

A. I. Nº - 269352.0003/21-6
AUTUADO - RAIZEN S.A.
AUTUANTE - ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO
ORIGEM - DAT METRO / SAT COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08/02/2022

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0007-03/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. CONTA CORRENTE FISCAL. MANUTENÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO DO CRÉDITO LANÇADO. Observa-se que a redação do art. 31 da Lei nº 7.014/96, é originária do art. 23 da LC nº 87/96. A presente cobrança se dá exclusivamente em relação aos créditos fiscais vinculados a documentos fiscais emitidos há mais de cinco anos, que não foram objeto de qualquer tipo de utilização pelo autuado. A perda do direito à fruição de crédito fiscal em razão da não utilização em determinado período de tempo, não se dá exclusivamente nos termos do art. 31 da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 13/09/2021, constitui crédito tributário no valor de R\$ 6.047.698,97, acrescido da multa de 60%, conforme demonstrativo acostado às fls. 10 a 15, e CD/Mídia de fl. 17, em razão da constatação da Infração 01 - **01.05.32** - Falta de estorno do 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 novembro de 2018, janeiro de 2019 a agosto de 2021.

Consta da descrição dos fatos, “Falta de estorno de créditos fiscais lançados no conta-corrente fiscal, vinculados a documentos fiscais emitidos há mais de cinco anos, que não foram objeto de qualquer tipo de utilização pelo autuado. Parecer da Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal - PGE-PROFIS, Processo PGE 20146517000, Esclarece que “Assim, respondendo ao quanto especificamente perguntado pelo CONSEF, temos 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 a sua simples escrituração, restando patente, segundo nos parece, que a intenção do legislador, no versículo de referência, foi, sim, tal como defendido pelo Autuante, circunscrever a possibilidade de utilização efetiva do crédito ao período de cinco anos.” Trata-se no Auto de Infração em questão, dos meses de créditos escriturados entre 01/2013 a 08/2016, que deveriam ter sido estornados, respectivamente, dentre o período de 01/2018 a 08/2021, conforme demonstrativos anexos”.

O sujeito passivo, às fls. 21 a 46, apresenta Defesa. Depois de destacar a sua tempestividade alinha os argumentos a seguir apresentados.

Depois resumir o teor da acusação fiscal, relata que o entendimento da autoridade lançadora se apoiou no parágrafo único do art. 31, da Lei 7.014/96, razão pela qual foi aplicada a penalidade prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96, no patamar de 60% sobre base de cálculo que representa o total de créditos de ICMS não aproveitados em cada um dos períodos envolvidos (de 01/2018 a 08/2021), alcançando o valor de R\$6.047.698,87 no Auto de Infração, valor este inteiramente representado pela multa isolada aplicada.

Afirma que o lançamento fiscal realizado aplicou leitura imprecisa da legislação federal e estadual, o que culminou em cobrança de multa isolada sobre fato diverso do previsto pelo parágrafo único, do art. 31, da Lei 7.014/96.

Observa que o Auto de Infração em voga não deve prosperar, primeiramente, porque há nítida ausência de subsunção do fato jurídico narrado ao enquadramento e penalidade aplicados pela autuação.

Sustenta que o do art. 31, da Lei 7.014/96 não exige o estorno do crédito fiscal, mas apenas veda a utilização do crédito escriturado há mais de cinco anos, o que de pronto significa que não é cabível a aplicação da penalidade prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96, que se volta apenas aos casos em que a legislação expressamente preveja a ordem de estorno do crédito.

Pondera que mesmo superado esse ponto, deve-se ter em mente que não utilizou, dentro de um lapso temporal de cinco anos, crédito que foi regularmente escriturado em conta gráfica do ICMS - fato incontroverso, reconhecido pela própria autoridade lançadora quando da descrição dos fatos no auto de infração em tela. Assevera ser incontroverso que escriturou os créditos de ICMS passíveis de creditamento tempestivamente - dentro do período de 5 anos.

Por isso, sustenta que a norma jurídica prevista no parágrafo único do art. 31, Lei 7.014/96 foi atendida, sendo certo que, após devidamente escriturado o ICMS creditável em conta corrente fiscal, não há qualquer prazo prescrito em lei para utilização do mesmo, sendo incabível a ordem de estorno desse crédito.

Declara que mesmo entendido como devido o estorno do crédito, deve-se reconhecer que a penalidade prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96 é totalmente desproporcional e irrazoável, uma vez que não houve qualquer prejuízo ao fisco com os fatos narrados no presente auto de infração.

Arremata frisando que por esses motivos é que deverá ser cancelado o Auto de Infração em tela.

Suscita como preliminar de nulidade a ausência de subsunção do fato narrado no auto de infração com a norma jurídica e penalidade aplicada - capitulação incorreta quanto à exigência do estorno do crédito e inaplicabilidade da multa prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96.

Registra que nos termos do art. 142, do CTN, ~~deve a autoridade administrativa, no exercício de~~ sua competência privativa de lançamento do crédito tributário, verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e propor a penalidade cabível ao contribuinte.

Diz que atendendo ao mencionado dispositivo do CTN, o auto de infração em objeto sustenta que a violou um único dispositivo da legislação baiana, a saber o art. 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/96, o que ensejaria a aplicação da multa prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96. Destaca que reproduz o inteiro teor dos dispositivos legais suscitados pela autoridade lançadora para não deixar dúvidas de que esses são os únicos

Menciona que o art. 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/96 simplesmente aduz que o direito de Utilizar o crédito se extingue com o decurso do prazo de 5 anos da emissão do documento fiscal e a alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96 estipula a aplicação de multa de 60% nos casos em que haja falta de estorno do crédito, nos casos previstos na Legislação.

Observa que o Auto de Infração está capitulado de forma incorreta, pois o dispositivo legal tido como violado não exige o estorno do crédito. A penalidade aplicada no auto de infração não possui correlação com o dispositivo tido como violado e, igualmente, com o fato jurídico narrado.

Assevera não ter violado o mencionado art. 31, parágrafo único da Lei n.º 7.014/96, pois não utilizou o crédito após o decurso do prazo de 5 anos. Diz tratar-se de questão incontroversa, inclusive destacada no objeto do auto de infração.

Prossegue destacando que a penalidade da alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96 só se aplica nos casos em que a legislação expressamente determine o estorno do crédito fiscal.

Ressalta que a legislação do ICMS baiano faz referência de forma expressa às hipóteses em que o contribuinte deve estornar o crédito fiscal, conforme art. 30, da Lei nº 7.014/96, cujo teor transcreve.

Observa que a ordem legislativa não abre margem para outras interpretações, pois vincula o trecho "deverá efetuar o estorno do imposto" para as seguintes situações, em que não se encontra qualquer menção a eventual crédito escriturado há mais de cinco anos.

Lembra que o art. 5º, da CF/88 prescreve que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Trata-se da materialização do princípio da legalidade na Carta Magna. Continua aduzindo que se não há ordem na legislação baiana que determine que o contribuinte estorne o crédito escriturado há mais de 5 anos, logo mostra-se inaplicável a multa definida na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96 ao caso concreto. Ademais, ainda que haja um dispositivo nesse sentido, o Fisco simplesmente não o indicou no Auto de Infração ora impugnado, o que já demonstra a improcedência da autuação.

Diz restar claro que o art. 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/96 não demanda que seja estornado o crédito fiscal referente a mercadorias entradas no estabelecimento há mais de 5 anos. Esse dispositivo apenas vedaria que o contribuinte utilize o crédito, nada versando sobre a obrigatoriedade do seu estorno.

Revela que as hipóteses legais em que o crédito fiscal deve ser estornado estão previstas nos incisos do art. 30, da Lei 7.014/96, que além de não ter sido indicado na capitulação legal do auto de infração, tampouco prevê a ordem de estorno de crédito regulamente escriturado, mas não utilizado no prazo de 5 anos.

Frisa que o fato narrado no presente auto de infração não enseja a aplicação da multa prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96, uma vez que essa multa só é aplicada nos casos em que a legislação expressamente exija a realização do estorno do crédito, o que se viu que não é o caso dos autos.

Registra que se deve determinar de pronto o cancelamento da multa em questão, ante a ausência de subsunção do fato narrado (ausência de estorno de crédito fiscal escriturado há mais de cinco anos) com a norma jurídica - parágrafo único, do art. 31, da Lei 7.014/96 e penalidade prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96, aplicadas, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

Destaca ainda que se entendendo como aplicável a multa ora em voga ante a capitulação legal descrita e em que pese os fatos narrados no presente tópico, ainda assim o Auto de Infração não pode prosperar, por ser plenamente legítima a utilização de créditos fiscais devidamente escriturados dentro do prazo decadencial de 5 anos, de modo que, também sob esse enfoque, não há que se falar na aplicação de multa por ausência de estorno desse crédito.

Ao tratar do Direito observa que se trata de Auto de Infração lavrado sob arguição de que teria um prazo de 5 anos para utilização de crédito de ICMS, prazo este cuja contagem se iniciaria a partir da data de emissão ou da entrada da mercadoria no estabelecimento'.

Registra que ao descrever a infração cometida, a autoridade lançadora demonstra estar aplicando entendimento em consonância com a interpretação da Procuradoria Geral do Estado.

Destaca que o tema não demanda maiores explicações a essa altura, tendo em vista ter sido exposto com muita clareza o posicionamento do Estado da Bahia quanto ao assunto.

Frisa que, para o fisco estadual, o prazo de 5 anos mencionado no art. 31, p.u., da Lei 7.014/96 se refere ao período conferido pela lei para utilização do crédito fiscal disponível - nas palavras da PGE/BA, “a intenção do legislador, no versículo em referência, foi, sim, tal como defendido pelo Autuante, circunscrever a possibilidade de utilização efetiva do crédito ao período de 05 anos”.

Como visto, assinala que a regra que teria desobedecido não está contida no caput do art. 31, da Lei 7.014/96, mas em seu parágrafo único. Observa que no caput (art. 31, da Lei 7.014/96), é possível extrair o sentido da regra geral contida na norma. No caso, é dito que o direito ao crédito (do imposto), para fins de compensação com débito futuro e incerto, está condicionado à idoneidade da operação originária (crédito lastreado em operação legal, tributada e cujas obrigações formais foram atendidas), assim como ao atendimento ao período previsto em lei para escrituração do crédito.

Diz que, em seguida, se encontra o parágrafo único da norma em objeto, que deverá ser interpretado levando em consideração a própria intenção do legislador quando estipulando a regra geral que, como se viu, é encerrada sob referência a um período ao qual o contribuinte do ICMS deverá obedecer para escriturar o crédito ainda disponível.

Frisa que, o referido parágrafo único traz o prazo de 5 anos, dizendo que o direito de utilizar o crédito extingue-se nesse período, sendo o marco inicial a data de emissão do documento fiscal.

Observa que o cerne do conflito interpretativo reside na própria imprecisão do observado parágrafo único, que de maneira infeliz se refere a “direito de utilizar o crédito” logo na sequência da norma que condiciona o aproveitamento de crédito de ICMS à “escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”.

Pondera que primeiramente, se enxerga que duas interpretações são possíveis perante a situação em tela, sendo uma interpretação a já defendida pelo fisco estadual e, a alternativa, aqui defendida.

Menciona que, tendo em vista se apoiar na arguição de que a interpretação do Estado da Bahia é imprecisa por se utilizar, tão-somente, da técnica literal, cabe ao momento apresentar alguns elementos da técnica legislativa para se demonstrar que a saída mais razoável para a presente situação decorre da interpretação teleológica do direito posto e que dialoga com o caso concreto em análise.

Declara que a autoridade lançadora aplica interpretação literal do parágrafo único do art. 38, da Lei origem.

Afirma ser evidente que parágrafos, incisos, alíneas e itens são elementos da técnica legislativa para facilitar a interpretação da norma. Revela que esses elementos de organização possuem obrigatória relação com o caput da norma referenciada, sob pena de não cumprirem seu objetivo essencial. Remata destacando que apenas o artigo possui capacidade para representar norma autônoma, faculdade esta não possível aos elementos de organização parágrafos, por exemplo. Em suma, sustenta que o parágrafo está incondicionalmente subordinado ao conteúdo normativo constante no artigo respectivo.

Diz que, na presente situação e em se valorizando a interpretação do fisco estadual, o resultado obtido é o de que o artigo diz “X” e o parágrafo único, na sequência, diz “Y” o que não obedece a qualquer ordem lógica e ainda atribui ao próprio parágrafo conotação que extrapola os limites do antecedente previsto no art. 31 da Lei 7.014/96.

Lembra ainda que a interpretação teleológica permitirá que se conecte o antecedente da norma (art. 31) com as hipóteses condicionais da manutenção do possível direito do contribuinte do ICMS.

Diz que no caso presente caso, é visto que o legislador instituiu norma que condiciona a manutenção de direito. As condições, por sua vez, são a (i) existência de documentação fiscal idônea; e (ii) obediência ao prazo para escriturar o crédito de direito.

Explica que, até o momento da escrituração do crédito de ICMS, seu direito indiscutivelmente afeta o interesse do ente tributante que, sem dúvidas, possui o direito de exigir o cumprimento de obrigações declaratórias para exercer seu próprio dever de fiscalizar. Assevera ser por esse motivo que deve haver prazo para escrituração do crédito.

Arremata assinalando que não restam dúvidas que esse foi o intuito do legislador, motivo pelo qual não há de se falar em prazo para aproveitamento de crédito de ICMS já escriturado.

Advoga a inaplicabilidade do instituto da decadência ao caso concreto - o interesse de terceiro foi atendido quando da escrituração do crédito fiscal.

Diz que até o momento restou demonstrado que o legislador vem, através do parágrafo único, estipular que o prazo para escrituração é de 5 anos, o que condiz com a própria inteligência do §4º, do art. 150, do CTN, que trata da decadência em casos em que o tributo é sujeito ao lançamento por homologação, como é o caso do ICMS.

Lembra que o intuito das previsões de decadência é dar fim a um direito de modo a onerar a inércia do titular desse direito e cumprir a finalidade maior da segurança jurídica, ou seja, a decadência deseja trazer previsibilidade ao ordenamento jurídico, nesse sentido traz a colação ensinamentos do jurista pátrio Roque Antônio Carrazza.

Diz ser incontroverso que o caso em tela trata de crédito de ICMS idôneo e devidamente escriturado dentro do prazo de 5 anos da emissão do documento fiscal de entrada. Revela ser esse fato inconteste ao se analisar os autos do presente processo.

Aduz que, enquanto contribuinte e titular de créditos de ICMS, exerceu seu dever de cumprir com obrigações acessórias inerentes ao imposto, cujo lançamento é por homologação.

Observa que nesse contexto, não restam dúvidas que (i) o crédito escriturado em conta corrente fiscal era idôneo; (ii) as obrigações acessórias para validação do crédito foram realizadas - em especial a escrituração; e (iii) a operação tributada foi devidamente realizada, sob recolhimento do imposto e homologação do fisco estadual. Por essa razão, assinala que há (A) crédito tributário constituído em fase anterior - operação de entrada no seu estabelecimento; e (B) crédito de ICMS disponível em razão da regra-princípio da não-cumulatividade.

Menciona que as afirmações acima são incontroversas, vide que o próprio auto de infração fala em “falta de estorno de créditos fiscais lançados na conta corrente fiscal, vinculados a documentos fiscais emitidos há mais de cinco anos”.

Reafirma que, pacificado que o crédito possui origem idônea e foi devidamente validado já que realizada a escrituração em conta corrente fiscal, necessário conferir as implicações do crédito disponível no âmbito do direito tributário e sua influência no interesse de terceiros.

Relembra o conceito de decadência, comum em direito tributário como ônus do ente tributante para agir, recairia sobre o contribuinte, pelo que caberia a este agir dentro de lapso temporal estipulado para que não se causasse instabilidade (insegurança jurídica) na relação tributária estabelecida com o Estado da Bahia.

Indaga se o crédito de ICMS idôneo foi devidamente escriturado, qual a implicação de sua manutenção em conta corrente fiscal *ad eternum*.

Indaga também qual seria a insegurança jurídica causada pelo “esquecimento” de crédito idôneo na conta corrente fiscal do contribuinte por mais de 5 anos.

Sustenta que razão não resta à interpretação fiscal da norma jurídica no presente caso justamente por não haver resposta para esses questionamentos que demonstre a constituição de direito unilateral em momento posterior à escrituração do crédito.

Observa que o ato validador do direito (crédito de ICMS - não-cumulatividade) é a escrituração em conta corrente fiscal. Revela que o fisco estadual possui o dever de concretizar o lançamento do ICMS via homologação em fase anterior (transferência jurídica da mercadoria do remetente ao

seu estabelecimento, assim como possui o dever de fiscalizar a idoneidade das demonstrações fiscais que constituem o direito de se creditar, isso em respeito à não-cumulatividade do imposto em questão.

Menciona que, acaso o crédito tributário seja devidamente lançado e, adiante, o crédito disponível para abatimento no período pelo contribuinte seja corretamente declarado, restará constituído um direito em favor do próprio contribuinte.

Frisa que, constituído o direito, caberá ao contribuinte o exercício desse direito lastreado em operação idônea, a qual, foi dado conhecimento ao ente tributante.

Assevera que o exercício do direito constituído não está sujeito ao prazo decadencial, justamente porque não há qualquer expectativa de terceiros envolvida na ocasião.

Afirma ser evidente haver interesse do fisco competente quando da escrituração do crédito apurado, e sobre esse interregno temporal entre realização de operação com incidência do ICMS e escrituração do crédito em conta corrente fiscal incide o prazo decadencial de 5 anos.

Explica que a decadência, portanto, incide no presente caso concreto como prazo possível para escrituração do crédito apurado, vide que a declaração do crédito em demonstrativo fiscal é o ato necessário para constituição de um direito, unilateralmente, pelo detentor do crédito, vide disposição do art. 155, § 2º, I, da CF/88, art. 19, da Lei Complementar nº87/96 e art. 28, da Lei 7.014/96 - não-cumulatividade.

Retorna a doutrina nas palavras de Paulo de Barros Carvalho e André Mendes Moreira, reproduzindo trecho de lições desses juristas sobre o tema na tentativa de aduzir que o prazo decadencial parte do marco inicial previsto em lei (emissão da nota fiscal/concretização da operação) e se encerra na "expedição do documento competente, o que se traduz na constituição do direito - a escrituração do crédito em conta corrente fiscal.

Diz ser evidente, portanto, que não há de se falar em período decadencial para utilização de crédito já escriturado e, conseqüentemente, levado a conhecimento do fisco estadual.

Sustenta a impertinência da sanção aplicada em face de não exercício de direito constituído – ante a liberdade de atuação econômica do contribuinte e sua limitada capacidade de escoamento do crédito auferido.

Assinala que já demonstrou que o presente caso concreto envolve (i) interpretação imprecisa do art. 31, da Lei 7.014/96 c/c art. 23, da Lei Complementar nº 87/96; e, por consequência, (ii) aplicação de prazo decadencial a momento posterior à constituição do direito.

Frisa que, além dessas considerações já trazidas, a aplicação da multa isolada se faz indevida por suprimir seu direito de reservar créditos fiscais apurados para utilização no ritmo de suas próprias operações de saída tributadas, o que diz respeito ao seu planejamento comercial e que, de modo algum, deve resultar em ônus financeiro, sob ferimento ao direito de livre atuação da pessoa jurídica de direito privado em território nacional.

Cita que, como consta em seus documentos constitutivos que acosta aos autos, é pessoa jurídica de direito privado que se dedica ao comércio atacadista de combustíveis derivados ou não de petróleo, assim como lubrificantes e afins.

Lembra que por ser distribuidora de combustíveis, tem por prática a aquisição de combustíveis e insumos de refinarias e usinas, sendo que em seguida realiza ou não aperfeiçoamento dos produtos adquiridos e, ao final, os comercializa ao adquirente (revendedor varejista, grande consumidor ou distribuidora interessada).

Observa no seu específico caso, como deve ser de conhecimento, o fluxo de operações se dá em alto volume, vide se tratar a mesma de uma das três maiores distribuidoras de combustíveis do país.

Revela que, por esse motivo, qualquer alteração no regime de tributação traz fortes impactos tributários no meio de atuação, o que pode gerar acumulação de créditos rapidamente, ao passo em que as saídas seguem ocorrendo sem qualquer necessidade de utilização da compensação como meio para extinção de crédito tributário qualquer.

Menciona que, na presente ocasião, costuma acumular créditos de ICMS em seu estabelecimento por motivos como (i) - ressarcimento do imposto em saídas interestaduais (art. 301, §1º, inciso I, do RICMS-BA/12); (ii) - ICMS-Frete incidente sobre saídas em que é tomador do serviço de fretamento; (iii) - entrada de aditivos em razão do regime de tributação aplicável no momento.

Assevera que, por óbvio, não acumula créditos de ICMS por mero interesse próprio, vide que a utilização desses créditos acumulados representa verdadeira redução do impacto tributário em suas operações.

Assim sendo, diz ser evidente que a não utilização de crédito escriturado acumulado resulta de incapacidade de escoamento do direito ao crédito alcançado, o que diz respeito a relação das operações realizadas com o regime de tributação vigente e incidente sobre seu âmbito de atuação.

Registra que o escoamento do crédito diz respeito à capacidade organizacional da pessoa jurídica, que é livre e não deve ser direcionada pelo ente tributante em razão de interesses tributários que sequer têm ligação com o fim arrecadatório - como se sabe, está a se falar de utilização de crédito já apurado, com origem em crédito tributário adimplido, direito esse derivado da não-cumulatividade do ICMS.

Lembra ser papel da administração pública cumprir fins de interesse do Estado, tal qual satisfazer o fim arrecadatório, assim como intervir no amplo âmbito de atuação econômica com fim de regular, nortear, planejar.

Menciona que no caso em análise o fisco estadual aplicou multa isolada - não há exigência de tributo - por motivos que de modo algum dificultam a fiscalização, não representam descumprimento de obrigação acessória, assim como não causam dano financeiro ao erário estadual.

Afirma que ao lavrar o auto de infração em tela, a autoridade fiscal fere o direito constitucional de fruição da não-cumulatividade pelo contribuinte, sancionando este pelo mero não aproveitamento de crédito disponível em lapso temporal supostamente previsto em lei.

Revela que a sanção, portanto, é prevista como punição ao contribuinte que causa algum dano ao erário, seja (i) financeiro - descumprimento de obrigação acessória; ou (ii) de ocultação de informações fiscais essenciais, dificultando assim a fiscalização - descumprimento de obrigações acessórias.

Registra ser evidente que o caso presente não diz respeito ao descumprimento de obrigação principal.

Afirma que razão não subsiste para a determinação do estorno de crédito constituído, na medida em que já foi pago o tributo em fase anterior, assim como restaram atendidas as obrigações subsidiárias de declaração ao fisco da disponibilidade do crédito - ato da escrituração.

Observa que se o crédito for utilizado, não haverá benefício financeiro ao fisco estadual. Por outro lado, se não utilizar o crédito jamais, o fisco estadual seguirá sem sofrer qualquer ânus por esse motivo. Prossegue aduzindo que a sanção aplicada surge como punição por suposta infringência de regra prevista em lei que não possui qualquer objetivo de proteção de interesse ou direito do fisco. Pelo contrário, a situação diz respeito a seu direito constituído.

Afirma ser a sanção injustificada não merecendo ser aplicada, sob pena de se materializar exação que fere frontalmente o princípio da razoabilidade, princípio este implícito na Constituição Federal e vastamente utilizado pela doutrina.

À guisa de conclusão, requer seja cancelado o auto de infração em tela, pois:

A penalidade prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96 não se aplica ao caso concreto, visto que a mesma só incide sobre as hipóteses onde a legislação expressamente preveja a obrigatoriedade de estorno do crédito fiscal. Registra que o Auto de Infração impugnado apenas descreve como norma jurídica violada o parágrafo único, do art. 31, da Lei 7.014/96, que não exige o estorno do crédito fiscal, mas apenas veda a utilização do crédito escriturado há mais de cinco anos, o que é incontroverso nos autos. Observa que as hipóteses em que a legislação exige o estorno do crédito estão prescritas no art. 30, da Lei 7.014/96 que, além de não ter sido indicado no Auto de Infração impugnado, igualmente não prescreve hipótese aplicável ao caso concreto.

Assinala que a autoridade aplicou incorreta interpretação do Parágrafo Único, do art. 31, da Lei 7.014/96 que, na verdade, menciona prazo de 5 anos para constituição do direito ao crédito de ICMS, o que se traduz em prazo decadencial para escrituração do crédito em conta corrente fiscal e não a sua efetiva utilização;

Assevera não haver espaço para se falar em decadência do direito de se utilizar crédito regularmente escriturado no prazo de 5 anos, tendo em vista que a escrituração se traduz em ato constituinte do seu direito, que inclusive dá conhecimento ao fisco estadual da disponibilidade de créditos que poderão ser aproveitados para compensação em respeito à não-cumulatividade;

Afirma que a multa isolada imposta carece de razoabilidade, vide pretender sancionar por não ter exercido direito constituído dela própria e que não foi impugnado pelo fisco em momento algum, sendo certo que sua manutenção representa cerceamento da liberdade de atuação da pessoa jurídica de direito privado por constituir descabido ônus financeiro ao contribuinte do ICMS que não é capaz de escoar os créditos apurados em tempo hábil.

Requer que todas as publicações atinentes ao presente feito sejam realizadas em conjunto, sob pena de nulidade, em nome dos advogados, Drs. Ronaldo Redenschi, OAB/RJ N° 94.238, Julio Salles Costa Janolio, OAB/RJ N° 119.528 e Victor Morquecho Amaral, OAB/RJ N° 182.977, todos com escritório na Praça XV de novembro, n° 20, 1 2º andar, grupo 1 201, Centro, no Município do Rio de Janeiro, no Estado do Rio de Janeiro.

O Autuante presta Informação Fiscal às fls. 226 a 229, destacando que, depois de analisar as razões de defesa apresentadas pelo Impugnante alinha suas ponderações na forma a seguir resumida.

Assinala em relação à alegada falta de subsunção do fato jurídico narrado ao enquadramento e penalidade aplicados que contesta tal alegação, haja vista que o presente Auto de Infração utilizou como enquadramento legal o parágrafo único do art. 31, da Lei 7.014/96.

Explica que se está incorrendo em penalidade no presente Processo Administrativo Fiscal é exatamente o fato de que a empresa não utilizou o crédito fiscal escriturado e que restou acumulado, dentro do período decadencial, contado a partir do seu lançamento, havendo, assim, perfeita correlação entre o descrito e enquadrado legalmente no Auto de Infração com o fato jurídico narrado.

Esclarece que o estorno do crédito fiscal, na parte do saldo existente na Apuração do ICMS, que se refere aos lançamentos registrados há mais de 5 anos se torna obrigatório, mesmo que tacitamente, pois a partir de então não pode mais servir de base para utilização, não podendo mais fazer parte daquele saldo, sob pena de aplicação da presente multa legal.

Assevera que alegação de que não há expressa previsão de estorno do ora glosado crédito, não se sustenta pois o crédito que não pode mais ser utilizado, que foi atingido pela decadência, não pode permanecer no saldo credor da empresa, sendo, por conseguinte, obrigatório seu estorno espontâneo, por questões de lógica tributária.

Sustenta que, neste caso a interpretação tributária deve ser ampla, e não restrita, pois a legislação estabelece que o crédito não utilizado dentro do período decadencial perde seu direito para tanto, não podendo mais permanecer em sua Apuração do ICMS. Remata destacado que o único meio de ser retirado da mesma é por seu respectivo estorno.

No que concerne alegação de que o fato de não haver expressa previsão de estorno no art. 31, da Lei 7.014/96 não demanda a obrigatoriedade de que o mesmo seja feito, afirma que não deve prosperar, pois o saldo credor acumulado é um direito perene e contínuo, enquanto o mesmo permaneça sem os devidos estornos, o que se apresenta até o momento atual. Portanto, não devem permanecer dentro deste saldo aqueles valores que sofreram a decadência de utilização.

Como exemplo de julgamento no âmbito do CONSEF com este entendimento destaca o Acórdão JFJ Nº 0183-11/18, cuja ementa reproduz.

Menciona que para robustecer o presente entendimento formulou Consulta Jurídico-Tributária à Procuradoria Fiscal da PGE, consubstanciada no Processo SEI nº 013.1347.2021.0022432-43, cuja cópia apensou às fls. 220 a 224.

Registra que a presente autuação é formada de aplicação de multa, notadamente pelo fato de que a falta de estorno não acarretou repercussão na obrigação principal, tendo como via de consequência a redução possível da presente multa em 90%, caso a empresa concorde em efetuar o pagamento até o período de defesa, conforme se observa da tabela de redução de multa constante do demonstrativo de débito à fl. 06.

Destaca que com a permanência do ora glosado crédito na escrita fiscal do contribuinte, estando os valores inseridos no saldo credor acumulado atual do impugnante, é o fato de que tal falta de estorno gera insegurança jurídica em desfavor do Estado, tendo em vista que tais valores continuam mês a mês a fazer parte da apuração do ICMS da empresa, podendo, a qualquer momento, por exemplo, ser fruto de um pedido de homologação e transferência de crédito acumulado a terceiros, conforme previsão contida no RICMS-BA/12. Os valores ora glosados não podem permanecer *ad eternum* na escrita fiscal do imposto.

Arremata reproduzindo a declaração final da Procuradoria Fiscal no citado despacho em processo:

“subsiste o entendimento anterior constante dos pronunciamentos do PGE-PROFIS, o qual se encontra em consonância com a orientação jurisprudencial do STJ da forma acima mencionada, no sentido de que o vocábulo “utilização” empregado pelo parágrafo único do art. 31, da Lei 7.014/96 corresponde à sua compensação e não apenas a escrituração, do que impõe a efetiva utilização do crédito no período de cinco anos, sob pena de ser declarada a decadência.”

Conclui pugnando pela procedência do presente Auto de Infração.

Na assentada do julgamento, o Patrono do Autuado Dr. Rafael Magalhães de Lima, OAB/RJ nº 227.701, em sustentação oral, reafirmou as razões de defesa articuladas em sua Impugnação, também realizou sustentação oral o autuante Anderson Peixoto Sampaio.

VOTO

Inicialmente, cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante, de que inexistente no Auto de Infração a subsunção do fato narrado com a norma jurídica e penalidade aplicada, ou seja, que ocorrera a capitulação incorreta quanto à exigência do estorno de crédito, por não ter “utilizado” o crédito fiscal após o decurso do prazo de cinco anos e a inaplicabilidade da multa prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42 da Lei 7.014/96, apresentando o entendimento de que somente deve ser aplicada essa penalidade nos casos em que o estorno de crédito seja expressamente determinado pela legislação, citando o art. 30 da Lei 7.014/96.

Como o enfrentamento dessas questões se confundem com o mérito da autuação, urge-se o tratamento conjunto, e assim o faremos.

O presente Auto de Infração, lavrado em 13/09/2021, exige multa no valor de R\$ 6.047.698,87, decorrente da falta de estorno do crédito fiscal extinto por decadência, devido ao decurso de cinco anos contados da data de emissão ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, sem repercussão na obrigação tributária principal, relativo ao período de janeiro de 2018 a agosto de 2021, conforme demonstrativo de fls. 10 a 14, com enquadramento no parágrafo único, do art. 31 da Lei 7.014/96, e multa prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42 da mesma Lei.

Entendo que não deve prosperar a pretensão do Defendente, tendo em vista que a correta interpretação da inteligência do parágrafo único do art. 23, da LC 87/96, reproduzida legislação estadual, *in verbis*:

“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.”

Nos remete à expressa literalidade do texto que não dá margem a dúvidas, haja vista que o referido “*direito de crédito*”, não tem outro significado, senão a sua estrita vinculação à “*compensação com o débito do imposto*”. Assim, resta indubitável, não se tratar da mera escrituração do crédito fiscal, mas do seu inerente potencial de compensação do crédito com o débito do imposto decorrente das ulteriores saídas. Por seu turno, o parágrafo único, se afigura com perfeita fidedignidade textual, ao dispor que o direito ao crédito “*extingue-se depois de transcorridos cinco anos da data de emissão do documento*”.

Ademais, a interpretação conjunta e subordinada ao caput do artigo do supra aludido parágrafo, conduz de forma clara a exegese vinculativa, conforme já destacado, entre o direito creditório e a compensação com o débito. Não é sem propósito, por óbvio, que o caput remete à escrituração aos “*prazos e condições estabelecidos na legislação*”.

Pelo expendido, não vislumbro qualquer reparo à interpretação dada pela fiscalização da leitura gramatical do dispositivo legal, não assistindo, portanto, razão ao Sujeito Passivo.

No que concerne à indagação de qual seria a norma que impõe a necessidade de estorno dos créditos, consigno que esse questionamento foi adequadamente aclarado pelo parecer da PGE, quando afirma que as regras escriturais traduzem-se em normas de caráter acessório, acompanhando, sempre, o tratamento que o legislador venha a dispensar ao crédito fiscal.

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

Logo, havendo vedação à compensação do crédito após o transcurso do tempo de cinco anos, o estorno de tais valores é consequência que se impõe inexoravelmente ao cabo do termo final do prazo citado.

Assim, me alinho com o entendimento veiculado pela douta PGE, Processo 013.1347.2021.0022432-43, fls. 220 a 224, bem como com as decisões precedentes deste CONSEF nos Acórdãos JF Nº 0183-01/18 e Acórdão CJF Nº 0288-11/20.

O Impugnante declarou que a multa isolada imposta carece de razoabilidade, ao pretender sancionar por não ter exercido seu direito constituído por ele próprio e que não foi impugnado pelo fisco em momento algum, sendo certo que sua manutenção representa cerceamento da liberdade de atuação da pessoa jurídica de direito privado, por constituir descabido ônus

financeiro ao contribuinte do ICMS que não é capaz de escoar os créditos apurados em tempo hábil.

Esclareço que a multa objeto da presente autuação se afigura expressamente preconizada na legislação de regência, na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42 da Lei 7.014/96, portanto, deve ser mantida.

No que diz respeito à solicitação do Autuado para que todas as publicações atinentes ao presente feito sejam realizadas em conjunto, sob pena de nulidade, em nome dos advogados Drs. Ronaldo Redenschi, OAB/RJ N ° 94.238, Julio Salles Costa Janolio, OAB/RJ N ° 119.528 e Victor Morquecho Amaral, OAB/RJ Nº 182.977, todos com escritório na Praça XV de novembro n ° 20, 1 2º andar, grupo 1 201, Centro, no Município do Rio de Janeiro, no Estado do Rio de Janeiro, esclareço que nada obsta que a secretaria desse CONSEF atenda a solicitação, no entanto, esclareço que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109, do mencionado RPAF-BA/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

Nos termos expendidos, concluo pela subsistência da autuação.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269352.0003/21-6**, lavrado contra **RAIZEN S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 6.047.698,87**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2022.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR