

PROCESSO - A. I. N° 269352.0003/21-6

RECORRENTE - RAIZEN S.A.

ECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão JJF n° 0007-03/22-VD

ORIGEM - SAT / COPEC

PUBLICAÇÃO - INTERNET 18.06.2024

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0137-11/24-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. CONTA CORRENTE FISCAL. MANUTENÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO DO CRÉDITO LANÇADO. De acordo com a sistemática da não-cumulatividade do ICMS, o prazo decadencial do direito de utilizar os créditos acumulados, previsto no parágrafo único do art. 31 da Lei n° 7.014/96 e do art. 23 da LC n° 87/96, se refere à escrituração dos documentos fiscais, inexistindo obrigação legal de consumo ou estorno dos créditos escriturados tempestivamente. Segundo a metodologia de controle de estoques de crédito, prevista no Guia Prático da EFD ICMS/IPI e obrigatória a todos os contribuintes, os créditos apropriados no mês são somados aos acumulados e recebidos em transferência antes da subtração dos débitos do período. Infração insubstancial. Rejeitadas as preliminares. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n° 0007-03/22-VD proferido pela 3^a JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 13/09/2021 no valor histórico de R\$ 6.047.698,97, abordando a seguinte infração:

Infração 01 – 01.05.32 – Deixou de estornar crédito fiscal extinto por decadência devido ao decurso de 5 anos, contados da data de emissão ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, sem repercussão na obrigação tributária principal, nos meses de janeiro a novembro de 2018, janeiro de 2019 a agosto de 2021.

Consta também, na descrição dos fatos:

Falta de estorno de créditos fiscais lançados no conta-corrente fiscal, vinculados a documentos fiscais emitidos há mais de cinco anos, que não foram objeto de qualquer tipo de utilização pelo autuado.

Parecer da Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal - PGE-PROFIS, Processo PGE 20146517000, Esclarece que “Assim, respondendo ao quanto especificamente perguntado pelo CONSEF, temos que a utilização, a que alude o parágrafo único do art. 31, da Lei 7.014/96, corresponde à compensação do crédito com débitos fiscais e não a sua simples escrituração, restando patente, segundo nos parece, que a intenção do legislador, no versículo de referência, foi, sim, tal como defendido pelo Autuante, circunscrever a possibilidade de utilização efetiva do crédito ao período de cinco anos”.

Trata-se no Auto de Infração em questão, dos meses de créditos escriturados entre 01/2013 a 08/2016, que deveriam ter sido estornados, respectivamente, dentre o período de 01/2018 a 08/2021, conforme demonstrativos anexos.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, me alinho com o entendimento veiculado pela douta PGE, Processo 013.1347.2021.0022432-43, fls. 220 a 224, bem como com as decisões precedentes deste CONSEF nos Acórdãos JJF N° 0183-01/18 e Acórdão CJF N° 0288-11/20.

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

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

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

irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

Nos termos expendidos, concluo pela subsistência da autuação.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Após apresentar um breve resumo da demanda, destacando inclusive que houve retificação do acórdão em função de erro já que indicava que a decisão teria sido não unânime, motivo pelo qual reapresentou seu recurso com alguns ajustes pontuais. Em seguida, expõe um resumo do presente PAF, e argui a nulidade do acórdão recorrido por não enfrentar os argumentos que apresentou.

Aponta que a fundamentação da autuação não indica haver lançamento de tributo, tendo como objeto multa isolada pela ausência de estorno de ICMS escriturado e não utilizado dentro do período de 5 anos a partir da emissão do documento fiscal. Sustenta que o acórdão se refere algumas vezes à exigência de tributo e multa, o que não seria compatível com a realidade contida nos autos. Em função disso, afirma recear ter ocorrido uma obscura modificação do lançamento originalmente realizado pela autoridade fiscal motivo pelo qual entende que o acórdão deve ser retificado para retificar tais menções à exigência de tributo.

Relata também insuficiência da fundamentação por falhar de enfrentar de maneira precisa seus argumentos, fundamentando sua interpretação de forma vaga. Informa ter demonstrado detalhadamente a ausência de subsunção à norma, a necessidade de considerar a escrituração como obrigação acessória que deve ser atendida no quinquídio posterior à emissão do documento fiscal.

Observa ter demonstrado normas jurídicas, doutrinas e suas próprias reflexões, que esperava que fossem enfrentadas pelos julgadores, que se limitaram a invocar a norma que fundamentou o lançamento em sua literalidade, apesar da impugnação ter apontado que o prazo decadencial ali previsto se refere à escrituração do crédito, como forma de fazer valer o seu direito, inexistindo na norma qualquer especificação a respeito dessa discussão, apenas o marco inicial da decadência.

Destaca que o acórdão faz obscura referência a manifestação da PGE sem citar o trecho que utiliza como apoio, deixando a fundamentação vaga e imprecisa, denotando um viés revisional do julgamento e não do cotejo dos argumentos confrontantes e supervenientes apresentados, já que o julgador nada disse a respeito da implicação da escrituração do crédito sobre o prazo decadencial, motivo pelo qual deve ser reconhecida a nulidade do acórdão.

Suscita nulidade por ausência de subsunção do fato narrado no Auto de Infração com a norma jurídica e penalidade aplicada entendendo ter havido capitulação incorreta da exigência do estorno do crédito e inaplicabilidade da multa prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96. Destaca que o auto acusa a violação de um único dispositivo da legislação baiana (art. 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/96), dando ensejo à aplicação da multa mencionada, transcrevendo-os para ressaltar que o art. 31 diz que o direito de utilizar o crédito no prazo de 5 anos da emissão do documento fiscal, enquanto a multa aplicada se vincula a casos em que há falta de estorno do crédito.

Entende que o dispositivo utilizado como fundamento não exige o estorno do crédito, de modo que a penalidade aplicada não se relaciona com o mesmo e nem com o fato jurídico narrado, sobretudo porque não utilizou o crédito após o decurso do prazo previsto, o que seria até mesmo incontroverso, enquanto o art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96 só se aplica quando a legislação determina expressamente o estorno do crédito fiscal.

Sustenta que a legislação baiana se refere expressamente às hipóteses de estorno no art. 30 da Lei nº 7.014/96, não abrindo margem para outras informações ao indicar que “deverá efetuar o estorno do imposto” sem mencionar em suas hipóteses aquela em que o crédito foi escriturado a mais de cinco anos, de modo que, inexistindo previsão nesse sentido, seria inaplicável a multa cobrada.

Observa, que mesmo inexistindo dispositivo nesse sentido a fiscalização não indicou o art. 30 no Auto de Infração, demonstrando sua improcedência, devendo ser determinado de pronto o cancelamento da multa, ante a ausência de subsunção do fato narrado com a norma jurídica, sob pena de violação ao princípio da legalidade. Critica a forma como a questão foi tratada pelo acordão, que apenas sugeriu não ser apenas nos termos do art. 31 da Lei nº 7.014/96 que se dá a perda do direito à fruição do crédito fiscal, sem rechaçar seus argumentos.

No mérito, disserta sobre a norma jurídica envolvida, a técnica legislativa aplicada e as interpretações conflitantes no caso concreto, confrontando a descrição do Auto de Infração com o dispositivo legal tido por violado sinalizando a interpretação que entende adequada, expondo analiticamente os elementos-chave do art. 31 da Lei nº 7.014/96, refletidos em uma parte inicial e duas regras que se referem à origem do crédito e o cumprimento de formalidades.

Aponta que o conflito reside na imprecisão da redação normativa, que possibilita mais de uma interpretação, destacando que aquela encampada pelo Estado se apoia apenas na literalidade, passando a apresentar elementos de técnica legislativa para demonstrar que a saída mais razoável para a situação está na interpretação teleológica que defende, destacando trecho da cartilha de técnica legislativa do Senado Federal para defender a subordinação incondicional do conteúdo normativo do parágrafo ao comando normativo do artigo que deriva.

Arvora-se nos elementos estruturais da norma jurídica, compreendidos pela filosofia da linguagem disseminada por Paulo de Barros Carvalho, para indicar a interpretação teleológica como melhor forma de conexão das proposições intranormativas (antecedente e consequente) presentes no art. 31 da Lei nº 7.014/96, das quais a orientação que se extrai relaciona o prazo ali previsto com a escrituração do crédito, não havendo que se falar em prazo para aproveitamento daquele já escriturado.

Defende a inaplicabilidade da decadência ao presente caso, apontando os aspectos doutrinários do instituto, que não abarcaria direito já constituído, mas apenas aquele ainda a se constituir, pois, nesta hipótese existe expectativa de terceiros acerca de sua concretização e no âmbito tributário, teria apenas a finalidade de balizar a atuação do ente tributante em certo espaço temporal.

Questiona qual a implicação da manutenção em conta corrente fiscal, de crédito fiscal idôneo, devidamente escriturado e qual insegurança jurídica é causada pelo seu “esquecimento” por mais de cinco anos, para defender que o ato validador do direito é a escrituração de modo que, uma vez constituído seu direito, não se sujeita mais a decadência por inexistir expectativa de terceiros, apontando que o interesse do fisco subsiste apenas no interregno entre a operação com incidência do tributo e a escrituração do crédito fiscal respectivo, período que se sujeita ao prazo decadencial.

Invoca a Lei da Declaração de Direitos de Liberdade Econômica em defesa do seu direito de acumular créditos fiscais apurados e utilizá-los no ritmo de suas operações de saída tributadas como mecanismo de planejamento comercial agasalhado pela livre iniciativa, destacando que as peculiaridades de sua atividade podem provocar rápida acumulação de créditos sem a correspondente necessidade de sua compensação com débitos, já que as saídas podem não seguir o mesmo aumento de fluxo das entradas.

Destaca que esse acúmulo costuma ocorrer pelo resarcimento do imposto em saídas interestaduais; ICMS-Frete sobre as saídas em que é tomadora do serviço de afretamento ou pela entrada de aditivos, de acordo com o regime de tributação aplicável no momento, ou seja, não acumula por mero interesse próprio uma vez que a sua utilização possibilita redução efetiva do impacto tributário em suas operações. Logo, afirma que o acúmulo se deve à incapacidade e escoamento em virtude das operações que realiza, com o regime de tributação vigente e incidente sobre sua atividade econômica, já que é uma das três maiores distribuidoras de combustíveis do país.

Critica, nesta linha, a aplicação de multa isolada por motivos não relacionados com o

descumprimento de obrigação acessória, imposição de dificuldades para sua fiscalização ou dano financeiro ao erário, refletindo apenas violação do seu direito de fruição da não-cumulatividade pelo mero não aproveitamento em período supostamente previsto em lei.

Observa que a sanção aplicada tem como objeto punir o contribuinte que causa dano ao erário, seja financeiro ou de ocultação de informações fiscais que dificultam a fiscalização, questionando em que momento a obrigação tratada no art. 31 da Lei nº 7.014/96 poderia ser encaixada no § 2º, do art. 113 do CTN, que aponta como objeto da obrigação acessória “*as prestações, positivas, ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*”.

Afirma não existir razão para determinar o estorno do crédito constituído uma vez que o tributo já foi pago em fase anterior, assim como foram atendidas as obrigações subsidiárias de declaração ao fisco da disponibilidade do crédito, quando da escrituração e diz que a sanção aplicada não possui lastro em qualquer justo receio do Estado, que foi devidamente informado sobre o crédito naquele momento.

Conclui pedindo o provimento do recurso para anular ou reformar o acórdão.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Após debater a matéria, os membros da 1º CJF deliberaram pela conversão do feito em diligência à PGE a fim de responder os seguintes questionamentos:

- “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?*
- c. Se a resposta for **positiva**, isso implica em “renovação” mês a mês do prazo da decadência?*
 - d. 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?”*

Sobreveio o parecer jurídico de fls. 398/407, acolhido pela procuradora assistente (fl. 408), com as seguintes conclusões, em síntese:

- “a) Inexiste qualquer ordem para compensação dos créditos, sejam aqueles escriturados no próprio mês, quanto aqueles oriundos de outros períodos;*
- b) A independência dos saldos apurados na escrita fiscal implicará em renovação mês a mês do prazo decadencial;*
- c) 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 no prazo de cinco anos, contados da data de emissão do documento fiscal.”*

A recorrente se manifestou (fls. 419/426) defendendo que a resposta da PGE, embora não tenha respondido todos os questionamentos formulados está em linha com a sua defesa, pois o único prazo definido na legislação seria para utilizar o crédito fiscal, não havendo dever legal de estorno do crédito escriturado, mas não utilizado, que é o caso concreto, questionando, assim, a sanção aplicada.

Os autos retornaram para apreciação, foram pautados para a sessão de 17/04/2024 e adiados para a sessão de 22/05/2024. Presentes na sessão o autuante o representante legal da recorrente, Dr. Victor Morquecho Amaral, OAB/RJ 182.977.

VOTO

A recorrente argui duas preliminares que, a meu ver, se confundem com o mérito, pois, tanto a alegação de nulidade do acórdão recorrido por ausência de enfrentamento dos seus argumentos como a de capituloção incorreta quanto à exigência do estorno do crédito e inaplicabilidade da multa imposta adentram na discussão que diz respeito também ao mérito do recurso e, por este motivo, serão apreciadas em conjunto.

A autuação é de falta de estorno de crédito fiscal, que estaria maculado pela decadência em razão do decurso de 5 anos da emissão do documento fiscal ou da entrada da mercadoria, sem a repercussão em obrigações tributárias. Em outras palavras, considerou-se que o crédito fiscal existente na escrituração teria decaído pela falta de sua aplicação no referido prazo, contado da data da emissão do documento fiscal que lhe dá suporte.

Para sintetizar, discute-se se “o direito de utilizar o crédito” a que alude o parágrafo único do art. 23 da LC nº 87/96, reproduzido no parágrafo único do art. 31 da Lei Estadual nº 7.014/96, corresponde à escrituração do documento fiscal ou ao efetivo emprego do valor respectivo para quitação de débitos.

A matéria já foi objeto de julgamento *não unânime* desta Câmara, desempatado por voto de qualidade, conforme ementa abaixo transcrita:

**1º CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0308-11/21-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE. O “direito de crédito”, regulado pelo art. 23, parágrafo único, da LC 87/96, tem a sua dimensão relacionada à “compensação com o débito do imposto”. Ou seja, não se trata da mera escrituração do crédito fiscal, mas da possibilidade de compensar o crédito com o débito do imposto decorrente das saídas posteriores. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

No mesmo sentido, a 1ª JJF e a 1ª CJF proferiram decisões não unâimes, apreciando a mesma autuação, nos Acórdãos JJF nº 0183-01/08 e CJF nº 0288-11/20-VD. A informação fiscal prestada nos autos revela que essa discussão motivou consulta jurídico-tributária à Procuradoria Fiscal, por meio do Ofício nº 001/2021 – SEFAZ/SAT/DPF (fls. 188-218), formulada em 18/06/2021, momento em que o autuante exercia o cargo de Diretor de Planejamento da Fiscalização, com o objetivo de ver respondido o seguinte questionamento:

“O exercício do direito à ‘utilização’ do crédito fiscal, previsto no parágrafo único do art. 31 da Lei nº 7.014/96, materializa-se com a simples escrituração do crédito na escrita fiscal do contribuinte? Ou, ao contrário, exige-se que tal valor (já escriturado) venha a ser compensado com débitos fiscais no período de cinco anos e efetivamente utilizado?

O objetivo, portanto, da presente consulta, é no sentido de confirmar perante esta Procuradoria Fiscal se o entendimento constante nestes julgamentos é o entendimento consolidado no âmbito do órgão jurídico do Estado, e se no âmbito judicial há jurisprudência que corrobore tal cobrança, de forma que possa o Planejamento da Fiscalização da Secretaria da Fazenda preparar programação fiscal neste sentido.”

A resposta à consulta (fls. 220-225) apontou que a matéria já foi objeto de debate pela PROFIS, reproduzindo trecho de parecer exarado pela Exma. Procuradora Assistente em exercício, Dra. Rosana Passos (Processo PGE 2019.117492-0), por meio do qual concluiu que *“a utilização do crédito a que se refere o parágrafo único – só se concretiza no momento em que o contribuinte lhe confere (ao crédito fiscal) proveito econômico, não se confundindo, portanto, com mera escrituração”*.

Esclareceu ainda que este parecer tinha exatamente o objetivo de afastar as divergências interpretativas em torno do tema, e acolheu os fundamentos e conclusões de opinativo anterior, da lavra da Exma. Procuradora Dra. Leila Ramalho (Processo PGE 2014.651700-0), do qual transcreve as conclusões sintetizadas abaixo:

“[...] A clareza com que se expressou o legislador nos parece solar, no sentido de indicar que, na hipótese ora examinada, a interpretação mais adequada é aquela defendida pela fiscalização.

A uma – e sabendo-se, conforme brocado clássico, que ‘a lei não contém palavras inúteis’ -, pela escolha do

vocabulário ‘utilizar’, que, dado o seu sentido de fazer uso, dar finalidade, empregar, extrair utilidade etc, parece-nos claro em enfatizar que o ato a que se está ali a referir, limitando o seu exercício ao prazo de 05 anos, é o aproveitamento mesmo do crédito, e não a sua só escrituração, que, tendo o sentido de registro, não logra, por si só, conferir ao crédito uso ou emprego algum. Note-se que muito simples seria dizer ‘direito de escriturar o crédito’, mas o legislador – eloquentemente – não o fez.

Tal conclusão nos parece confirmada, a duas, pela dicção do caput – do qual não pode ser descolado o parágrafo único, pois partes integrantes e complementares da mesma norma –, que explicita que aquele direito ao crédito, a que se refere o parágrafo único, consubstancia-se na ‘compensação com o débito do imposto’, e não, portanto, na sua mera escrituração, que longe de se confundir com o próprio direito, constitui, na verdade, uma condicionante do seu exercício, tal como ali também esclarecido (‘está condicionado à escrituração’).

Ainda um último elemento de convicção – a três – pode ser extraído do caput, quando ali enunciado que a escrituração se dará ‘nos prazos e condições estabelecidos na legislação’, evidenciando, assim, que o limite temporal para o ato de escriturar não está estabelecido no parágrafo logo abaixo, como quer o Contribuinte, mas sim em norma externa àquela lei. Não fosse assim, o dispositivo em questão falaria – e seria muito mais fácil – em ‘no prazo de 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal e nas condições estabelecidas na legislação’ ou ‘no prazo previsto no parágrafo único e nas condições estabelecidas na legislação’.

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. [...]

Assim, concluiu pela subsistência do entendimento, no sentido de que a “utilização” aludida no 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 [...]”, apoiando-se na decisão proferida pelo STJ no AgInt no REsp 1637053/SC, e que recebeu a ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS CONTADOS DA EMISSÃO DO DOCUMENTO. PREVISÃO LEGAL JÁ CONSTANTE NO ART. 168 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PREVISÃO LEGAL EXPRESSA. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96.

I - Na origem, trata-se de embargos à execução fiscal. Na sentença, julgou-se improcedente o pedido. No Tribunal a quo, a sentença foi reformada para julgar procedente o pedido e extinguir a execução fiscal. Na decisão monocrática recorrida, deu-se provimento ao recurso especial para restabelecer a sentença de improcedência dos embargos à execução. O agravo interno não merece provimento.

II - O cerne da controvérsia diz respeito ao prazo para creditamento de ICMS. Logo, não se trata de homologação de lançamento, mas sim de auto de infração por creditamento indevido. São inaplicáveis ao caso os julgados que tratam dos prazos em decorrência da homologação do lançamento.

III - Conforme consta do acórdão: “Infere-se, do julgamento da reclamação proposta na seara administrativa (fl. 9 da ação de execução), que os documentos fiscais foram emitidos entre 1989 e 1994 e os créditos foram lançados pela ora apelante somente nos meses de junho/1999 e julho/1999.”

IV - A execução fiscal, que foi objeto dos embargos à execução fiscal na origem, executa quantia decorrente de auto de infração em razão do creditamento indevido de créditos de ICMS, que teriam sido alcançados pela decadência, porquanto creditados após o prazo de cinco anos. A Corte de origem afastou a aplicação da norma e a decadência do creditamento realizado pelo contribuinte e assim extinguiu a execução fiscal.

V - Considerou-se que a previsão do parágrafo único do art. 23 da Lei Complementar n. 87/96 não deveria ser aplicada ao caso, pois: “em relação às situações juridicamente relevantes ocorrida em período anterior à entrada em vigor da lei que instituiu a decadência, o dia da vigência é o marco inicial de início do prazo fulminante.”

VI - Todavia, segundo a previsão do caput do art. 23 da Lei Complementar n. 87/96, 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.”

VII - O parágrafo único do mesmo dispositivo estabelece que “o direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento”. Assim, o creditamento não está sujeito à homologação como afirma a parte recorrente, posto que, conforme previsão legal, o prazo conta-se da data da emissão do documento. Assim, verificado o transcurso do prazo superior aos cinco anos, contados da data da emissão do documento, é de ser reconhecida a decadência do direito de creditamento, com o consequente prosseguimento da execução fiscal.

VIII - Correta, portanto, a decisão recorrida que restabeleceu a sentença que julgou improcedentes os embargos à execução fiscal.

IX - Agravo interno improvido. (AgInt no REsp n. 1.637.053/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 26/10/2020, DJe de 28/10/2020.)

A recorrente, por sua vez, defende a interpretação de que o dispositivo legal estabelece prazo pertinente à escrituração do documento fiscal e não ao emprego do crédito fiscal já escriturado para quitação de tributos.

Penso que está com a razão.

O aspecto inicial que milita em desfavor do entendimento da Douta Procuradoria é o histórico-normativo. Originalmente, o dispositivo legal que constava no PLP nº 95/96, do então Deputado Federal Antônio Kandir, possuía redação mais clara, expondo que esse “direito de crédito” sujeito à decadência diz respeito à sua escrituração:

“Art. 15. O direito de crédito nasce com a escrituração, nos livros próprios do destinatário da mercadoria ou do serviço, de documento idôneo relativo à operação ou prestação, nos termos da lei aplicável.

Parágrafo único. O direito de constituir o crédito extingue-se depois e decorridos cinco anos contados da data do documento.” (grifamos)

A redação atual do art. 23 e seu parágrafo único surgiu com o substitutivo apresentado à Câmara, pelo próprio autor da proposta original, Antônio Kandir, naquele momento exercendo o cargo de Ministro do Planejamento e Orçamento, após obter apoio de todos os Estados e do Distrito Federal, de acordo com o relatório do Deputado Luiz Carlos Hauly, apresentado na sessão realizada em 20/08/1996 e publicado no Diário da Câmara dos Deputados de 28/08/1996.

Considerando que o relatório da aprovação do substitutivo em nenhum momento indica uma intenção de modificação do *sentido* da norma ali estabelecida, é possível interpretar que reflete um mero ajuste da redação, junto com o seu deslocamento topográfico no projeto, inexistindo sentido em se presumir a alteração do próprio comando normativo sem qualquer justificativa, do ponto de vista da técnica legislativa, até porque o Regimento Interno da Câmara dos Deputados (Resolução nº 17, de 1989) exige expressamente a justificação de todas as proposições e eventuais emendas, conforme dispositivo abaixo:

Art. 107. A publicação de proposição no Diário da Câmara dos Deputados e em avulsos, quando de volta das Comissões, assinalará, obrigatoriamente, após o respectivo número:

...
§ 1º Deverão constar da publicação a proposição inicial, com a respectiva justificação; os pareceres, com os respectivos votos em separado; as declarações de voto e a indicação dos Deputados que votaram a favor e contra; as emendas na íntegra, com as suas justificações e respectivos pareceres; as informações oficiais porventura prestadas acerca da matéria e outros documentos que qualquer Comissão tenha julgado indispensáveis à sua apreciação.

§ 2º Os projetos de lei aprovados conclusivamente pelas Comissões, na forma do art. 24, II, serão publicados com os documentos mencionados no parágrafo anterior, ressaltando-se a fluência do prazo para eventual apresentação do recurso a que se refere o art. 58, § 2º, I, da Constituição Federal. (grifamos)

Além disso, é importante mencionar que o acórdão cuja ementa foi transcrita na resposta, para fundamentar o posicionamento adotado (AgInt no REsp n. 1.637.053/SC, já transcrita), tem como pano de fundo situação que sugere o contrário, na realidade.

No precedente do STJ se discutia hipótese em que os documentos fiscais foram emitidos entre 1989 e 1994 e os créditos foram lançados somente nos meses de junho e julho de 1999. Mas o lançamento ao qual a decisão se reporta é da escrituração fiscal, como se verifica da ementa da decisão de segundo grau recorrida, transcrita pelo Min. Francisco Falcão no voto condutor:

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO INDEVIDO. DIREITO DE UTILIZAÇÃO QUE SE EXTINGUE DECORRIDOS CINCO ANOS CONTADOS DA DATA DE EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL. PRAZO DECADENCIAL CRIADO COM A LEI KANDIR, EM 1996. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 23 DA LC 87/96. CRÉDITOS LANÇADOS EM 1999. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. RECURSO PROVIDO. SENTENÇA REFORMADA.

A Lei Complementar n. 87/1996 inovou ao estabelecer, no parágrafo único do art. 23, que o direito de utilizar o crédito de imposto extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento fiscal. O Convênio ICM n. 66/1988, que regulamentou provisoriamente o imposto de circulação, apenas propunha que o direito ao crédito estava condicionado à idoneidade da documentação, sem fixar prazo decadencial para a sua utilização. Tem se decidido com acerto que em relação às situações juridicamente relevantes ocorridas em período anterior à entrada em vigor da lei que instituiu a decadência, o dia da vigência é o marco de início do prazo fulminante.

Dessa forma, tendo em mente que os créditos foram lançados na escrita fiscal da contribuinte em junho e julho de 1999 e que o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a utilização do crédito de imposto só foi instituído com a Lei Kandir, em 1996, há de se afastar a ocorrência da decadência na hipótese dos autos.

Logo, naquela situação concreta, o contribuinte *deixou de escriturar* no prazo de 5 anos da emissão do documento, sobrevindo a Lei Kandir, que estabeleceu um prazo decadencial antes inexistente. Trata-se de hipótese distinta da discutida nestes autos.

Em verdade, o que se extrai da jurisprudência do STJ, até os dias atuais, são decisões que parecem não distinguir elementos importantes da dinâmica do ICMS ou que decorreram de dúvidas surgidas com a mudança de regime provocada pelo advento da LC nº 87/96, e que não confirmam o entendimento manifestado nós já mencionados pareceres desta Douta Procuradoria.

A escassez de decisões pertinentes a casos similares ao presente nos Tribunais, sobretudo superiores, em verdade, reflete uma compreensão distinta daquela manifestada nestes autos, mas comum no âmbito administrativo de muitos outros Estados, como se percebe da manifestação da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, nas Respostas à Consultas nº 25.216/2022 e 26.937/2022, pelo menos, sintetizada na ementa da Resposta à Consulta nº 27.182/2023:

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.

Neste sentido, a vinculação da noção de *proveito econômico* com a de *compensação*, observada no parecer contido nos autos, aparenta não se amoldar aos aspectos práticos da sistemática em que o crédito fiscal não compensado em determinado mês é transportado para a competência seguinte, de maneira que a simples *escrituração* já produz repercussões na situação jurídica do contribuinte, pois esse valor pode ser aproveitado para fins de pagamento de débitos ou mesmo transferido para terceiros, como autoriza o RICMS/BA, contudo, se nada disso for feito, caracteriza *saldo credor de ICMS* em seu *conta corrente fiscal*, o que sugere que o próprio lançamento na escrita por si só repercute em proveito econômico para os contribuintes.

Dito de outro modo, embora defensável do ponto de vista lógico-jurídico, o entendimento manifestado no parecer não me parece compatível com questões de ordem prática que decorrem da técnica da não-cumulatividade. Ademais, não encontra sustento na legislação estadual.

É diferente, por exemplo, do que ocorre no Estado do Mato Grosso onde, embora a lei que regula o ICMS contenha disposições semelhantes à Lei Kandir, o Regulamento daquela unidade federativa traz restrição temporal à compensação, conforme dispositivos abaixo, com nossos destaques:

Lei Estadual nº 7.098/98 (Mato Grosso)

Art. 27 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 fiscal, conforme caracterizada no regulamento, bem como à sua escrituração nos prazos e condições estabelecidos em normas complementares, além da observância do disposto no parágrafo único do artigo 24.

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

...
Art. 30-A Sem prejuízo da observância dos demais requisitos previstos nesta lei, em seu regulamento e na legislação complementar, em qualquer caso, o crédito será escriturado pelo seu valor nominal. (Nova redação dada pela Lei 7.867/02)

Regulamento ICMS/MT

Art. 109 O crédito será escriturado pelo valor nominal e o direito à sua compensação extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento fiscal. (cf. art. 30-A da Lei nº 7.098/98, alterado pela Lei nº 7.867/2002, c/c o parágrafo único do art. 27 da Lei nº 7.098/98)

Mas, além da questionável inovação regulamentar em matéria de decadência que, em tese, somente competiria à Lei Complementar Federal (art. 146, III, “b” da CF/88), não é difícil compreender que a norma mato-grossense compõe o pano de fundo do PLP 382/2014, Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Federal Carlos Bezerra (PMDB/MT), com o único intuito de revogar o parágrafo único do art. 23 da Lei Kandir, para ratificar a aplicação do princípio da não-cumulatividade, especialmente nas hipóteses de empresas que não possuem débitos para compensar seus créditos.

Porém, mesmo que a Lei Kandir tenha sofrido uma injustificada e imprecisa alteração na redação final do parágrafo único do seu art. 23, penso que a ideia da decadência do direito de compensação do crédito fiscal não pode ser extraída do seu texto, sobretudo quando analisada sua operacionalização, ainda que por hipótese.

A Lei Complementar nº 87/96 estabelece, em seu art. 24, que a compensação é considerada “[...] até o montante dos créditos escriturados no mesmo período **mais** o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso” (inciso I) observando ainda que, caso o montante dos créditos seja superior “[...] a diferença será transportada para o período seguinte” (inciso III). O art. 25 da Lei nº 7.014/96 reproduz as mesmas disposições, que se encontram regulamentadas nos arts. 305 a 317 do RICMS/BA.

O Auto de Infração considerou que a compensação do débito escriturado no mês é efetivada com o crédito também escriturado naquele mês, independentemente do saldo credor transportado de períodos anteriores. Nesta lógica, o saldo credor somente seria “utilizado” nas competências onde o débito superasse os créditos apurados no mês, o que não ocorreu durante o período fiscalizado.

Em outras palavras, o autuante considerou que os créditos acumulados somente entrariam na conta, para fins de compensação com os débitos do imposto, apenas nos meses nos quais os créditos gerados forem insuficientes para sua quitação, o que significa uma obrigação de seregar, ainda que contabilmente, os créditos transportados de períodos anteriores daqueles gerados na competência.

Para exemplificar, cabe reproduzir um recorte simplificado do demonstrativo correspondente ao ano 2013:

TIPO DE REGISTRO	MÊS	TOTAL DE DÉBITOS (A)	TOTAL DE CRÉDITOS (B)	VALOR SALDO ANTERIOR	VALOR SALDO APURADO	VALOR TOTAL DEDUÇÃO	VALOR ICMS RECOLHER	VALOR CRÉDITO TRANSPORTAR	DIFERENÇA CRÉD/DEB (B-A) (SALDO DE CRÉDITO GERADO NO MÊS)	CRÉDITO A ESTORNAR	PERÍODO LIMITE DE ESTORNO
E110	01/2013	555.246,53	625.589,71	0,00	0,00	0,00	0,00	70.343,18	70.343,18	70.343,18	jan/18
E110	02/2013	440.691,05	726.930,70	70.343,18	0,00	0,00	0,00	356.582,83	286.239,65	286.239,65	fev/18
E110	03/2013	108.308,86	345.888,33	356.582,83	0,00	0,00	0,00	594.162,30	237.579,47	237.579,47	mar/18
E110	04/2013	89.744,01	230.911,80	594.162,30	0,00	0,00	0,00	735.330,09	141.167,79	141.167,79	abr/18
E110	05/2013	75.983,48	243.275,26	735.330,09	0,00	0,00	0,00	902.621,87	167.291,78	167.291,78	mai/18
E110	06/2013	86.285,82	256.839,99	902.621,87	0,00	0,00	0,00	1.073.176,04	170.554,17	170.554,17	jun/18
E110	07/2013	180.838,54	335.529,09	1.073.176,04	0,00	0,00	0,00	1.227.866,59	154.690,55	154.690,55	Jul/18
E110	08/2013	115.804,78	313.462,35	1.227.866,59	0,00	0,00	0,00	1.425.524,16	197.657,57	197.657,57	ago/18
E110	09/2013	151.309,41	293.030,91	1.425.524,16	0,00	0,00	0,00	1.567.245,66	141.721,50	141.721,50	set/18
E110	10/2013	140.723,57	357.743,99	1.567.245,66	0,00	0,00	0,00	1.784.266,08	217.020,42	217.020,42	out/18
E110	11/2013	127.721,84	373.879,12	1.784.266,08	0,00	0,00	0,00	2.030.423,36	246.157,28	246.157,28	nov/18
E110	12/2013	513.765,62	333.928,04	2.030.423,36	0,00	0,00	0,00	1.850.585,78	-179.837,58	-	-

Como se pode observar, todos os meses em que os *créditos* escriturados superaram o montante dos *débitos*, o autuante considerou o *saldo credor* como *crédito a estornar*, independentemente do montante *transportado* de períodos anteriores, ou seja, aplicou uma lógica em que cada período de apuração, quando resulta em *saldo credor*, inicia o prazo decadencial *daquele* montante apurado no mês, demandando um minucioso controle e, primordialmente, *individualização de cada crédito* na escrita fiscal, desde o seu lançamento até a saída, que pode ser integral ou parcial, para saber até quando cada valor poderia ser aproveitado ou deveria ser

objeto de estorno.

Essa ideia, entretanto, parece não ser compatível com a legislação vigente, que não estabelece qualquer *ordem de preferência* entre o *crédito apurado* no mês para aquele *transportado de períodos anteriores*, para fins de compensação, como até reconhece a PGE no parecer resultante da diligência aprovada por esta Câmara. Em outras palavras, ainda que o controle de estoque de créditos observe o método “*primeiro que entra, primeiro que sai*” (PEPS), também conhecido como “*first in, first out*” (FIFO), a lógica que se extrai da legislação é a de que o crédito apurado se soma aos acumulados para depois realizar o confronto com os débitos apurados, transportando-se eventual saldo credor para períodos posteriores.

Ocorre que, além de não existir qualquer previsão legal da metodologia adotada pela autuação (confronto de créditos e débitos verificados mês a mês, em separado do crédito acumulado), salvo melhor juízo, na sistemática do ICMS, os créditos escriturados não são passíveis de diferenciação, haja vista que, nos termos do art. 24 da Lei Complementar nº 87/86, quando o montante de créditos supera o dos débitos, há o *transporte* para o mês seguinte, sem previsão de prazo ou de distinção em relação ao momento da escrituração dos valores que compõem o saldo, ou seja, não parece ser possível distinguir quais foram *liquidados por compensação* e quais foram *transportados* a cada competência.

Na prática, aparentemente, somente na hipótese de inexistência de créditos e débitos é que se poderia atestar, com certeza, que o crédito é o mesmo, situação que pode ser ilustrada da seguinte forma:

COMPETÊNCIAS	CRÉDITOS	DÉBITOS	SALDO
JANEIRO	100000	0	100000
FEVEREIRO	0	0	100000
MARÇO	0	0	100000
ABRIL	0	0	100000
MAIO	0	0	100000
JUNHO	0	0	100000

Todavia, trata-se de situação bem diferente da que está em discussão neste PAF e de difícil verificação em contribuintes em atividade, pois, no exemplo acima, o que pode ser identificado é o mesmo saldo credor inicial sendo *transportado* mês a mês, enquanto a hipótese aqui discutida pode ser melhor compreendida pelo seguinte exemplo:

COMPETÊNCIAS	CRÉDITOS	DÉBITOS	SALDO
JANEIRO	100000	0	100000
FEVEREIRO	100000	100000	100000
MARÇO	100000	100000	100000
ABRIL	100000	100000	100000
MAIO	100000	100000	100000
JUNHO	100000	100000	100000

No cenário hipotético acima, o contribuinte começa a acumular créditos em janeiro, porque naquele mês não apurou débitos. Contudo, nos meses seguintes, apresenta o mesmo montante de créditos e débitos, de modo que, ao final de um semestre (junho), possuía saldo igual àquele apurado no início (janeiro).

Para ilustrar, é possível fazer uma analogia com dois copos, com 100ml de água, cada. Despejando todo o seu conteúdo em um recipiente, este acabará com 200ml do líquido. Não há dúvidas de que é possível separar este volume novamente, distribuindo os 100ml iniciais nos dois copos. Entretanto, não é possível atestar que a água, agora em cada copo, é exatamente a mesma que existia antes da mistura.

Do ponto de vista *financeiro*, é possível defender que o *valor* do saldo, ou seja, os R\$ 100.000, *permaneceram* na conta corrente por todo o período. Todavia, do ponto de vista *contábil*, embora o saldo de junho expresse o mesmo *valor*, não há como atestar que corresponde ao mesmo *crédito* escriturado em janeiro, já que não há uma *ordem legal de preferência*, para fins de compensação, entre os créditos acumulados e aqueles gerados a cada mês, não se podendo

presumir (ou impor, ainda mais por interpretação) um controle de crédito pelo método “último que entra, primeiro que sai” (UEPS) ou “last in, first out” (LIFO).

Assim, como afirmar que o saldo credor de janeiro não foi utilizado para compensar o débito apurado em fevereiro, sendo substituído pelos créditos escriturados neste mês seguinte? Pela lógica do método PEPS, o saldo de janeiro é *consumido* em fevereiro, passando a existir um novo ciclo do saldo credor, iniciado com os créditos escriturados neste mês, e que se renova sucessivamente.

E é desta forma que a legislação indica que o saldo credor deve ser tratado. O RICMS/BA estabelece:

Art. 316. Os créditos acumulados relativos a cada mês serão transferidos, no final do período, do campo “valor total de ajustes estornos de créditos” no Registro E110 (Apuração do ICMS - operações próprias), para o Registro 1200, relativo ao controle de crédito acumulado da EFD, de acordo com a origem dos créditos.

Por sua vez, o Guia Prático EFD-ICMS/IPI orienta:

REGISTRO 1200: CONTROLE DE CRÉDITOS FISCAIS - ICMS.

Este registro demonstra a conta-corrente dos créditos fiscais de ICMS.

Nº	Campo	Descrição
01	REG	Texto fixo contendo "1200"
02	COD_AJ_APUR	Código de ajuste, conforme informado na Tabela indicada no item 5.1.1.
03	SLD_CRED	Saldo de créditos fiscais de períodos anteriores
04	CRED_APR	Total de crédito apropriado no mês
05	CRED_RECEB	Total de créditos recebidos por transferência
06	CRED_UTIL	Total de créditos utilizados no período
07	SLD_CRED_FIM	Saldo de crédito fiscal acumulado a transportar para o período seguinte

Observações:

Nível hierárquico - 2

Ocorrência – 1:N

Campo 01(REG) - Valor Válido: [1200]

Campo 02 (COD_AJ_APUR) - Validação: O valor informado deve existir na Tabela de Apuração do ICMS da Nota Técnica, instituída pelo Ato COTEPE/ICMS nº 44/2011, que estabelece os códigos de ajustes previstos pelos Estados para a apuração do ICMS.

A partir de janeiro de 2013, somente poderão ser utilizados os códigos nos quais o quadro de ajustes estabelecido na Tabela de Apuração do ICMS da Nota Técnica nº 44/2011.

Campo 04 (CRED_APR) – Preenchimento: o valor a ser informado neste campo corresponde ao total de créditos apropriados pelo contribuinte no período, exceto os recebidos por transferência que deverão ser informados no campo 05 (CRED_RECEB).

Claramente, o Guia estabelece que o campo 07 do registro, onde é informado o valor de saldo de crédito *após a utilização* e que será transportado para o período seguinte, considera a soma do saldo de créditos fiscais de períodos anteriores (SLD_CRED), o total de créditos apurados no mês (CRED_APR) e créditos recebidos por transferência (CRED_RECEB), menos os créditos utilizados no período (CRED_UTIL).

Saliente-se que o Guia Prático da EFD ICMS/IPI veicula regras de observância obrigatória na escrituração fiscal, em complemento ao Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS IPI, conforme disposto pelo parágrafo único, do art. 1º, do ATO COTEPE/ICMS nº 44, de 07 de agosto de 2018, que revogou o ATO COTEPE/ICMS N° 9, de 18 de agosto de 2008.

Confira-se:

Art. 1º Fica instituído o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS IPI, conforme alterações introduzidas pela Nota Técnica EFD ICMS IPI nº 2022.001 v1.1, publicada no Portal

Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que terá como chave de codificação digital a sequência “4B36C851AF6781F08B4C797B80922902”, obtida com a aplicação do algoritmo MD5 - “Message Digest 5”, e disponibilizada no sítio eletrônico do CONFAZ (www.confaz.fazenda.gov.br).

Parágrafo único. Deverão ser observadas as regras de escrituração e de validação do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI, versão 3.1.0, publicado no Portal Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que terá como chave de codificação digital a sequência “0F105AEF83B0B7F7B4DA57B7C39BA8EE”, obtida com a aplicação do algoritmo MD5 - “Message Digest 5” (grifamos)

Logo, subentende-se que a compensação deve ser realizada com o total de créditos que o contribuinte detém e não apenas com aqueles apurados no mesmo mês dos débitos que serão compensados. Caso contrário, a fórmula de apuração do Registro 1200 da EFD, ao invés de considerar, na soma, os créditos apurados no mês e subtraír ao final aqueles utilizados, bastaria somar o saldo transportado com os recebidos por transferência e acrescentar o saldo credor encontrado naquele período, ou seja, para que a compensação se concretizasse de forma segregada, como na lógica da autuação, a escrituração deveria ocorrer de modo distinto.

endo assim, se as normas que regulamentam a escrituração fiscal, de observância obrigatória, determinam a escrituração dos créditos sem qualquer segregação entre os créditos acumulados e os gerados no mês, que devem ser somados antes da subtração dos créditos utilizados, como pode a Administração Tributária exigir da recorrente, procedimento diverso, especialmente sem norma expressa que justifique?

Neste ponto, surge também outro possível problema, que diz respeito ao transporte do saldo realizado periodicamente, pois esta sistemática parece resultar na caracterização de uma *relação de trato sucessivo* que possibilita a interpretação de que a pretensão de compensação do saldo credor se renova mês a mês, no que a PGE concordou, ao responder a diligência. Porém, não vejo como sustentar que, ao mesmo tempo, este saldo que teve prazo decadencial renovado possa também estar sujeito a decaimento, com lastro na data da sua escrituração ou mesmo da emissão do documento fiscal que lhe dá sustento.

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, há situações em que a ausência de aproveitamento dos créditos decorre da ausência de débitos em valor correspondente, característica de algumas atividades econômicas, que propiciam acúmulo de créditos superior aos débitos, o que também reflete uma dificuldade à defesa do decaimento do direito.

Uma coisa é o contribuinte não escriturar o documento fiscal nos prazos previstos na legislação, pois há aqui um ato a ser praticado de determinado *modo* e no *tempo* específico. É diferente, por exemplo, da hipótese em que o contribuinte, escritura um crédito e o transporta mês a mês por 5 anos, sem acréscimos de novos créditos ou compensação com débitos, conforme exemplo já ilustrado.

Apenas nesta situação hipotética é que parece ser possível afirmar que os créditos não compensados foram os mesmos escriturados inicialmente, salvo melhor juízo, pela absoluta ausência de acréscimos de outros créditos e de débitos ao longo do período. Mas, não é este o caso destes autos. E mesmo que fosse, ainda persistiria a impossibilidade de se afirmar que o contribuinte foi inerte quanto à compensação, já que a falta de débitos em função da atividade não pode lhe ser creditada.

Ora, o Estado é obrigado a restituir em pecúnia o valor correspondente no mesmo prazo? Por uma questão de lógica e coerência, se não há esta obrigação, não me parece possível exigir do contribuinte o emprego do valor correspondente em compensação, sob pena de violar princípios constitucionais basilares como o da propriedade e da não-cumulatividade. O crédito fiscal não é um favor concedido pelo Estado por mera liberalidade.

A meu ver, a obrigação de repercussão do crédito escriturado somente poderia ser defendida ao lado de um direito à restituição a ser exercido no mesmo prazo. Sem essa possibilidade, não há como considerar a inércia pela ausência de débitos a compensar por uma

espécie de “inexigibilidade de conduta diversa” do contribuinte.

Neste sentido, a Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, ao responder à Consulta nº 123, de 6 de setembro de 2016, “[...] se manifestou no sentido de que na hipótese de o crédito de ICMS ter sido escriturado dentro do prazo de cinco anos contados da data de emissão do documento fiscal, conforme previsto no parágrafo único do art. 23 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e não haver a possibilidade de o contribuinte compensar esses créditos, por não realizar operações com débitos de ICMS, não há previsão na legislação para o seu estorno por decurso de prazo [...]”, reafirmando este entendimento na Consulta nº 43, de 29 de julho de 2021.

A Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal, por sua vez, fixou, por meio da Instrução Normativa SUREC nº 04, de 23 de março de 2022:

Art. 10. O direito ao crédito referente a aquisição, correta e tempestivamente escriturado, não se extingue.

Parágrafo único. Extingue-se, com o decurso do prazo decadencial, o direito de utilização do crédito não levado à escrita fiscal em tempo hábil.

Registre-se ainda que a recente Reforma Tributária (EC 132/2023), ao lado da extinção do ICMS, reforçou ainda mais a inexistência de prazo para repercussão do crédito fiscal, ao acrescentar dispositivo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias estabelecendo um prazo de 20 (vinte) anos para compensar saldo credor do imposto existente em 2032:

Art. 134. Os saldos credores relativos ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, existentes ao final de 2032 serão aproveitados pelos contribuintes na forma deste artigo e nos termos de lei complementar.

§ 1º O disposto neste artigo alcança os saldos credores cujos aproveitamento ou resarcimento sejam admitidos pela legislação em vigor em 31 de dezembro de 2032 e que tenham sido homologados pelos respectivos entes federativos, observadas as seguintes diretrizes:

I - apresentado o pedido de homologação, o ente federativo deverá se pronunciar no prazo estabelecido na lei complementar a que se refere o caput;

II - na ausência de resposta ao pedido de homologação no prazo a que se refere o inciso I deste parágrafo, os respectivos saldos credores serão considerados homologados.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo também aos créditos reconhecidos após o prazo previsto no caput.

§ 3º O saldo dos créditos homologados será informado pelos Estados e pelo Distrito Federal ao Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços para que seja compensado com o imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal:

I - pelo prazo remanescente, apurado nos termos do art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para os créditos relativos à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente;

II - em 240 (duzentos e quarenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, nos demais casos.

§ 4º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços deduzirá do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A devido ao respectivo ente federativo o valor compensado na forma do § 3º, o qual não comporá base de cálculo para fins do disposto nos arts. 158, IV, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, todos da Constituição Federal.

§ 5º A partir de 2033, os saldos credores serão atualizados pelo IPCA ou por outro índice que venha a substituí-lo.

§ 6º Lei complementar disporá sobre:

I - as regras gerais de implementação do parcelamento previsto no § 3º;

II - a forma pela qual os titulares dos créditos de que trata este artigo poderão transferi-los a terceiros;

III - a forma pela qual o crédito de que trata este artigo poderá ser resarcido ao contribuinte pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, caso não seja possível compensar o valor da parcela nos termos do § 3º. (grifamos)

Por este ângulo, é difícil – senão impossível – sustentar a tese da decadência quinquenal dos créditos fiscais escriturados quando o sistema tributário que substituirá o ICMS garante um prazo de vinte anos para compensação, após a extinção do tributo. Assim, considerando ser inequívoco que a recorrente promoveu a escrituração dos créditos fiscais oportunamente, penso que não há

que falar em decadência do direito de utilizar os créditos e, por consequência, de sua utilização indevida ou da obrigação de estorná-los, notadamente inexistindo previsão legal neste sentido.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, julgar INSUBSTANTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269352.0003/21-6, lavrado contra **RAIZEN S.A.**

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 22 de maio de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTAO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS