

**PROCESSO** - A. I. N° 269358.0007/19-6  
**RECORRENTE** - AKZO NOBEL PULP AND PERFORMANCE QUÍMICA BAHIA LTDA. (NOURYON PULP AND PERFORMANCE INDÚSTRIA QUÍMICA BAHIA LTDA.)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JFJ nº 0139-02/22-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFEP  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 14/03/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0074-12/24-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 nº 87/96, absorvida pelo artigo 31 da Lei nº 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 291 a 313) em face da Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JFJ) deste CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/03/2019 e notificado ao Sujeito Passivo (Inscrição Estadual nº 062.396.510) em 10/04/2019 (fl. 106), a exigir multa no montante de R\$ 6.067.259,47, equivalente a 60% dos créditos fiscais que aduz decaídos e não estornados, com ocorrências declinadas ao longo de todos os períodos de apuração dos exercícios de 2016 e 2017.

No Auto de Infração, o enunciado da acusação fiscal foi redigido da seguinte maneira:

**INFRAÇÃO 1 - 01.05.32:** *Deixou de estornar o crédito fiscal extinto por decadência devido ao decurso de 5 anos contados da data de emissão ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, sem repercussão na obrigação tributária principal. 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 Art. 23, § Único da LC no 87/96 e Art. 31, § Único da Lei Estadual no 7.014/96. Corrobora tal entendimento o Acórdão JFJ 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 do 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/BA. 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. [...] **Enquadramento legal:** Art. 31, parágrafo único da Lei 7.014/96. **Multa:** Artigo 42, inciso VII, alínea "b", da Lei 7.014/96.

O contraditório desenvolveu-se de modo regular em primeiro grau de cognição, com **Defesa** (fls. 110 a 139 - sustentando em síntese inoccorrência de decadência, ausência de previsão legal para cobrança da multa, ausência de previsão legal para estorno do crédito, e relevação da multa nos termos do art. 158 do RPAF/99); **Informação Fiscal** (fls. 180 a 213 - sustentando a autuação); **Diligência** à INFAZ de origem (com **requisição** - fls. 219 e 219-v.; **parecer da PGE/PROFIS** e **despacho de aprovação** da Procuradora Assistente - fls. 225 a 234; **manifestação da Defendente** - fls. 241 a 251; **nova Informação Fiscal** - fls. 256 a 257).

Lavrado o termo de instrução (fl. 260), o feito foi julgado à unanimidade consoante acórdão de fls. 261 a 281, cujo voto condutor, após extenso e criterioso relatório, foi redigido da seguinte maneira:

### **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 defendente, decorrentes de sua atividade, frente ao entendimento do Fisco de que estariam abarcados pela decadência, pelo fato de não terem sido 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, ipsi 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 escrutinada, 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 defendente.*

*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 ocorrido 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.*

Regularmente intimado, o autuado, por intermédio de procuradores regularmente habilitados, interpôs Recurso Voluntário, reeditando os argumentos defensivos da seguinte maneira (em apertada síntese):

- a) os valores escriturados no final de cada mês de apuração dizem respeito ao saldo credor acumulado do ICMS, eis que a Recorrente apurou o ICMS mês a mês, escriturando devidamente os seus créditos, compensando-os com débitos decorrentes de saídas tributárias em sua escrita fiscal, resultando em saldo credor do referido imposto, em atenção ao princípio da não-cumulatividade (artigo 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal; artigo 23, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96; artigo 31 da Lei nº 7.014/96);
- b) a utilização dos créditos se faz propriamente pela escrituração das notas fiscais nos livros para fins de utilização da sistemática do princípio da não-cumulatividade em que prevê a compensação entre débitos e créditos de imposto; essa sistemática pressupõe que a compensação seja efetuada de forma continuada, na medida em que o imposto se paga em determinada fase da cadeia é aproveitado na etapa subsequente, e assim por diante; o parágrafo único, do artigo 31 da Lei nº 7.014, limitou 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 (art. 24, III da Lei Complementar nº 87); 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;
- c) ainda que o raciocínio da PGE/PROFIS e do órgão julgador de primeira instância tenham sido limitados ao conceituar vocábulos “utilizar” e “aproveitar” e concluir de forma isolada que a autuação fiscal tenha sido correta, vale ressaltar que a r. decisão recorrida chega a se utilizar da própria conclusão da Recorrente ao expressar que o exercício da escrituração é ato condicionante à utilização do crédito;
- d) que não se trata de crédito de ICMS, mas de saldo credor acumulado em decorrência do princípio da não-cumulatividade; o trabalho fiscal equivocou-se ao lavrar o auto de infração, pois considerou o saldo credor acumulado do período como se fosse crédito fiscal escriturado por ocasião das notas fiscais de entrada de mercadorias;
- e) que não se pode aceitar a conclusão equivocada efetuada pelo órgão julgador de primeira instância administrativa ao tentar afastar a conclusão da Recorrente de que a autuação fiscal adotou como base o saldo credor acumulado do ICMS; em suas digressões concluiu que, do saldo credor acumulado do mês de janeiro de R\$ 28.296.191,76, a fiscalização teria levado a efeito de cobrança a base de cálculo no valor de R\$ 4.600.804,83 que consistiria no valor do crédito mantido há mais de 5 anos, conforme tabelas abaixo:



**Quadro 1: extraído do trabalho fiscal, a demonstrar a compensação de débitos e créditos em t supostamente caducos**

Mês	Ano	DebSaída	DebAjustApur	EstCred	DebTotalMensal	CredEntr	CredAjustApur	EstDeb	CredTotalMensal
1	2011	7.576,17	5.380,52	0,00	12.956,69	317.814,14	5.137,75	0,00	317.819,29
2	2011	40,80	5.452,21	0,00	5.493,01	333.116,25	5.126,12	0,00	338.242,37
3	2011	253,36	14.774,06	0,00	15.027,42	326.816,85	7.851,93	0,00	334.668,78
4	2011	57,99	27.518,83	0,00	27.576,84	311.396,76	3.772,56	0,00	315.169,32
5	2011	0,00	17.324,59	0,00	17.324,59	629.236,76	24.464,25	0,00	653.701,01
6	2011	127,52	4.106,31	0,00	4.233,83	335.472,36	20.656,23	0,00	356.128,59
7	2011	779,54	3.748,15	0,00	4.527,69	320.920,69	2.912,23	0,00	323.832,92
8	2011	61.708,35	5.883,40	0,00	67.591,75	384.300,99	4.444,15	0,00	388.745,14
9	2011	0,00	5.051,08	0,00	5.051,08	406.172,54	3.381,59	0,00	409.554,13
10	2011	0,00	9.051,96	905.489,41	915.085,37	347.795,36	3.191,43	0,00	350.986,79
11	2011	0,00	7.285,25	0,00	7.285,25	727.754,87	2.851,08	0,00	730.605,95
12	2011	69,51	6.744,93	0,00	6.814,44	356.771,08	2.498,77	0,00	359.269,85
1	2012	210,45	12.559,47	0,00	13.169,93	414.536,08	3.400,10	0,00	417.936,18
2	2012	546,86	7.386,15	0,00	7.933,01	318.189,61	4.294,55	0,00	322.484,16
3	2012	974,39	23.001,80	0,00	23.976,19	304.026,99	3.236,58	0,00	307.263,57
4	2012	47.454,78	5.691,45	0,00	53.146,23	508.299,32	2.159,21	0,00	510.458,53
5	2012	55,28	7.884,15	0,00	7.939,41	304.741,07	4.725,63	0,00	309.466,70
6	2012	46,70	6.103,36	0,00	6.150,06	457.101,75	2.361,76	0,00	459.463,51
7	2012	54.066,39	8.489,58	0,00	62.555,97	454.742,32	1.999,80	0,00	456.742,12
8	2012	2,40	6.010,02	0,00	6.012,42	436.637,21	1.999,80	0,00	438.637,01
9	2012	13.096,44	12.504,79	0,00	25.601,23	418.318,11	1.999,80	0,00	420.317,91
10	2012	0,72	12.441,61	0,00	12.442,33	415.550,93	1.999,80	0,00	417.550,73
11	2012	74,42	4.400,31	0,00	4.474,73	467.971,32	1.999,80	0,00	469.971,12
12	2012	32.135,25	9.309,75	0,00	41.445,00	311.539,13	1.859,48	11.609,76	313.398,89
1	2013	37.754,31	7.976,52	0,00	45.730,88	631.275,92	0,00	0,00	631.275,92
2	2013	106.849,16	4.719,93	92.297,12	203.866,21	378.759,73	0,00	0,00	378.759,73
3	2013	31.075,01	1.535,17	0,00	32.610,18	266.632,82	0,00	0,00	266.632,82
4	2013	3.737,39	8.319,40	10.461,40	22.518,19	240.840,84	1.468,43	0,00	242.309,27
5	2013	187,37	9.080,77	0,00	9.268,14	305.313,61	5.029,43	0,00	310.343,04
6	2013	6.199,24	12.053,67	0,00	18.252,91	467.454,91	87.224,10	0,00	554.679,01
7	2013	15.963,14	12.426,00	0,00	33.389,14	274.795,87	4.916,76	0,00	279.712,63
8	2013	244,66	16.837,91	0,00	17.082,57	456.351,81	4.550,94	0,00	460.902,75
9	2013	673,95	10.468,27	0,00	11.142,22	462.036,09	4.506,51	0,00	466.542,60
10	2013	25.458,19	17.476,74	0,00	42.934,93	448.961,71	6.434,19	0,00	455.395,90
11	2013	31.414,28	7.009,18	0,00	38.423,46	224.108,76	157,89	0,00	224.266,65
12	2013	50.783,46	19.525,54	0,00	80.309,00	197.963,40	107,56	0,00	198.070,96
1	2014	20.277,34	17.463,60	0,00	37.740,94	272.493,46	35,33	0,00	272.528,79
2	2014	20.597,56	6.384,46	0,00	26.982,02	234.778,99	60,37	0,00	234.839,36
3	2014	37.272,75	42.310,31	0,00	79.583,06	256.143,66	3.382,62	0,00	259.526,28
4	2014	0,64	55.809,97	0,00	55.810,61	297.579,19	0,02	0,00	297.579,21
5	2014	32.803,42	35.248,20	0,00	68.051,62	275.348,22	0,00	0,00	275.348,22
6	2014	960,16	29.374,41	0,00	30.334,57	289.398,38	0,00	0,00	289.398,38
7	2014	10.218,47	27.954,32	0,00	38.172,79	360.535,89	0,00	0,00	360.535,89
8	2014	27.088,34	18.165,08	0,00	45.253,42	375.058,59	0,00	0,00	375.058,59
9	2014	19.456,30	33.021,05	0,00	52.477,35	470.614,51	0,00	0,00	470.614,51
10	2014	10.486,75	30.275,22	0,00	40.761,97	427.005,17	0,00	0,00	427.005,17
11	2014	0,03	25.519,33	0,00	25.519,36	361.541,48	0,00	0,00	361.541,48
12	2014	2.812,13	19.728,48	0,00	22.540,61	449.947,97	0,00	0,00	449.947,97
1	2015	2.483,08	23.805,72	0,00	26.288,80	400.387,77	0,00	0,00	400.387,77
2	2015	5.606,81	20.684,77	0,00	26.291,58	380.667,27	0,00	0,00	380.667,27
3	2015	1.393,10	24.064,89	0,00	25.457,99	355.084,77	0,00	0,00	355.084,77
4	2015	11.806,23	58.498,68	0,00	70.304,91	471.389,58	0,00	0,00	471.389,58
5	2015	744,19	40.728,12	0,00	41.472,31	420.215,37	0,00	0,00	420.215,37
6	2015	5.252,84	31.907,75	0,00	37.200,59	298.154,82	0,00	0,00	298.154,82
7	2015	21.212,23	26.141,06	0,00	47.353,29	362.319,93	0,00	0,00	362.319,93
8	2015	15.153,53	44.701,94	0,00	59.855,47	616.297,65	0,00	0,00	616.297,65
9	2015	20.239,66	27.612,43	0,00	47.852,09	569.338,90	0,00	0,00	569.338,90
10	2015	51.393,68	25.670,60	0,00	77.064,28	353.114,85	0,00	0,00	353.114,85
11	2015	25.873,31	80.864,45	0,00	106.737,76	239.333,93	0,00	0,00	239.333,93
12	2015	10.542,00	111.389,96	0,00	121.931,96	523.524,08	0,00	0,00	523.524,08
1	2016	56.809,75	57.028,07	0,00	113.837,82	113.837,77	0,00	0,00	113.837,77
2	2016	252,31	31.011,04	0,00	31.263,35	367.961,44	48.000,00	0,00	415.961,44
3	2016	9,72	48.159,13	0,00	48.168,85	313.159,87	0,00	0,00	313.159,87
4	2016	77.401,86	64.469,56	0,00	141.871,42	365.349,34	0,00	0,00	365.349,34
5	2016	912,31	19.711,36	0,00	20.623,67	347.893,12	0,00	0,00	347.893,12
6	2016	571.069,04	57.457,75	0,00	628.526,79	51.723,50	0,00	0,00	579.250,29
7	2016	368.951,66	25.191,68	0,00	394.143,34	520.059,60	0,00	0,00	394.143,34

**AUDITORIA DO ESTORNO DE CRÉDITO**

(Art. 31, § Único da Lei 7.014/96)

Mês	Ano	DebSaída	DebAjustApur	EstCred	DebTotalMensal	CredEntr	CredAjustApur	EstDeb	CredTotalMensal	SdCredAnt (Real)	SdCredTrans EFD	CredQuinzenal (Acumulado em 5 meses)
1	2016	56.809,75	57.028,07	0,00	113.837,82	588.536,27	0,00	0,00	588.536,27	27.814.459,12	38.239.127,61	13.698.552,77
2	2016	252,31	31.011,04	0,00	31.263,35	367.961,44	48.000,00	0,00	415.961,44	23.698.351,77	24.084.050,80	13.791.362,31
3	2016	9,72	48.159,13	0,00	48.168,85	313.159,87	0,00	0,00	313.159,87	23.791.361,31	24.174.351,32	13.884.759,83
4	2016	77.401,86	64.469,56	0,00	141.871,42	365.349,34	0,00	0,00	365.349,34	23.884.129,80	24.107.757,76	13.914.560,38
5	2016	912,31	19.711,36	0,00	20.623,67	347.893,12	0,00	0,00	347.893,12	23.914.960,38	24.242.179,81	13.927.684,10
6	2016	571.069,04	57.457,75	0,00	628.526,79	51.723,50	0,00	0,00	579.250,29	23.917.584,18	23.750.880,87	13.725.706,67
7	2016	368.951,66	25.191,68	0,00	394.143,34	520.059,60	0,00	0,00	519.059,60	23.715.706,07	23.851.626,91	13.869.637,60
8	2016	613.094,82	25.409,51	0,00	638.504,33	411.182,98	0,00	0,00	411.182,98	23.851.626,91	23.624.191,59	13.986.987,74
9	2016	9.129,76	37.066,04	0,00	46.195,80	404.037,23	23.624.191,59	0,00	23.624.191,59	24.082.156,80	24.102.280,33	14.002.280,33
10	2016	11.150,87	19.722,89	0,00	30.873,76	524.482,15	0,00	0,00	428.482,15	24.082.156,80	24.479.765,21	14.121.208,55
11	2016	78.051,99	43.373,29	0,00	121.425,28	354.800,02	0,00	0,00	354.800,02	24.121.208,55	24.594.581,29	14.125.021,78
12	2016	49.247,19	146.575,93	0,00	195.823,12	318.571,31	40,70	0,00	318.612,01	24.125.021,78	24.747.810,67	14.213.027,84
1	2017	195.166,66	32.906,57	0,00	228.073,18	490.891,65	146,58	0,00	491.038,23	23.713.027,84	23.975.991,90	13.844.794,31
2	2017	146.555,88	22.701,48	0,00	169.257,36	461.684,37	114,33	0,00	461.818,70	23.844.794,31	23.844.794,31	13.844.794,31
3	2017	69.506,47	33.190,53	0,00	102.697,00	496.398,06	58,39	0,00	496.456,45	23.888.578,84	24.284.438,27	14.064.651,13
4	2017	17.739,24	21.483,88	0,00	39.223,12	394.975,19	24.064.651,13	0,00	394.975,19	24.400.401,29	24.152.361,75	14.152.361,75
5	2017	64.061,07	50.356,76	0,00	114.417,83	461.859,64	51,52	0,00	461.911,16	24.152.361,75	24.500.355,08	14.104.813,78
6	2017	92.821,55	29.316,78	0,00	122.138,33	390.088,77	56,45	0,00	390.145,22	24.104.813,78	24.372.618,67	14.185.492,30
7	2017	74.430,63	0,00	0,00	74.430,63	329.407,57	0,00	0,00	329.407,57	24.185.492,30	24.440.469,24	14.055.436,36
8	2017	100.723,33	0,00	0,00	100.723,33	411.994,14	0,00	0,00	411.994,14	24.055.436,36	24.368.707,17	14.012.688,38



- f) que a Fiscalização tomou como ponto de partida o saldo de crédito do mês de janeiro de 2016 no valor de R\$ 28.299.157,60, resultante da apuração dos meses anteriores - e abateu desse montante o saldo de crédito do ICMS correspondente ao somatório dos meses de janeiro de 2011 a janeiro de 2016 (R\$ 23.698.353,77), que totalizou a base de cálculo para a imposição da multa no valor de R\$ 4.600.804,83; que o trabalho fiscal está totalmente errado, confirmando-se as razões da Recorrente ao longo do processo administrativo de que a glosa se refere a saldo credor acumulado do ICMS; 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; não pode a mesma ser penalizada pela regra de decadência em exame, tendo a Recorrente 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;
- g) que, na prática, não há como fazer um controle de qual parte do crédito devidamente escriturado pela Recorrente teria sido extinto pela decadência, pela não compensação na escrita fiscal dentro do prazo de 05 anos contados da data da emissão das notas fiscais -, na medida em que, conforme antes 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;
- h) que a previsão legal da multa imposta pelo Autuante está no artigo 42, inciso VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, e não na alínea “f” do referido dispositivo; ainda que tivesse sido capitulada essa multa, o fato típico como ilícito diz respeito à utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal; não se tratando de questionamento quanto ao crédito, mas de questionamento quanto a manutenção de saldo credor acumulado do ICMS oriundo da sistemática do princípio da não- cumulatividade, não há previsão legal que determine estorno de créditos fiscais devidamente escriturados, mas que não tenham sido inteiramente compensados dentro do prazo de 05 anos, contados da data da emissão das notas fiscais ou da entrada das mercadorias no estabelecimento da Recorrente;
- i) que a hipótese não se amolda àquelas previstas na legislação estadual, a exemplo do disposto no art. 30 da Lei nº 7.014/96 ou no art. 312 do RICMS-BA/12, de modo que somente lei pode estabelecer penalidade para as infrações à legislação tributária (art. 97, inciso V do Código Tributário Nacional) - transcreve excertos de julgados do Poder Judiciário, e destaca que não são compatíveis com diversos princípios tributários, nem mesmo com o próprio art. 314 do RICMS-BA/12, sem implicar dano ao erário;
- j) que não devem incidir juros sobre a multa, nos termos do art. 102, §§ 2º e 3º da Lei nº 3.965/81 (COTEB), e que cobrar encargos moratórios desde o vencimento de cada um dos valores glosados nos meses considerados caducos implica efeito retroativo à aplicação dos §§ 2º e 3º, do art. 102 da Lei nº 3.985/81, além de cobrança ilegal de SELIC sobre multa a partir de período anterior à lavratura do auto de infração.

Conclui com o requerimento provimento do recurso para que o auto de infração seja anulado.

Recebidos os autos, estes foram a mim atribuídos em 25/11/2022 e, por considerá-los devidamente instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Levados à sessão de 06/12/2022 para julgamento, o feito foi objeto de sucessivas vistas, e na sessão de 13/12/2022 esta Câmara deliberou por converter o feito em diligência, requisitando Parecer à PGE/PROFIS (fls. 320 a 322) a fim de que analise se convém revisar os pareceres emitidos sobre a matéria e, caso entenda pela manutenção do mesmo entendimento, esclareça as seguintes dúvidas:

*1) Existe ordem para compensar entre o crédito escriturado no próprio mês e o saldo credor transportado das competências anteriores? a) Se a resposta for positiva, qual(is) dispositivo(s) legal(is) regula(m) como o contribuinte deve controlar os créditos acumulados de modo a atender o prazo de estorno? b) Se a resposta for negativa, qual(is) dispositivo(s) legal(is) regula(m) como o contribuinte pode identificar qual crédito foi compensado, entre o saldo credor transportado do mês anterior e aquele escriturado no próprio mês do débito?*



2) Na sistemática da não-cumulatividade, o saldo credor/devedor apurado em cada mês é independente dos meses anteriores? a) Se a resposta for positiva, isso implica em “renovação” mês a mês do prazo da decadência? b) Se a resposta for negativa, como definir o marco inicial da decadência de cada crédito, isoladamente? 3) Considerando que o saldo credor representa o crédito escriturado conforme a legislação, a inexistência de operações suficientes para gerar débitos passíveis de compensação, por uma característica própria da atividade econômica desenvolvida, configura inércia voluntária do contribuinte para fins de decadência?

Após, o contribuinte deveria ser intimado para manifestar-se sobre o Parecer, querendo, no prazo de 10 dias.

Em seu Parecer de fls. 333 a 343, ratificado por Despacho de fl. 344, a PGE/PROFIS assenta, em conclusão, que

*“o contribuinte, por expresse comando legal, desde a emissão do documento fiscal engendrador do crédito, DEVERÁ utilizar o crédito, seja na equação matemática da não-cumulatividade, seja numa dinâmica comercial de alienação de ativo financeiro, no prazo de cinco anos.*

*“Dessa maneira, conclui-se que inexistência de operações suficientes para gerar débitos passíveis de compensação, não impede a ocorrência de perda do direito de utilizar o crédito pelo contribuinte, no prazo de cinco anos contados da data de emissão do documento, uma vez previsto, do ponto de vista positivado, outras formas de utilização, como acima enunciadas.*

A Recorrente, por sua vez, ofereceu manifestação de fls. 351 a 357, opondo-se à conclusão da PGE/PROFIS conforme excerto que sumariza suas razões:

*“Com a devida vênia, a PGE não apresenta respostas adequadas aos questionamentos efetuados pelo E. CONSEF. As suas respostas não estão concatenadas com a legislação fiscal de regência e nem se coadunam com a conclusão apresentada. Isso porque não há dúvida de que ‘o prazo decadencial para utilizar o crédito é de 5 anos contados da emissão do documento’, mas essa conclusão está totalmente afastada da premissa apresentada de que ‘a inexistência de operações suficientes para gerar débitos passíveis de compensação não impede a ocorrência da perda do direito de utilizar o crédito pelo contribuinte’.”*

Retornados os autos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse sua inclusão em pauta de julgamento, razão pela qual os trago à presente sessão, oportunidade em que se fez presente e falou pela Recorrente a Dra. Katia Soriano de Oliveira Mihara, OAB/SP nº 187.787.

É o relatório.

## **VOTO VENCIDO**

Conheço do recurso, pois estão presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque para a tempestividade e para o cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

O caso contempla premissas fáticas incontroversas: **a)** o Sujeito Passivo, estabelecido na Bahia, é contribuinte do ICMS e acumula créditos fiscais de ICMS de modo recorrente, transportando os créditos acumulados (após abatimento do imposto apurado) em um período de apuração para o subsequente; **b)** a origem desses créditos não é questionada, sendo certo que a sua atividade (“fabricação de outros produtos químicos inorgânicos não especificados anteriormente”, CNAE 20.19-3-99), fornecendo insumos para a indústria de celulose, é compatível com as hipóteses de acúmulo de crédito fiscal; **c)** a escrita fiscal do Sujeito Passivo não dá conta de que esse haja consumo a integralidade desses créditos para o cômputo do imposto a recolher a cada período (daí o acúmulo), nem de que haja estornado créditos fiscais não consumidos ao longo de 5 (cinco) anos, em relação ao período fiscalizado.

Insisto: a idoneidade desses créditos fiscais de ICMS, que advêm das normas implementadoras do princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal), não está em questão.

Daí, pergunta-se:

- 1) Existe norma vigente que decreta a extinção do crédito fiscal acumulado por não ter sido *consumido* em um dado período de tempo, contado da operação que lhe deu sustentação?

- 2) Nesse caso, existe norma vigente que determine a *anulação* ou *estorno* (o registro da extinção) do crédito acumulado, diante da extinção crédito fiscal acumulado por não ter sido consumido em um dado período de tempo, contado da operação que lhe deu sustentação?
- 3) Ou, visto por outro prisma: uma vez que um Sujeito Passivo realize habitualmente operações que dão margem a acúmulo de créditos fiscais (operações de exportação, ou operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, ou operações beneficiadas com incentivos fiscais etc.), existe norma vigente que lhe *defira a manutenção* dos créditos fiscais por tempo indeterminado?

Nota-se, também, que a acusação é clara e incontroversa: uma multa foi aplicada, pois o Sujeito Passivo “*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*”. O Fisco afirma que existe o dever legal de estornar o crédito fiscal, porque teria havido a decadência do crédito fiscal, já que originado há mais de 5 anos e não integralmente *utilizado* (leia-se, levado ao cômputo do imposto a recolher, pelo abatimento do imposto incidente nas operações realizadas; consumido).

A questão, portanto, é eminentemente jurídica, o que não a torna necessariamente de fácil solução. Prova-o o fato de que os autos e a pesquisa nos julgados deste CONSEF levaram a um número relativamente limitado de casos em situação semelhante, mas esses casos implicaram opiniões díspares, sempre embasadas em profusas fundamentações.

Cabe, ao propósito, empreender algumas aproximações e distinções em relação a casos recentemente apreciados por este Conselho:

- **Caso Fibria** (*inter alia*, destaco o Auto de Infração nº 217359.0003/18-9), tem-se uma autuação por uso indevido de crédito, não estornado após intimação, considerando que o autuado, após cobrado de multa por não estornar créditos fiscal *indevidamente escriturados* (aplicada via Auto de Infração nº 217359.0009/17-9), não procedeu ao estorno. Por meio do Acórdão CJF nº 0262-11/21-VD, foi mantida a decisão de primeiro grau pela improcedência, pois apesar de não haver estornado os créditos que apropriou indevidamente (conforme multa aplicada, decisão por maioria, Acórdão CJF nº 0078-12/19, em decorrência de a autuada não estornar créditos fiscais relacionados a mercadorias posteriormente transferidas, sem tributação, a estabelecimentos situados em outra UF), não ficou demonstrada a *utilização* do crédito indevido. Importa destacar: aqui se debateu crédito fiscal não estornado por um fato subsequente (saída não tributada), e tendo-se provado que o contribuinte não consumiu o crédito, o lançamento por uso indevido foi julgado improcedente.
- **Caso Telxius** (que derivou o Parecer PGE/PROFIS anexado ao Auto de Infração deste PAF, firmado pela Dra. Leila Ramalho em 22/03/2018), tem-se autuação por uso indevido de crédito fiscal, *apropriado* em operações realizadas em 2000 (aquisição de bens destinados a compor o ativo permanente), mas *consumido* quando da emissão de NFST em 15/01/2009. Ali, por meio do Acórdão CJF nº 0308-11/21-VD, firmou-se por maioria o entendimento de que, a despeito de corretamente apropriado o crédito na aquisição de bens do ativo permanente, tal crédito deveria ser consumido no prazo do art. 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/96 (ou seja, em cinco anos após a nota fiscal de aquisição do bem destinado a compor o ativo permanente).
- **Caso Semp Toshiba** (Acórdão nº 0227-11/20-VD, que também ensejou parecer da PGE/PROFIS firmado pelo Dr. José Augusto Martins Júnior, datado de 28/03/2019, concluindo pelo caráter não-acessório da multa pela manutenção de saldo credor não estornado), a acusação de manutenção indevida de crédito fiscal decorreu de um dever, decorrente do regime de tributação a que se submetia a contribuinte, de estornar créditos (Decreto nº 11.552/2009, art. 1º, § 4º) que excedesse o montante acumulado no segundo semestre. Interessa a Infração nº 2 do Auto de Infração nº 269190.0106/14-2, que foi julgada parcialmente subsistente, pois, a despeito do parecer da PGE/PROFIS, a multa foi reduzida por força do então vigente art. 158 do RPAF/99 - ou seja, concluiu tratar-se de multa por descumprimento de obrigação acessória, e sem



repercussão econômica.

Esses três casos se distinguem substancialmente do presente PAF. No **Caso Telxius** há acusação de uso indevido de crédito fiscal (firmada a premissa de que uso indevido é o seu “abatimento” para apuração do ICMS a recolher no mês), ao passo que aqui se discute o não-estorno do crédito fiscal; nos **Casos Fibria** e **Semp Toshiba** há acusação de não-estorno / manutenção de crédito fiscal, apesar de fatos supervenientes (que não a “decadência”) a ensejar o dever de estorno: a transferência não tributada de bens, em um; e a limitação de acúmulo de créditos derivado de um regime de incentivos fiscais (PROTEC), em outro.

Os casos que efetivamente se assemelham ao presente são:

- **Caso Veracel** (Auto de Infração nº 278868.0001/18-1, Acórdão CJF nº 0288-11/20-VD, decisão por maioria) - ali se acusou a contribuinte de não estornar créditos fiscais decaídos pelo seu não aproveitamento em cinco anos, contado da apropriação dos créditos na escrita fiscal (como nestes autos), tendo-se concluído, com esteio no Parecer da PGE/PROFIS emitido pela Dra. Rosana Salau em 05/05/2020, fazendo remissão ao Parecer emitido no **Caso Telxius**, que: *“a utilização do crédito fiscal pelo autuado não está unicamente dependente de realização de operações tributáveis. A presente cobrança se dá exclusivamente em relação aos créditos fiscais vinculados a documentos fiscais emitidos há mais de cinco anos, que não foram objeto de qualquer tipo de utilização pelo autuado. A perda do direito à fruição de crédito fiscal em razão da não utilização em determinado período de tempo, não se dá exclusivamente nos termos do art. 31 da Lei nº 7.014/96.”* Destaca-se que a decisão também foi divergente em primeiro grau, como se verá mais adiante. Assim como neste caso, o acúmulo de crédito não é contestado em seu mérito (ali, decorrente de exportação de mercadorias de fabricação própria).
- **Caso Raizen** (Auto de Infração nº 269352.0003/21-6, pendente de julgamento em segundo grau), motivado pelos Pareceres da PGE/PROFIS exarados nos **Casos Veracel, Telxius**, e em novo parecer, o contribuinte foi autuado por não proceder ao estorno de créditos fiscais apropriados havia mais de cinco anos e não utilizados, e a infração foi mantida em primeiro grau com base na premissa de que o art. 31 da Lei nº 7.014/96 implica o dever de estorno do crédito fiscal datado de mais de cinco anos, ainda que tempestivamente apropriado à escrita fiscal, porém não “utilizado” (consumido) em até cinco anos da data de expedição do documento que lhe deu origem: *“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.”*, assentou o voto vencedor. Consta que esse feito foi objeto de consulta à PGE/PROFIS, ainda pendente de resposta, em torno das consequências práticas das conclusões parcialmente assentadas, tendo em mira a escrituração fiscal do “saldo credor acumulado” na EFD.

Veja-se, apenas a título de ilustração, a distinção feita na Informação Fiscal entre “**créditos fiscais normais**” e “**créditos fiscais acumulados**” - esses, em exame nos autos, não implicam *“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”*.

Segundo o autuante, *“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. É disso que se cogita aqui. (Art. 26 da Lei nº 7.14/96, C/C Arts. 316 e 317 do RICMS/BA, Decreto 13.780/2012)”*.

Vejam-se, ainda, os pareceres da PGE/PROFIS (**Casos Telxius, Veracel e Raizen**), fundamentados em elucubrações em torno dos vocábulos “utilizar” e “escriturar” (que integram os textos normativos da Lei Complementar nº 87/96, art. 23; e da Lei nº 7.014/96, art. 31). Após intenso esforço hermenêutico, concluiu-se em parecer: *“Assim, respondendo ao quanto especificamente*

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

Notem, Senhores, o quão difícil é a missão do hermeneuta! Não estamos aqui a tentar decifrar sinais que se supõe deixados em arte rupestre, ou em megálitos, por civilizações perdidas: estamos, e ao fim e ao cabo é isso, tentando imprimir sentido a um comportamento humano do nosso tempo, para um artefato humano (socialmente construído) do nosso tempo: o complexo, volumoso, plurívoco e impreciso texto da legislação em torno de um imposto tão complexo, tão abrangente e, por vezes, tão antiquado quanto o ICMS brasileiro.

Resta saber o quanto temos aqui de intenção em *dirimir* a lide, ou de *impor* o nosso desejo de como os outros se devem comportar.

Peço licença para as digressões.

Dúvida alguma há sobre a escassez (para muitos, inexistência) de direitos absolutos na ordem jurídica brasileira. Não se descrevem direitos creditícios absolutos no Direito Brasileiro.

Dúvida alguma há de que a não-cumulatividade não é uma chave-mestra contra limitações ou condicionamentos ao exercício do direito de crédito fiscal do ICMS. A CF/88 torna conténível a eficácia do direito previsto em seu art. 155, § 2º, inciso I, por meio de lei complementar (inciso XII, alínea “c”, do mesmo art. 155, § 2º), o que foi exercido em algumas das disposições da Lei Complementar nº 87/96 (por exemplo, no art. 24, parágrafo único, em relação a “créditos fiscais normais”, e não em relação a “créditos fiscais acumulados” - usando mais uma vez a distinção elaborada pelo Autuante).

Contudo, e mesmo por isso, a sistemática de “créditos e débitos” (o *invoice credit*, o *tax on tax*, ou o *basis on basis*, métodos subtrativos conhecidos), visa a atingir um estado de coisas: a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte *de facto*, a neutralidade fiscal, o desenvolvimento da sociedade, a conquista de mercados internacionais, a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros (MOREIRA, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 119).

Ou seja, a não-cumulatividade é **um princípio jurídico constitucional**, e deve orientar de algum modo a compreensão e aplicação de regras jurídicas formuladas para lhe dar expressão.

Toda a fundamentação do auto de infração esbarra em um problema: **não há texto que expressamente determine que o sujeito está obrigado a**

- a) manter a escrita de todos os dados de cada crédito fiscal apropriado e o abatimento do ICMS apurado em relação a cada crédito fiscal apropriado (o que seria tecnicamente inviável, tornaria a atividade econômica ainda mais difícil de realizar, neste país das mais de 1900 horas - a média mundial é de 160 - de cumprimento anual de obrigações tributárias acessórias);
- b) estornar ou anular o crédito fiscal que não haja sido “utilizado” (leia-se, para a PGE/PROFIS, levado a crédito para o cômputo do ICMS a recolher; ou objeto da utilização prevista no art. 317 do RICMS-BA/12, como ressaltado pelo Autuante e pelo órgão julgador *a quo*);
- c) pagar multa pelo não estorno do crédito que acumulou mensalmente, mas que pela natureza de suas operações não conseguiu consumir integralmente.

Toda a fundamentação do Auto de Infração, *data venia*, advém de um dispositivo que visa a outra situação - aquela tratada pelo Autuante em sua Informação Fiscal como a situação de “créditos fiscais normais”. Todavia, a legislação não é expressa em relação ao estorno do crédito fiscal na hipótese do art. 31, parágrafo único do RPAF/99, e nas circunstâncias concretas seria tecnicamente inviável identificar-se o *dies a quo* e o *dies ad quem* do prazo de cinco anos.



A legislação considera que o crédito fiscal (aquele identificado em um documento) somente pode ser utilizado dentro de cinco anos.

Duas interpretações possíveis: esse crédito necessita ser *apropriado* à escrita em cinco anos (punindo-se pela inércia e em prol da segurança jurídica aquele contribuinte que demora em fazer o registro de documentos fiscais em sua escrita), ou esse crédito necessita ser *consumido* em até cinco anos (punindo-se quem não consome o crédito pelo **abatimento**, pela **transferência**... e, por que não, pelo **transporte ao período seguinte**?).

O período de apuração do crédito fiscal é mensal, assim como em geral é mensal o período de apuração do imposto incidente, e o período de apuração do imposto a recolher. A cada mês, por meio de um registro em sua escrita fiscal (registro 1200 da EFD) o contribuinte escreve o crédito, o débito, o eventual saldo credor, e o transporta para o exercício seguinte. No campo 07 desse registro, rotulado “SLD\_CRED\_FIM”, o contribuinte indica o “saldo de crédito fiscal acumulado a transportar para o período seguinte”, conforme guia prático da EFD (disponível em <http://sped.rfb.gov.br/estatico/30/5EC21565F41BC9D392045D71E5706429186705/Guia%20Pr%C3%A1tico%20EFD%20-%20Vers%C3%A3o%203.0.6.pdf>, acesso em 5 dez. 2022).

Ao transportar o saldo de crédito fiscal para o período seguinte, o contribuinte “utiliza” o crédito, para os fins do que dispõe o art. 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/96.

Mais uma digressão, com a devida licença. Esses dêiticos da legislação tributária às vezes são tão indecifráveis quanto as formas lançadas em megálitos de origem incerta.

Percebe-se que “utilizar o crédito” (para fins de reconhecer a inércia do Sujeito Passivo) não pode significar o mesmo que utilizar indevidamente o crédito, para a imposição de uma penalidade drástica e gravosa como, por exemplo, a do art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. Manter um crédito escriturado não pode significar o mesmo que utilizar indevidamente tal crédito. Como bem pondera a PGE/PROFIS, na voz do Dr. José Augusto Martins Júnior (fls. 225 s 233-v.), a lei não contém palavras inúteis.

Explico: “utilização indevida”, para o fim de impor uma multa de 60% sobre o crédito utilizado indevidamente, somente pode significar a utilização com algum impacto econômico ou financeiro imediato e manifesto (mas sem importar não-recolhimento do imposto) - a mera manutenção do crédito na universalidade da conta gráfica não caracteriza a conduta infracional.

Do contrário, o teor da multa implicaria enriquecimento sem causa do erário e desvirtuação do conteúdo da penalidade.

Assim me manifestei, a propósito, quando do julgamento que redundou no Acórdão CJF nº 0401-12/21-VD, datado de 16/12/2021, mas fiquei vencido ante o voto do Conselheiro Marcelo Mattedi, que superou a nulidade de um Auto de Infração (acusação de “uso indevido de crédito”, reenquadrada no curso do PAF para “não estorno de crédito”).

Ora, se reconhecido o “não estorno” como “uso indevido”, não haverá coerência em afirmar que no caso em apreço, com a apropriação do crédito na escrita, não houve “uso”. Se “utilizar” teria o mesmo significado nos mesmos excertos normativos, como encontrar coerência na interpretação de que o sujeito “não utilizou” o crédito e, portanto, descumpriu o art. 31, parágrafo único, da Lei nº 7.014/96, uma vez que o apropriou à sua escrita? Utilizar o crédito significaria, então, ao mesmo tempo, “utilizar” e “não utilizar”?

É um desatino hermenêutico, *data venia*!

Há muitos casos na legislação em que se determina expressamente a anulação ou o estorno do crédito fiscal (por exemplo, os do art. 312 do RICMS-BA/12). Contudo, neste caso dos autos - de acúmulo legítimo de crédito, de manutenção de um direito subjetivo análogo ao de propriedade, que decorre de imposto já pago em operações anteriores -, justamente o caso em que o Autuante afirma contemplar normas especiais, a Fiscalização e a PGE/PROFIS entendem ser o de aplicação da norma genérica e destinada ao “crédito fiscal normal”.

Para o mais, reporto-me ao que dispôs o Ilustre Julgador José Vicente Costa Neto quando da prolação de voto vencido nos autos do Acórdão JJF nº 0183-01/18, julgamento em 18/10/2018 (**Caso Veracel**):

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

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

*Neste aspecto vejo restar razão ao sujeito passivo. Observo que, nos termos da legislação de regência do ICMS no Estado da Bahia, a Lei nº 7.014/96, mais especificamente o art. 31, parágrafo único, contida na LC 87/96, art. 23, parágrafo único, como anteriormente destacado, os pressupostos para a legitimação ou validação dos valores lançados a crédito estão relacionados tão somente à idoneidade da documentação fiscal e à escrituração nos prazos e condições estabelecidas na legislação.*

*Por sua vez, o direito subjetivo de extinção do uso do crédito, positivado no parágrafo único, seja do art. 31 da Lei nº 7014/96, ou seja, do art. 23 da LC 87/96, extingue-se depois de transcorrido 5 (cinco) anos, contados da data da emissão do documento fiscal. No caso em tela, a escrituração do crédito fiscal, realizado à época dos ingressos dos bens no estabelecimento da empresa, ocorreu dentro do prazo de 5 (cinco) anos e com base em documentação idônea, o que não há lide nos autos sobre tal perspectiva.*

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

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

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

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

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

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

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



*Observo ainda, que a base de cálculo de apuração do crédito fiscal que a Fiscalização apurou como extinto por decadência devido ao decurso de 5 (cinco) anos, sem que o defendente adotasse qualquer medida necessária ao usufruto do crédito constituído, são de fato os créditos lançados há mais de 5 anos na sua escrita fiscal e não 5 anos da data de emissão do documento que deu curso à mercadoria, ou da entrada da mercadoria no estabelecimento*

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

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

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

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

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

O referido **Caso Veracel** foi apreciado pela 1ª CJF, e obteve voto divergente para cujo excerto pede-se vênica de transcrever, dada a magnitude das observações ali presentes:

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

*A própria LC 87/96 é bastante incipiente na definição do uso do crédito, em especial quando se trata de crédito oriundo de operações de exportação, o que leva a que os Estados legislem como se detentores dos poderes de lei complementar tivessem, ou mesmo afrontando a legislação do Imposto de Renda, visto haver repercussão direta na apuração dos resultados da empresa para sua tributação.*

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

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

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

*II - transferidos a outros contribuintes deste Estado.*

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

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

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

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

*O saldo credor de ICMS advém da apuração mensal, confrontando os créditos e os débitos, fazendo jus ao princípio constitucional da não-cumulatividade insculpido no art. 155, § 2º, I do Texto Maior permanecendo*

*este para o mês subsequente na escrituração fiscal. O art. 25, III da Lei nº 7014/96 do Estado da Bahia prevê que se o montante dos créditos superarem o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte em consonância com o art. 24, III da Lei Complementar nº 87/96.*

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

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

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

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

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

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

*Analisa, também, as restrições ao uso dos créditos acumulados oriundos das atividades de exportação, centralizando a sua análise nos itens; i) Autorização Prévia; ii) Limitação de Valores; e, iii) Inexistência de débitos, inclusive com exigibilidade suspensa.*

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

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

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

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

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

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

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

*Destaca mais o trabalho da CNI:*

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

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



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

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

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

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

**Exercício de 2013 - \$ 4.971.410,61**

**Exercício de 2014 - \$10.291.760,53**

**Exercício de 2015 - \$10.870.502,15**

**Exercício de 2016 - \$16.267.156,35**

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

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

*(...)*

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

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

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

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

#### **LIMITAÇÕES QUANTO AOS TIPOS DE DÉBITOS:**

**ICMS-ST:** : há vedação de compensação dos créditos de ICMS de modo geral com débitos de ICMS-ST (Decreto do Estado da Bahia nº 13.780/2012 – RICMS/BA). Não há previsão de possibilidade de compensação de Créditos Acumulados com débitos de ICMS-ST.

**ICMS-Importação:** há autorização para a utilização de Créditos Acumulados para pagamento de débito de ICMS-Importação incidente na entrada de mercadoria importada do exterior. A autorização aplica-se para as empresas exportadoras e para eventuais cessionários dos Créditos Acumulados. Em ambos os casos, a utilização fica condicionada à autorização prévia do inspetor fazendário do domicílio do contribuinte ou do

titular da coordenação de processos, no âmbito da Diretoria de Administração Tributária da Região Metropolitana (art. 317, I, 'b', I; II, 'c', RICMS/BA). Por fim, a liberação da mercadoria importada ficará condicionada à apresentação da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS – GLME, visada pelo Fisco (art. 200 do RICMS/BA).

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

• **Restrições gerais à utilização e transferência dos Créditos Acumulados**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dito de outro modo: a sistemática de apuração do ICMS inviabiliza a acusação formulada nestes autos.

A interpretação dada ao dispositivo da legislação (que não se direciona à situação em exame - art. 23 da LC 87/96; art. 31 da Lei nº 7.014/96) esbarra em um desafio técnico, e cria uma nova obrigação acessória ao Sujeito Passivo - de ter de escriturar não aqueles campos previstos na EFD, mas ainda a origem de cada um dos valores apropriados, em cada documento, data a data, a título de crédito

fiscal, e de realizar a “utilização” (abatimento, transferência - por que não o transporte?) crédito a crédito, documento a documento.

Ora, insista-se, o débito do ICMS a recolher é apurado por período certo, geralmente mensal. Nessa sistemática são confrontados os débitos do período (resultado das vendas e prestação de serviços) com o crédito registrado na conta gráfica, crédito esse que nem sempre decorre do mês da apuração, mas pode ser valor remanescente de outros períodos anteriores.

O lado credor da conta gráfica é uma **universalidade**. É conta única, indivisível, sem distinção por operação ou prestação ou mesmo por período. A lei não exige que se faça um sistema de escalonamento dos créditos por data e operação, com a identificação de quais desses créditos estão sendo utilizados para a compensação, de modo que o demonstrativo contido no Auto de Infração implica a criação de uma obrigação acessória ao arrepio da legislação.

Permita-se uma figuração. Ressalvada a complexidade do ICMS e das relações econômicas com ele envolvidas, o crédito fiscal é como o mel acumulado em uma colmeia de abelhas: independente da florada, da data da revoada, ou das abelhas operárias envolvidas, o mel acumulado é, todo ele, o mesmo, e é aproveitado a qualquer tempo, tal e qual o crédito fiscal. Perecerá se todo o conteúdo deixar de ser aproveitado após o decurso de certo tempo; mas enquanto houver o fluxo de reposição e consumo, a universalidade do mel da colmeia é aproveitável, sem que se associem moléculas de mel a floradas ou a datas de revoadas, às abelhas operárias envolvidas na produção ou aos favos em que se depositam. A rigor, essa dissociação (do mel, ou do crédito fiscal) é inviável - salvo se às abelhas se estabelecer a “obrigação acessória” de registrar revoadas, floradas, favos e abelhas operárias envolvidas, escrutinando moléculas e segregando o produto (abelha por abelha, revoada por revoada, florada por florada, favo por favo), o que tornaria a atividade inviável.

Ou seja, a legislação vigente não estabelece qualquer ordem de preferência entre o crédito apurado no mês para aquele transportado de períodos anteriores, para fins de compensação. O racional que se extrai da legislação é de que o crédito apurado se soma ao saldo devedor para depois realizar o confronto com os débitos apurados, transportando-se eventual saldo credor para períodos posteriores.

O transporte do saldo realizado periodicamente, sistemática que resulta na caracterização de uma relação de trato sucessivo, impõe interpretar que a pretensão de compensação do saldo credor se renova mês a mês.

A adoção desse regime de compensação presume a não caducidade do crédito registrado, visto que, por esse regime de apuração, não seria factível relacionar o crédito usado na compensação com a data de seu registro. No momento da compensação, utiliza-se do crédito na sua conta universal, indivisível, independentemente da data de registro dos créditos que compõem essa conta credora, como leciona Dionísio Koch (disponível em <https://www.conjur.com.br/2021-jan-26/koch-extincao-credito-icms-decurso-prazo>, acesso em 5 dez. 2022).

Essa é, ademais, a *ratio* de Resposta à Consulta Tributária nº 25216/2022, de 18/02/2022, exarada pela SEFAZ/SP (o que denota a atualidade, e ao mesmo tempo a litigiosidade do tema em questão):

**EMENTA: ICMS – Crédito – Saldos credores apurados regularmente e transportados mensalmente na GIA – Prazo para utilização – Crédito Acumulado. I. Não há prazo para utilização dos saldos credores regularmente apurados nos livros fiscais próprios, informados e transportados mensalmente nas declarações entregues pelo sujeito passivo. II. O contribuinte que, comprovadamente, praticar operações em concordância com uma das hipóteses de geração de crédito acumulado relacionadas nos incisos I a III do artigo 71 do RICMS/2000, tem direito à constituição do crédito acumulado.**

Destaco que quando se decidiu criar um “escalonamento” para a imputação do pagamento (uma modalidade de extinção do crédito tributário), o Código Tributário Nacional expressamente o fez, no seu art. 163. Não se conhece, ali naquele diploma, disposição para “imputação da compensação” (outra modalidade de extinção do crédito tributário).



Não se pode ainda ignorar que a decadência é um instituto vinculado à inércia da parte de modo que depende de uma conduta omissiva do titular do direito. No entanto, em situações como a discutida no presente processo administrativo fiscal, a ausência de aproveitamento dos créditos decorre da ausência de débitos em valor correspondente, característica de algumas atividades econômicas (lícitas), que propiciam acúmulo de créditos superior aos débitos, o que também inviabiliza a tese de decaimento do direito.

Tal e qual abelhas no inverno, em regiões temperadas.

Nesse sentido, é de corar que o órgão *a quo* mencione que a legislação, art. 317 do RICMS-BA/12 “*lista inúmeras possibilidades legais de uso de tais créditos fiscais acumulados*”.

**Primeiro:** as possibilidades não são “*inúmeras*”; muito ao revés, são restritas.

**Segundo:** essas restritas possibilidades estão sujeitas a limitações e condicionantes que demandam, por vezes, apreciações discricionárias por parte da Administração Tributária (*vide* §§ 3º e 4º, do próprio art. 317 do RICMS-BA/12). Ou seja, nem é viável aferir se o Sujeito Passivo deixou de aproveitar essas “*inúmeras possibilidades*” por impedimentos voluntários da Administração Tributária, ou pelo cálculo absolutamente consistente das despesas (e incertezas) envolvidas em buscar alguma dessas possibilidades, eventualmente mediante a intervenção do Poder Judiciário.

**Terceiro:** a principal utilização do crédito fiscal acumulado decorre da própria sistemática do ICMS, qual seja, o transporte para o período de apuração seguinte (art. 25, inciso III da Lei nº 7.014/96; art. 305, § 1º, inciso III do RICMS-BA/12).

**Concluo:** o que melhor atinge ao estado de coisas que a ordem constitucional pretende atender ao assentar o princípio da não-cumulatividade do ICMS?

- A) definir um prazo para que o crédito do ICMS pago nas operações antecedentes seja aproveitado econômica e financeiramente pelo Sujeito Passivo (que já calculou suas operações a partir dos créditos apropriados e efetivamente aproveitados, e não poderá repercuti-las aos contribuintes de fato)?
- B) permitir que tal crédito seja aproveitado em todas as suas dimensões em um momento que suas operações assim o viabilizarem?

A segunda solução, sem qualquer dúvida, é a que atende a não-cumulatividade do ICMS.

Para adotar a primeira, seria necessária a edição de lei (quicá, lei complementar), a ser ainda passível de plausíveis questionamentos em face da observância do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

Analogamente, o direito de a Fazenda Pública constituir o **crédito tributário** (não o crédito fiscal) se extingue pela decadência, como cediço. Ora, uma vez notificado (validamente) do lançamento (regular), não há que se falar em decadência para a sua constituição (inteligência da Súmula nº 12 deste CONSEF, e da Súmula nº 622 do STJ), pois não há inércia. Ora, uma vez tempestivamente escriturado o **crédito fiscal** pelo Sujeito Passivo, não há que se falar em inércia na sua *constituição* (com a análise do título e a sua apropriação à escrita), logo não há que se falar em decadência para a sua *utilização*.

Nesse sentido, a lição de Iuri Engel Francescutti (**Prescrição de Créditos Escriturais**. RDDT nº 197, fevereiro de 2012), acolhida por Nota Técnica nº 015/2017, da SEFA/SC (disponível em: [https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/notas\\_tecnicas/2017/nota\\_tecnica\\_17\\_015.htm](https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/notas_tecnicas/2017/nota_tecnica_17_015.htm); acesso em 14 dez. 2022).

Portanto, Senhores Julgadores, àquelas perguntas formuladas anteriormente, no início do voto, somente se pode responder que:

- 1) não existe norma vigente expressa (e nem se pode, sem ofensa a princípio hermenêuticos, extrair uma norma implícita - por analogia? Para majorar tributo, ao minimizar o crédito e

impor penalidade gravosa?), que imprima ao Sujeito Passivo o dever de estornar ou anular o crédito fiscal acumulado em operações regulares, e *transportado mensalmente* de forma regular;

1.1) o livro fiscal (EFD ICMS/IPI, registro 1200) é, nesse caso, o “documento” que dá título ao crédito fiscal para o exercício seguinte, portanto não se verifica na escrita fiscalizada o decurso de cinco anos após a emissão do documento fiscal, já que o crédito acumulado foi transportado mês a mês (como se lê nos papéis de trabalho do Autuante);

1.2) sem expressa disposição de Lei em contrário, não há como se instituir caducidade a um crédito fiscal, ou aplicar uma caducidade a um direito subjetivo, derivado de um princípio constitucional tributário, pois a situação que se apresenta no parágrafo único, do art. 31 da Lei nº 7.014/96 (crédito fiscal identificado em um documento fiscal) é distinta da presente (acúmulo e transporte de crédito fiscal);

2) o dispositivo da legislação que tipifica a infração (“*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: [...] VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno: [...] b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*”) é inaplicável ao caso concreto, pois pressupõe **expressa previsão na legislação do dever de estornar ou anular o crédito fiscal**, e não pode ser havido, nas circunstâncias concretas, como implícito no disposto no art. 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/96;

3) dentre as opções interpretativas possíveis, o direito à manutenção do crédito fiscal legitimamente acumulado, independentemente da data do documento em que se tenha expressado originalmente o crédito fiscal, independentemente da data do consumo do crédito fiscal, é a alternativa que melhor atende ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS;

3.1) desconhecem-se no Brasil direitos creditícios absolutos, ilimitados, e reconhece-se que em situações em que restar manifestamente não consumido o crédito fiscal após cinco anos, como por hipótese o sujeito deixar de transportar o saldo credor ao longo de cinco anos, ou deixar de apurar por cinco anos seguidos qualquer imposto em suas atividades é de se cogitar a caducidade - ainda que para tal situação específica melhor seria, por rigor regulatório, que lei ordinária, refletida em lei complementar, assim explicitamente dispusesse.

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário para lhe dar PROVIMENTO, reformando a decisão de primeiro grau no sentido de julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE. Deixo de apreciar as questões relativas à atualização do crédito tributário e relevação da multa, uma vez que incompatíveis com o meu entendimento sobre a matéria examinada, não se tratando, as subseqüentes, de “matéria principal” (art. 154 do RPAF/99).

É como voto.

#### VOTO VENCEDOR

Em que pese a abrangente pesquisa e o extenso voto, peço *vênia* ao ilustre Relator para discordar dos argumentos esposados em seu voto, bem como da sua conclusão.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para aplicar multa percentual pela falta do estorno do crédito fiscal extinto por decadência devido ao decurso de 5 (cinco) anos contados da data de emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, sem repercussão na obrigação tributária principal e sem prejuízo da exigência do estorno do imposto.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não

foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Verifico nos autos que os demonstrativos são cristalinos na apresentação dos valores exigidos, os quais se referem apenas ao excedente em relação ao que foi utilizado em cada período mensal, ou seja, são relativos apenas aos valores que permaneceram sem qualquer utilização no prazo decadencial.

Esta matéria é recorrente neste CONSEF, tendo diversos julgados versando pela aplicação de multa pela falta de estorno destes créditos fiscais, motivo pelo qual transcrevo excerto do Voto Vencedor do Acórdão CJP nº 0288-11/20-VD (caso Veracel), citado pelo Relator, para que seja parte integrante deste voto:

“... ”

*A conduta autuada foi assim descrita: “Deixou de estornar o crédito fiscal extinto por decadência devido ao decurso de 5 anos contados da data de emissão ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, sem repercussão na obrigação tributária principal no período de novembro de 2013 a janeiro de 2017, ...”. Trata-se de multa imposta em face da falta de estorno de créditos fiscais que não foram compensados com débitos do imposto, no prazo regulamentar de cinco anos, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento, à folha 01. A ação fiscal amparou-se na norma disposta no art. 23, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Diante do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.”*

Neste mesmo sentido, conforme consta no Relatório, a PGE/PROFIS exarou Parecer, ratificado pela PGE/PROFIS/NCA (fls. 333 a 344), concluindo que:

*“o contribuinte, por expresse comando legal, desde a emissão do documento fiscal engendrador do crédito,*



*DEVERÁ utilizar o crédito, seja na equação matemática da não-cumulatividade, seja numa dinâmica comercial de alienação de ativo financeiro, no prazo de cinco anos.*

*Dessa maneira, conclui-se que inexistência de operações suficientes para gerar débitos passíveis de compensação, não impede a ocorrência de perda do direito de utilizar o crédito pelo contribuinte, no prazo de cinco anos contados da data de emissão do documento, uma vez previsto, do ponto de vista positivado, outras formas de utilização, como acima enunciadas.”*

Ressalto que esta 2ª CJF não tem competência para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99.

Esclareço, entretanto, que os acréscimos moratórios são calculados com base na Taxa SELIC acumulada mensalmente, apenas acrescida de 1% no mês de realização do pagamento, tendo em vista que a apuração do percentual da referida taxa só ocorrerá no início do mês subsequente, conforme estabelecido no inciso II, do § 2º, do Art. 102 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), transcrito abaixo:

*“§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:*

*...*

*II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.”*

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 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 recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$ 6.067.259,47**, prevista no art. 42, VII, “b” da prevista na Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva, Fernando Antonio Brito de Araújo e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Henrique Silva de Oliveira, Rafael Benjamin Tomé Arruty e Antonio Dijalma Lemos Barreto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS