origem, para adoção das seguintes providências:

- *Intimar o contribuinte autuado a tomar conhecimento do teor do Parecer elaborado pela PGE/PROFIS, mediante entrega de cópia do mesmo, com concessão do prazo de dez dias para se manifestar, desejando;*
- *Na hipótese de apresentação de manifestação por parte da empresa, os fólios deveriam ser encaminhados ao autuante para conhecimento e posicionamento.*

Cientificado tacitamente da diligência por meio do Domicílio Tributário Eletrônico em 15/03/2022, o contribuinte se manifestou às fls. 241 a 251, onde, após resumir os fatos, a base da autuação e os argumentos defensivos apresentados, constata ter a PGE no Parecer elaborado, praticamente repetido os argumentos apresentados no processo PGE 20146517000.

Garante que a posição ali adotada, em resposta aos questionamentos do órgão julgador, interpreta de forma equivocada a argumentação defensiva apresentada, quanto ao aproveitamento do crédito com débitos fiscais.

Reafirma não ter sido esta a argumentação apresentada, esclarecendo a mesma, no sentido de se realizar uma interpretação sistêmica de todos os dispositivos da versão sobre a mesma matéria, especialmente os artigos 25 e 26 da mesma Lei.

Pede *vénia* para criticar a resposta que tem como superficial da PGE quanto a intenção do legislador ao mencionar a expressão “utilizar”, uma vez não se estar aqui discutindo isoladamente o significado dos vocábulos “utilizar” e “escriturar”.

Ressalta que apesar das suas conclusões, o Parecer chega a utilizar a própria conclusão da defesa, ao expressar que o exercício da escrituração é ato condicionante a utilização do crédito, invocando o artigo 314 do RICMS/BA.

Aduz que o direito a utilização do crédito tem prazo de cinco anos para o seu exercício, e a escrituração, portanto, tem que ser feita nos cinco anos posteriores à emissão do documento fiscal, e na regulamentação atual, como na anterior, é evidente que o aproveitamento ou utilização, se dá com a escrituração, tendo sido este o entendimento da PGE, ainda que a conclusão adotada tenha sido em outro sentido.

Para a segunda questão posta na diligência, tece diversas considerações acerca da obrigação tributária e escrituração fiscal, observando que o autuante ao lavrar o Auto de Infração não fala em crédito de ICMS, mas em saldo credor acumulado do referido imposto.

A seguir, aborda a anulação do crédito relativo a operações anteriores oneradas pelo imposto, reproduzindo o teor do artigo 310 do RICMS, apontando que o raciocínio da PGE não tem relação

alguma com a previsão do estorno contida na Constituição Federal.

Sustenta não ter havido estorno de sua parte, nem haver previsão para tanto, além do que o crédito do ICMS aproveitado não é indevido, pois a base de cálculo para a aplicação da multa diz respeito ao saldo credor acumulado do ICMS oriundo do princípio da não cumulatividade, não sendo o estorno obrigação acessória, mas exigência de anulação de crédito anteriormente devido, conforme previsão Constitucional, não tendo a PGE respondido adequadamente a questão formulada.

Em relação ao terceiro questionamento, registra ter a PGE mais uma vez se equivocado, e confundido, desvirtuando o foco da presente demanda.

Destaca que o estorno de crédito somente é previsto conforme a Constituição Federal e legislação específica sobre o assunto, de forma a manter o equilíbrio ao princípio da não cumulatividade, não havendo previsão de estorno de saldo credor acumulado do ICMS, até mesmo pelo fato de não haver como fazê-lo.

Registra não ter o Parecer abordado qualquer menção ao trabalho fiscal de apuração do crédito, para aferição da base de cálculo para aplicação da multa, conforme entende comprovado nos quadros demonstrativos da impugnação.

Se posiciona, *in fine*, no sentido de que as argumentações apresentadas se equivocam no raciocínio, institutos e princípios, e na própria matéria do Auto de Infração, não sendo possível manter a conclusão havida.

Em vista do exposto, requer a procedência da impugnação, para se anular integralmente o Auto de Infração em referência.

Em sua derradeira intervenção (fls. 256 e 257), o autuante entende que o direito ao crédito, não obstante sua matriz constitucional inegável, que remete a normas infraconstitucionais, seu condicionamento e integração na própria hipótese de incidência do ICMS, não alcança o dom da eternidade pela sua mera escrituração, reclamando, sim, o seu efetivo proveito econômico dentro do prazo de cinco anos, contados da emissão do documento fiscal correspondente à sua aquisição, conforme legislado.

Constata que em direito algum, de ordenamento jurídico algum, se prolonga indefinidamente no tempo (os da natureza potestativa seriam uma exceção confirmando a regra), sendo todos eles, sobretudo os de natureza econômica/patrimonial, como é o caso do crédito fiscal, se submetem aos efeitos da passagem do tempo.

Expõe que se o crédito tributário da Fazenda Pública, não obstante seu lançamento, esbarra nas limitações temporais ao seu exercício (decadência ou prescrição), por que razão o crédito fiscal do ICMS teria a vida eterna assegurada? Questiona.

Registrando a total concordância com os fundamentos do Parecer PGE/PROFIS, pugna pela procedência do lançamento nos termos em que constituído.

Foram os autos remetidos pelo órgão preparador em 26/05/2022 (fl. 258), recebidos neste órgão em 03/06/2022 e distribuídos a este relator em 07/06/2022 (fl. 258-v).

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico de Cientificação de Início de Ação Fiscal, através da mensagem 111.484, cuja ciência se deu em 16/01/2019 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 07 a 103,

impressa, e em formato digital na mídia de fl. 104.

A ciência do lançamento se deu, por sua vez, em 10/04/2019, também pelo Domicílio Tributário Eletrônico, mensagem 115.871, conforme fl. 108.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de precisa e objetiva peça de impugnação.

O contribuinte se encontra regularmente inscrito no cadastro de contribuintes do estado da Bahia, tendo como atividade principal “Fabricação de outros produtos químicos inorgânicos não especificados anteriormente”, CNAE 20.19-3-99 (fl. 141).

Inexistem questões preliminares a serem apreciadas, de forma que adentro na análise do mérito da lide, a qual repousa no entendimento pelo Fisco de ter havido decadência de créditos fiscais escriturados pela empresa, pelo fato de corresponderem a documentos escriturados há mais de cinco anos, o que implicaria, diante da existência de saldo credor acumulado, em estorno dos créditos, com o que a empresa autuada não concorda.

Aponto, inicialmente, se tratar o lançamento de imposição de multa, e não imposto, em face da falta de estorno de créditos fiscais de ICMS que não foram compensados com débitos do imposto, no prazo regulamentar de cinco anos, sem repercussão na obrigação tributária principal, diante da verificação de existência de créditos acumulados na escrita fiscal do deficiente, decorrentes de sua atividade, frente ao entendimento do Fisco de que estariam abarcados pela decadência, pelo fato de não terem sidos utilizados no decurso de cinco anos da sua escrituração nos livros fiscais próprios.

A base para a ação fiscal e respectivo lançamento foi no disposto no artigo 23, parágrafo único da Lei Complementar 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”.*

Tal regra legal foi inteiramente absorvida no artigo 31 da Lei 7.014/96, ou seja, *ipsis litteris*:

*“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”.*

O cerne do deslinde da matéria, se encontra, pois, na interpretação da regra ali contida e acima reproduzida.

A literalidade do texto, conforme pode ser observado da sua leitura, não deixa qualquer dúvida, uma vez que a expressão “direito ao crédito”, ali firmado, tem a sua dimensão intimamente 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 de mercadorias ocorridas.

Nesse sentido, o parágrafo único, se apresenta como textual, ao dispor que o direito ao crédito “extingue-se depois de transcorridos cinco anos da data de emissão do documento”.

A interpretação, neste caso, deve ser feita de modo integrado conjunta e subordinada ao *caput* do artigo, ao qual complementa a interpretação entre o direito creditório e a compensação com o débito.

O próprio artigo 23, nos fala em escrituração nos “*prazos e condições estabelecidos na legislação*”.

Assim, estaria desprovido de qualquer lógica, que o legislador, logo após remeter o tratamento do tema à legislação ordinária, viesse a dispor regras no parágrafo único do mesmo artigo. Logo, a interpretação dada pelo Fisco resplandece translúcida da leitura gramatical do dispositivo legal interpretado.

Tal redação traz os termos “*escrituração*” e “*utilizar*” na construção do referido comando legal, não havendo como se considerar ou interpretar que o legislador tivesse a intenção de usar termos distintos com o mesmo significado dentro de um mesmo artigo.

Não entendo pertinente, pois, como admitir que o termo “*utilizar*”, inserido no parágrafo único, esteja relacionado com o termo “*escrituração*”, empregado no *caput*. Aliás, a escrituração, como ali indicado, é uma das condições para que se materialize o direito ao uso do crédito fiscal

Isso significa que a escrituração e utilização do crédito fiscal pela empresa autuada independe de realização de operações tributáveis, diante do fato de o artigo 317 do RICMS/12 prever as formas em que os créditos fiscais acumulados podem ser utilizados pelo contribuinte:

“Art. 317. Os créditos fiscais acumulados nos termos do § 4º do art. 26 da Lei nº 7.014, de 4 de dezembro de 1996, poderão ser:

*I - utilizados pelo próprio contribuinte:*

*a) na compensação prevista no regime conta-corrente fiscal de apuração do imposto a recolher;*

*b) para pagamento de débito do imposto decorrente de:*

*1 - entrada de mercadoria importada do exterior;*

*2 - denúncia espontânea;*

*3 - autuação fiscal;*”

*II - transferidos a outros contribuintes para pagamento de débito decorrente de:*

*a) autuação fiscal e notificação fiscal;*

*b) denúncia espontânea, desde que o débito seja de exercício já encerrado;*

*c) entrada de mercadoria importada do exterior;*

*d) apuração do imposto pelo regime de conta-corrente fiscal.*

§ 1º Os créditos acumulados somente poderão ser transferidos a outros contribuintes, conforme previsto no inciso II do *caput* do presente artigo, na hipótese de não haver débito inscrito em dívida ativa sem a exigibilidade suspensa do contribuinte requerente”.

Ou seja: a legislação lista inúmeras possibilidades legais de uso de tais créditos fiscais acumulados, de forma a evitar a ocorrência da decadência reclamada, não tendo vindo aos autos qualquer elemento probante neste sentido.

Relativamente ao questionamento defensivo quanto a norma impositiva da necessidade de estorno dos créditos, esclareço que tal tema consta no parecer da PGE, quando afirma que as regras escriturais se traduzem em normas de caráter acessório, acompanhando, sempre, o tratamento que o legislador venha a dispensar ao crédito fiscal.

Destaco ainda, o seguinte trecho (fl. 226-v): “*A clareza com que se expressou o legislador nos*

*parece solar, no sentido de indicar que, na hipótese ora scrutinada, a interpretação mais adequada é aquela defendida pela fiscalização”.*

E mais adiante: “A conclusão a que se chega, portanto, é que, conquanto albergada constitucionalmente a não cumulatividade do ICMS, a sua aplicabilidade e forma de operacionalização se submete, sim, por mandamento constitucional, à disciplina da lei complementar, reproduzida pela lei baiana. Está sujeita, assim, dentre outras condicionantes, aos efeitos da passagem do tempo estabelecidos nas referidas normas, e de outra forma não poderia ser, já que a eles - efeitos da passagem do tempo - também não está imune o crédito tributário”.

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 quando verificado o mencionado prazo, pela constatação de existência de saldo credor.

Diante da arguição defensiva de que tal Parecer da PGE/PROFIS adotado como parâmetro para a lavratura do presente não se referia especificamente à matéria ora discutida, esta Junta de Julgamento Fiscal diligenciou àquele órgão, no sentido de se posicionar juridicamente e especificamente sobre a situação fática presente nos autos, no que foi atendida, e conforme firmado no pedido, caberá a esse órgão, em caso de demanda judicial acerca do tema, sustentar as suas teses perante o Poder Judiciário.

Esta é uma das várias razões, pela qual me alio ao entendimento firmado no Parecer retro mencionado, além, evidentemente, não somente do meu convencimento pessoal, como de igual modo, pelo posicionamento adotado por este órgão julgador, em situações idênticas, ao abordar tal tema.

Não se pode aventar a possibilidade, como sustentado na impugnação, de que não foi atendido e respeitado o disposto no artigo 24 da Lei Complementar 87/96, uma vez que o contribuinte apurou o imposto com base no confronto entre os débitos e créditos fiscais do contribuinte, apenas tendo o Fisco desconsiderado aqueles créditos fiscais referentes a operações ocorridas há mais de cinco anos do período de apuração.

Ainda que não diga expressamente respeito a créditos fiscais tidos como abarcados pela decadência, posso mencionar decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em Apelação Cível 1047718-16.2020.8.26.0053, 13ª Câmara de Direito Público, Relator Desembargador Borelli Thomaz, julgado em 10/08/2021, em situação assemelhada à presente, no tocante a aplicação da multa, e não de imposto:

*“Apelação Cível - ICMS/Imposto sobre Circulação de Mercadorias*

*EMENTA: Processual civil. Nulidade de sentença. Não ocorrência. Sentença fundamentada. Preliminar rejeitada. Ação anulatória. Débito fiscal. Auto de Infração e Imposição de Multa. Recebimento de créditos de ICMS, por estabelecimento centralizador, em hipótese não permitida pela legislação. Vigência que se dá aos artigos 24 e 25 da LC 87/96, 65-A da LE 6.374/89 e 96, 97 e 99 do RICMS/2000. Inexistência de ofensa aos princípios da não cumulatividade e/ou legalidade. Constitucionalidade declarada no C. Órgão Especial (Arg. De Inconstitucionalidade nº 0026056-17.2016.8.26.0000). Multa bem fixada -50% sobre o valor dos créditos irregularmente recebidos-, à luz do art. 85, II, alínea 'f' da LE 6.374/89. Situação, contudo, a não implicar falta de recolhimento do ICMS, indisputada e que constou no julgamento administrativo da questão. Descabimento da cobrança pertinente ao imposto, a configurar bis in idem. Entendimento neste E. Tribunal de Justiça. Recurso provido em parte”.*

Na decisão, assim se expressou o relator:

*“Quanto ao mérito, não se ignora normatização constitucional de ser o ICMS de imposto não cumulativo, compensando-se 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, como prescrito no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, a conformar os contornos do princípio da não cumulatividade.*

*Imperioso realçar, ainda, caber à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto (art. 155, § 2º, XII, alínea 'c'), e, a fim de disciplinar esse tema, prescreve o artigo 23 da Lei Kandir:*

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.*

(...)

Vê-se, dessarte, não ser irrestrita a autorização constitucional para utilização de créditos, tampouco o regramento fixado na Lei Complementar 87/96 esgotou as questões, pois, como visto, há expressa ordem para ser observado o regramento estadual, que se erigiu com as regras ora impugnadas, fixadas no RICMS/2000 do Estado de São Paulo, no exercício da competência que lhe foi atribuída para dispor sobre esses temas”.

De igual modo, não é verdadeira a assertiva defensiva de que se tomou como base de cálculo para a aplicação da multa o saldo credor acumulado do ICMS, uma vez que, como facilmente percebido, por exemplo, no mês de janeiro de 2016, ainda que a autuada tenha apurado e informado a existência de saldo credor de R\$ 28.296.191,76, como se verifica na DMA de fl. 73, o montante tomado como base de cálculo para efeito da cobrança foi de R\$ 4.600.804,83.

Tal diferença decorre do fato de ter a empresa, como créditos escrituradas a menos de cinco anos, o total de R\$ 23.695.386,93 considerados como legítimos de apropriação no período apurado.

Para tal constatação, basta se comparar os valores dos créditos fiscais indicados pelo contribuinte em suas DMA, (fls. 73 a 97) com o valor da base de cálculo do Auto de Infração. Por esta razão, refuto tal afirmativa defensiva.

Este foi o exemplo, inclusive, posto pelo autuante na sua informação fiscal.

Mas se analisarmos o mês de junho de 2017, cuja DMA se encontra na fl. 90, verificamos que o saldo credor ali indicado é de R\$ 32.450.780,35, ao passo que os créditos glosados no referido período pelo autuante totalizaram apenas R\$ 112.275,82, o que descontrói a arguição defensiva.

A discussão quanto ao estorno, pois, se apresenta como secundária, não sendo esta a razão e o motivo para a autuação, mas a consequência da consideração pelo Fisco como indevidos os créditos fiscais glosados, pela sua escrituração por mais de cinco anos.

Assim sendo, tal discussão foge ao cerne da autuação, ainda que ela decorra do fato de a empresa autuada possuir ao longo do período saldo credor, o que impede que se cobre imposto, diante da falta de repercussão quanto a tal fato.

Considerando que não há o que recolher no caso, o que se impõe, como medida de ajuste fiscal/contábil, pela constatação do mencionado saldo credor é o estorno, como forma de espelhar a realidade, face a retirada dos créditos fiscais tidos como indevidos, sendo a sua consequência imediata a redução do montante do referido saldo credor, nada mais. Qualquer outra discussão a respeito se apresenta como mero diversionismo.

Isto significa dizer que o âmago da autuação é o entendimento de que os créditos fiscais decorrentes de documentos escriturados a mais de cinco anos são abarcados pela decadência, e por consequência, devem ser retirados da escrituração fiscal do contribuinte.

Por outro lado, a conceituação de mora se encontra no artigo 394 do Código Civil: “*Considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a lei ou convenção estabelecer*”.

Os juros de mora são devidos quando existe atraso no pagamento, cobrados sobre o valor em aberto e aumentam conforme o atraso no pagamento, ou seja, quanto mais tempo uma conta ficar em aberto depois de seu vencimento, mais se pagará de juros, que são contados por dias em atraso, a partir de tal data (do vencimento).

A taxa dos juros de mora cobrada se encontra devidamente limitada, por lei, a 1% do valor da dívida ao mês, e quando o atraso é inferior a trinta dias, o cálculo considera 0,0333% por dia de atraso, a ser aplicado sobre o valor da conta, consoante inclusive, disposição do COTEB, no seu artigo 102, aliás, mencionado pelo próprio defendant.

Além dos juros de mora, é cobrada também a multa de mora, igualmente decorrente de atraso no pagamento, sendo de natureza diversa dos tais juros e independe do tempo que a pessoa demora para fazer o pagamento depois do vencimento, ou seja: se o atraso foi de um ou trinta ou mais dias, será cobrada e seu valor não mudará, vez ser regra geral ser um percentual que incide sobre o valor do principal.

A porcentagem, varia conforme a disposição legal, no caso presente, a Lei 7.014/96, em seu artigo 42 e incisos, nos autos, o de número VII, alínea “b”, o qual, aliás, prevê a falta de estorno de crédito fiscal nos casos previstos na legislação.

Assim, tenho como incorreto o entendimento defensivo, uma vez que a cobrança se reporta não à data do lançamento, ou do início da cobrança, mas a do nascimento do fato gerador tributário, quando nasce a obrigação tida como inadimplida, e sua data de ocorrência.

Assim, por exemplo, se a data da ocorrência foi em janeiro de 2016, tal como no lançamento, apesar da lavratura do Auto de Infração ter ocorrida em 28/03/2019, a incidência da mora ocorrerá a partir de 10 de fevereiro de 2016, uma vez ter o vencimento do imposto ali ocorrido sido o dia 09/02/2016.

Não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual de multa aplicado, diante dos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12, em relação a descumprimento de obrigação principal, bem como, pela também revogação do contido no artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96, pela promulgação da Lei 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19, reproduzida no artigo 158 do RPAF/99, razão pela qual não posso acolher a postulação defensiva a respeito, por absoluta falta de previsão legal.

Não se aventou, ao longo da autuação, qualquer má-fé na ação do contribuinte, sendo esta, uma ilação desprovida de propósito.

Menciono, por pertinência, que o julgamento do Auto de Infração 278868.0001/18-1, de mesmo objeto do presente quanto a decadência dos créditos fiscais tomados, que resultou no Acórdão JJF 0183-01/18, citado no presente feito por autuante e autuado, cujo Recurso Voluntário não foi provido, de acordo com a decisão do Acórdão CJF 0288-11/20-VD, tendo o contribuinte autuado interposto Pedido de Reconsideração, não conhecido, na forma do Acórdão CJF 0292-11/21-VD, julgado à unanimidade em 11/10/2021.

Pelos argumentos, motivos e elementos expostos, entendo ser o Auto de Infração procedente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.0007/19-6**, lavrado contra **AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA. (NOURYON PULP AND PERFORMANCE INDÚSTRIA QUÍMICA BAHIA LTDA.)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$ 6.067.259,47**, prevista na Lei nº 7.014/96, artigo 42, inciso VII, alínea “b”, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala virtual de Sessões do CONSEF, 19 de julho de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR