

**PROCESSO** - A. I. Nº 206855.0007/18-0  
**RECORRENTE** - UNIK ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0038-02/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18.07.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0161-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. APROPRIAÇÃO A MAIOR. O crédito obtido pelo contribuinte em sede de repetição de indébito, converte-se em escritural, quando lançado para fins de compensação com débitos do imposto, não havendo previsão legal para atualização monetária de créditos escriturais, salvo na hipótese de resistência injustificada do Fisco em reconhecer o direito, nos termos da Súmula nº 411 do STJ. Inexistência de comprovação nos autos da resistência ilegítima. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0038-02/22-VD proferido pela 2ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 28/09/2018 no valor histórico de R\$ 145.036,69, abordando a seguinte infração:

***Infração 01 – 01.03.10** – Utilizou crédito fiscal de ICMS a maior que o autorizado em processo de restituição, para ocorrências nos meses de setembro e outubro de 2017.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

**VOTO**

*O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.*

*A memória de cálculo da autuação se encontra na fl. 95-v, impressa.*

*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.*

*Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro diretamente na análise do mérito, estando o contribuinte autuado inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral”, CNAE 46.39-7-01, estabelecido no município de Salvador.*

*O cerne da discussão se cinge ao direito entendido como seu pelo contribuinte autuado de corrigir monetariamente o valor do ICMS a ser creditado, oriundo de decisão judicial transitada em julgado, vez entender não ter tal crédito a natureza de escritural, ao passo que a Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal entende descabida tal prática, se posicionando em sentido contrário, com arrimo na jurisprudência dos Tribunais Superiores.*

*A matéria deve ser analisada a partir da decisão exarada pela Quarta Câmara Cível em grau de Apelação (fls. 63-v a 65), nos seguintes termos, quanto a decisão, cujo trecho final destaca:*

*“Ademais a sentença a quo, bem fundamentou o exame do caso concreto, cabendo transcrição do seguinte*

trecho (fl. 158): ‘...uma submissão do contribuinte ao regime de pauta fiscal deveria ter sido objeto de prévia apuração, por processo administrativo por parte da autoridade lançadora, de situação que demonstrasse a inidoneidade dos documentos ou declarações do contribuinte, na forma do art. 148 do CTN. Por via de consequência, à mingua de elementos que indiquem a instauração do devido processo administrativo, a fim de apurar-se eventual má-fé das contribuintes, fraude ou omissão no preço do produto, afasta-se a aplicação do art. 148 do CTN, sendo inviável a cobrança do ICMS com base no valor da mercadoria submetida ao regime de pauta fiscal.

Por conseguinte, a sentença clama por sua confirmação”.

A sentença confirmada, por sua vez, exarada pela Juíza da 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, assim decidiu:

“Em face do exposto, à vista do direito aplicável à espécie, **JULGO PROCEDENTE** o pedido deduzido na inicial para **determinar** ao Réu que utilize como base de cálculo das operações realizadas pelas Autoras com comércio de gêneros alimentícios em geral, notadamente a venda de carne, para fins de incidência do ICMS, o preço de operação do produto, **condenando-o**, em consequência, à restituição, mediante compensação com operações futuras, dos valores indevidamente recolhidos a maior (com base na IN SAT n. 4, de 27/02/2009) nos últimos cinco anos, contados do ajuizamento da ação, que deverão ser apurados em liquidação de sentença e devidamente corrigidos nos termos estipulados nesta decisão” (grifos originais).

Ou seja: os débitos deveriam ser corrigidos de acordo com a decisão prolatada, não explicitando a mesma quanto a quais critérios e o marco temporal final a ser utilizado, apenas o marco inicial.

Por outro lado, a Procuradoria Geral do Estado, através da Procuradoria Fiscal, encaminhou expediente à Secretaria da Fazenda, tendo em vista da decisão prolatada, em 19/12/2016 Ofício 715/2016, dirigido à Gerência de Cobrança, para que fosse cumprido o comando judicial (fl. 09), para atualização do valor até o dia 30/11/2016 (fl. 09-v), tendo em 02/12/2016 a empresa autuada dirigido requerimento ao Juízo da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, com “a planilha indicativa do montante atualizado do seu crédito fiscal de ICMS passível de compensação com operações futuras, atualizado até 30/11/2016, perfazendo o crédito residual de R\$ 1.680.127,21, bem como a juntada dos DAE e DMA dos meses de setembro e outubro de 2016, comprobatórios dos montantes de ICMS compensados nos aludidos meses” (fls. 11 a 31-v).

Consta na Certidão de Publicação de Relação datada de 12/11/2016 (fls. 32 e 32-v) a seguinte assertiva da empresa autuada: “sustenta que **realizou o procedimento de escrituração de seu crédito fiscal** em seus livros contábeis próprios, a fim de viabilizar o controle da compensação do crédito de ICMS” (grifei).

Estão nas fls. 33 a 37-v cópias de DMA comprovando a escrituração fiscal de tais créditos, bem como cópias dos Documentos de Arrecadação Estadual de fls. 39 a 55 que comprovariam a utilização do crédito apropriado, para o recolhimento de tributos estaduais, especialmente o ICMS a título de antecipação tributária, antecipação parcial, regime normal de apuração, o que comprova o pleno exercício do direito concedido pela via judicial, sem qualquer óbice da Fazenda Pública.

Consta expediente da SEFAZ firmado pelo autuante (fls. 93 a 96-v), no qual o mesmo explicita que “...nos períodos de setembro e outubro foram compensados a maior os débitos nos valores de R\$ 83.208,86 e R\$ 91.016,06, gerando, para a empresa, um VALOR DEVIDO de R\$ 145.036,69”.

No mesmo documento cita o autuante que “A decisão judicial transitada em julgado reconheceu crédito de ICMS acumulado que não pode ser corrigido, uma vez que trata-se de crédito fiscal escritural. O valor, deve, portanto, ser objeto de recálculo pela SEFAZ, para excluir a correção aplicada, identificando-se os saldos efetivos mensais do crédito acumulado. De posse desse cálculo, a PROFIS peticionará nos autos judiciais informando o erro cometido pela empresa e apresentando novo saldo a ser utilizado futuramente”.

Posicionamento da PGE/PROFIS, inserido às fls. 100 e 100-v, da lavra da Sra. Procuradora Assistente, conclui no seguinte sentido:

“Como já dito pela PGE/PROFIS, esses valores, **a partir do lançamento na escrita fiscal não podem ser corrigidos. A correção dos valores há de ser respeitada exclusivamente até o momento de sua apuração como ‘recolhidos a maior’**. A partir daí, não sofrerão mais correção, face ao seu caráter escritural” (grifos originais).

Estes são os fatos.

Passo a decidir. Em primeiro lugar, entendo de bom tom esclarecer ser, dentre outros, papel da PGE/PROFIS, devidamente explicitado em seu Regimento Interno, aprovado pelo Decreto 11.738/09, de 30/09/2009, lastreado na Lei Complementar 34, de 06/02/2009, “representar o Estado nas causas em que este figurar como autor, réu, assistente ou interveniente, podendo, quando legalmente autorizada, confessar, reconhecer a procedência do pedido, transigir, conciliar, desistir, renunciar ao direito sobre que se funda a ação, receber, dar quitação e firmar compromisso, adjudicar bens, condicionada, nesta última hipótese, a prévia declaração de interesse da Administração Pública, bem como requerer, quando não realizada a adjudicação dos bens penhorados, sejam

*eles alienados por sua própria iniciativa ou por intermédio de corretor credenciado perante a autoridade judiciária, na forma da legislação processual civil;” (artigo 2º, inciso VII).*

*Tal atribuição foi exercida em sua plenitude, quando da ação judicial proposta pela autuada. Da mesma maneira, diante de seu entendimento quanto ao momento final da aplicação da correção monetária, e que seguramente há de ser avaliado pelo Poder Judiciário, ainda que não conste tal informação nos autos, deve ser levado em conta e respeitado.*

*Também necessário se esclarecer que dentre os princípios a serem observados no processo administrativo fiscal se encontra o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.*

*No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.*

*O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.*

*E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.*

*Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou a legislação dos diversos tributos estaduais, inclusive o ICMS.*

*Com a edição da Lei 7.014/96, que adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, de igual forma, normatizou tal tributo, estabelecendo as normas de caráter geral a serem seguidas, deixando, como não poderia ser diferente, a normatização a cargo do instrumento regulamentar.*

*O Agente Fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar o regramento previsto na legislação, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei, o que se apresenta como um dos fortes motivos que justifica a autuação.*

*Além disso, ainda que entenda diferentemente a autuada, estamos sim, diante de um crédito escritural, a partir do momento em que a empresa lançou na sua escrituração fiscal, e a prova é a sua DMA acostada aos autos, os valores determinados na decisão judicial com trânsito em julgado.*

*E nesta condição, em situação similar, qual seja, quando a base de cálculo presumida for maior que o valor da operação, segundo o STJ, caberia correção monetária na restituição de ICMS-ST, o que pode ser constatado quando da apreciação por aquele órgão judicante em sede de embargos de divergência, se há incidência da correção monetária na repetição do indébito, em casos de substituição tributária (ICMS), quando a base de cálculo presumida for maior que o valor da operação.*

*Ao assim decidir, o acórdão lembrou que, no que respeita à correção monetária dos créditos, a 1ª Seção do STJ, no julgamento do REsp. 1.035.847/RS, sob o rito do artigo 543-C do CPC de 1973, firmou o entendimento de que **o aproveitamento de créditos escriturais, em regra, não dá ensejo à correção monetária, exceto quando obstaculizado injustamente o creditamento pelo Fisco** (grifei).*

*Concluiu ser devida a correção monetária, considerando que os créditos controversos não foram oportunamente aproveitados por motivo de oposição do Fisco Estadual, sendo necessário que o contribuinte pleiteasse judicialmente o reconhecimento do seu direito de se creditar dos valores pagos a maior por força do regime de substituição tributária.*

*Confira-se a ementa do recentíssimo julgado a respeito de tal matéria:*

**“TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO ICMS,**



**COM CORREÇÃO MONETÁRIA. MATÉRIA PACIFICADA NO ÂMBITO DO STJ. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS NÃO PROVIDO”.**

*Trata-se de Embargos de Divergência em face de acórdão proferido nos autos do REsp. 440.730/MG, da relatoria da eminente Ministra ELIANA CALMON, segundo o qual não há incidência de correção monetária na restituição de ICMS recolhido a maior em regime de substituição tributária.*

*Quanto à atualização monetária dos créditos, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp. 1.035.847/RS, tendo como relator o Ministro LUIZ FUX, firmou entendimento de que o aproveitamento de créditos escriturais, em regra, não dá ensejo à correção monetária, exceto quando obstaculizado injustamente o creditamento pelo Fisco.*

*Logo, no caso dos autos, é devida a correção monetária, considerando que os créditos em discussão não foram oportunamente aproveitados em razão da oposição do Fisco Estadual, sendo necessário que o contribuinte postulasse judicialmente o reconhecimento do seu direito de se creditar dos valores pagos a maior por força do regime de substituição tributária. Aplica-se, por analogia, a Súmula do 411/STJ:*

*É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.*

*Especificamente em relação à hipótese de restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) paga a mais no regime de substituição tributária para a frente, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, citam-se os seguintes julgados: AgRg no Ag 351.420/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/03/2018, DJe 04/05/2018; RMS 21.952/PE, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2018, DJe 25/09/2018.*

*Agravo Interno da Fazenda do Estado de Minas Gerais a que se nega provimento”. (AgInt nos EREsp 440.370/MG, Rel. Ministro MANOEL ERHARDT (Desembargador convocado do TRF5), PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 19/10/2021, DJe 22/10/2021).*

*E tanto este entendimento já se encontra consolidado no âmbito do STJ, que foi editada a Súmula 411, com o seguinte teor:*

*“É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco”.*

*Lembrando que o IPI, objeto da súmula acima, em muitos aspectos, inclusive no tocante a não cumulatividade, se assemelha ao ICMS.*

*Voltando à decisão acima reproduzida, se observa que somente haveria a possibilidade de correção dos valores dos créditos fiscais de ICMS, ante a hipótese de “resistência ilegítima do Fisco”, quanto ao pleno aproveitamento de tais créditos, o que inexistia no presente caso, tanto é assim que constam nos autos documentos de arrecadação de ICMS relativos a diversos códigos de recolhimento, conforme anteriormente mencionado, o que afasta a presença da condicionante para a aplicação da correção monetária do crédito (resistência ilegítima do Fisco), uma vez tendo a Fazenda Pública se quedado e obedecido a decisão judicial emanada do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.*

*No mesmo sentido menciono a seguinte decisão, ainda no âmbito do STJ:*

**“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS ESCRITURAIS. APROVEITAMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. NÃO CABIMENTO. LANÇAMENTO CONTÁBIL EXTEMPORÂNEO DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA DA AUTORIDADE FISCAL. PRECEDENTES DO STJ. REEXAME DE PROVAS. DESNECESSIDADE. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.**

**I. Agravo interno aviado contra decisão publicada em 05/03/2018, que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73.**

**II. O Tribunal de origem, em autos de Ação Ordinária, manteve a sentença que reconheceria, ao ora agravante, o direito à correção monetária de créditos escriturais de ICMS, apurados extemporaneamente em sua escrita fiscal, em conformidade com os mesmos índices adotados pelo ente tributante.**

**III. O Superior Tribunal de Justiça, em recurso especial representativo de controvérsia repetitiva, firmou compreensão segundo a qual é devida a aplicação de correção monetária no ressarcimento de crédito escritural, apenas quando verificada “resistência ilegítima” do Fisco ao deferimento do pedido formulado pelo contribuinte, na via administrativa. Em regra, portanto, a atualização monetária é descabida (STJ, REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 03/08/2009).**

**IV. A hipótese não demanda reexame de provas, a atrair o óbice da Súmula 7 do STJ. A ora agravante**

*pretende corrigir monetariamente os créditos de ICMS que apurou extemporaneamente em sua escrita contábil, em razão do princípio da não-cumulatividade, e não por ilegítima resistência de ato de autoridade tributária em reconhecer o aproveitamento desses créditos. Todavia, na forma da jurisprudência, 'a utilização inadequada dos créditos escriturais não é capaz de modificar-lhes a natureza jurídica de forma a ensejar a incidência de correção monetária não prevista em lei, por se tratar de medida excepcional' (REsp 1.132.593/SP, STJ, 2ª T, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 18/06/2013).*

*V. Agravo interno improvido". (AgInt no REsp 1407187/MA, STJ, 2ª T, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 16/08/2018, DJe 27/08/2018).*

*De igual modo, posso invocar decisão datada de 14/02/2012, exarada pela 1ª TURMA do STF, no Embargo de Declaração no Recurso Extraordinário 634.468 PARANÁ, cuja Relatora, Ministra Carmen Lúcia, assim se posicionou no voto condutor cujos trechos destaco:*

*"EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS ESCRITURAIS. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. Em 4 de agosto de 2011, dei provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Estado do Paraná contra decisão do Tribunal de Justiça daquele Estado, o qual assentou que não incidiria correção monetária sobre créditos escriturais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS. A decisão embargada teve a seguinte fundamentação:*

*4. Como afirmado na decisão agravada, este Supremo Tribunal assentou a impossibilidade de correção monetária dos créditos escriturais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.*

*Neste sentido:*

*'RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS ESCRITURAIS. PRECEDENTES DAS TURMAS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. A incidência de correção monetária sobre o crédito foi objeto de apreciação anterior deste Supremo Tribunal, concluindo-se no sentido de que, em se tratando de irregular lançamento de crédito em consequência do recolhimento do ICMS, não há incidência de correção no momento da compensação com o tributo devido. 2. Essas operações de creditamento têm natureza eminentemente contábil: são os chamados créditos escriturais. Aplica-se a eles a técnica de contabilização para viabilizar a equação entre débitos e créditos, para fazer valer o princípio da não cumulatividade'. (RE 386.475, Relatora Ministra Carmen Lúcia, Tribunal Pleno, DJ 22.6.2007).*

*Por oportuno, esclareço que crédito escritural nada mais é do que o valor consignado na escrita fiscal de uma empresa, dentro de cada período de apuração do ICMS, derivando da sua condição de crédito escriturável. Há de se falar, pois, em crédito escriturável antes deste se transformar em crédito escritural ou escriturado.*

*Como visto acima, e não custa reforçar, créditos escrituráveis são os créditos de ICMS passíveis de escrituração, ainda que não o tenham sido no respectivo período de competência. Se o crédito não for escriturável, não poderá se converter em crédito escritural.*

*Por sua vez, a decisão contida no RE 295.761-AgR, Rel. Min. Eros Grau, Primeira Turma, DJ 29/03/2005, mencionada pela defesa, diz respeito a inexistência de previsão legal para a atualização do crédito tributário, como se observa por sua ementa, motivo pelo qual não pode ser considerada, já que este não é o cerne da questão ora debatida:*

*"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA DO DÉBITO FISCAL E INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E AO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. 1. Creditamento do ICMS. Natureza meramente contábil. Operação escritural, razão por que não se pode pretender a aplicação do instituto da correção monetária. 2. A atualização monetária do crédito do ICMS, por não estar prevista na legislação local, não pode ser deferida pelo Judiciário sob pena de substituir-se ao legislador estadual em matéria de sua estrita competência. 3. A correção monetária incide sobre o débito tributário devidamente constituído, ou quando recolhido em atraso. Diferencia-se do crédito escritural - técnica de contabilização para a equação entre débitos e créditos, a fim de fazer valer o princípio da não cumulatividade. Agravo regimental a que se nega provimento" (RE 295.761-AgR, Rel. Min. Eros Grau, Primeira Turma, DJ 29/03/2005).*

*De bom tom se esclarecer que não se está aqui negando o direito a atualização de valor do crédito do contribuinte, uma vez que a SEFAZ foi instada a proceder tal atualização até a data da confirmação da sentença (trânsito em julgado), ou seja, como relatado acima, até 30/11/2016, mas não pode o contribuinte, ao seu talante e vontade se creditar de valores atualizados após esta data, tendo lançado o valor do crédito determinado judicialmente em sua escrituração fiscal, como comprova a DMA por ele trazida em sua impugnação.*

*Assim, tendo o contribuinte, de acordo com os elementos contidos nos autos, se creditado, mediante lançamento em seus livros e documentos fiscais, o que tornou o crédito escritural, como sustentado, aliás, pela própria PGE, não pode mais sujeitá-lo a qualquer correção, ainda mais sem que se tenha notícia nos autos de qualquer óbice interposto pela Fazenda Pública quanto a sua utilização, como firmado nas decisões trazidas como parâmetro para a presente resolução da lide.*

*Tal procedimento atenta contra as normas legais vigentes, bem como, contra a jurisprudência das Cortes Superiores do país, o que a sujeita a imposição da sanção administrativa ora discutida.*

*Pelas expostas razões, tenho o Auto de Infração como subsistente.*

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Defende que o indébito tributário reconhecido judicialmente possui natureza distinta do crédito fiscal escritural, sendo sua anotação nos livros fiscais apenas uma forma de controlar as compensações realizadas, devendo ser reconhecido o direito à correção monetária por disposição expressa do CTN.

Aponta que o acórdão acolheu o entendimento da PGE, dando primazia à forma em detrimento da substância, ao afirmar que quando lançou o crédito em seus livros contábeis, este perdeu a natureza jurídica de indébito tributário e se transformou em crédito escritural, por ignorar a própria natureza jurídica do crédito que lhe foi reconhecido judicialmente.

Destaca inexistir lógica neste raciocínio principalmente quando o próprio acórdão menciona que para viabilizar o controle das compensações com os débitos o contribuinte teve que lançar o crédito em sua escrituração, providência indispensável para compensar os débitos de ICMS, de modo que não se pode sustentar que isso transforma o indébito tributário em crédito fiscal escritural sob pena de lhe impor perdas financeiras.

Insiste que o crédito objeto do Processo Judicial nº 0520811-52.2013.8.05.0001 não se caracteriza como crédito fiscal escritural, mas como indébito tributário, reconhecido por sentença transitada em julgado naqueles autos em virtude de recolhimentos a maior efetivados nos cinco anos anteriores à propositura da ação e que não fizeram parte da sua conta corrente.

Reconhece que o crédito escritural não é atualizado, em virtude das regras gerais contidas na LC 87/96, por ser uma operação de natureza meramente contábil, porém, diversamente, o indébito tributário seria regulado pelo CTN que estabelece o mesmo tipo de atualização do crédito tributário, que neste caso seria a SELIC, em seus arts. 165 e 167.

Reforça que não conseguiria compensar seus débitos com o indébito sem trazer o crédito para sua escrita fiscal, além do que não possuía obrigações tributárias em valor suficiente para uma única compensação, de modo que se levasse anos para utilizar seu indébito tributário e este permanecesse sem qualquer atualização, a compensação não seria a via eleita pela maioria dos contribuintes.

Diz ser aplicável ao caso o precedente do STF correspondente ao RE 295.761-AgR, bem como transcreve ementa de julgados de diversos Tribunais que diferenciam de maneira clara e objetiva a incidência ou não de atualização de acordo com a natureza jurídica do crédito tributário.

Pontua que se é exigido o registro do montante do indébito tributário em seus livros fiscais para compensações, não é possível sustentar que isso inviabiliza a atualização monetária do crédito tampouco que altera sua natureza para prejudicar o contribuinte.

Reitera que, em se tratando indiscutivelmente de indébito tributário reconhecido judicialmente, decorrente de pagamentos de ICMS feitos a maior e não de creditamento fiscal de valores de ICMS não aproveitados oportunamente, aplicável as disposições do CTN e da Súmula 162 do STJ, segundo a qual “*Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido*”, devendo ser julgado improcedente o auto de infração.

Aponta a imposição de óbices à plena utilização do crédito mediante a lavratura de notificações fiscais e restrições à compensação do crédito para defender que houve resistência ilegítima do



Fisco quanto ao pleno aproveitamento do crédito, pois mesmo após o trânsito em julgado da sentença proferida na ação ordinária, a Fazenda Pública continuou criando embaraços à compensação do crédito fiscal de ICMS com obrigações tributárias, exigindo a liquidação em dinheiro dos débitos em detrimento da compensação com o crédito referido.

Além disso, passou a lavrar notificações fiscais para a exigência de créditos que já haviam sido objeto de compensação, obstando assim a sua regularidade fiscal, mesmo que momentaneamente, sendo que estes atos de resistência ilegítima foram devidamente comunicados na ação judicial, em mais de uma oportunidade, sendo necessária a intervenção judicial para determinar o cumprimento da sentença transitada em julgado pelo Estado da Bahia.

Conclui requerendo o provimento do recurso para reformar o acórdão e julgar improcedente o Auto de Infração.

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

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 05/07/2023 e os membros da 1ª CJF deliberaram pela conversão do feito em diligência à PGE/PROFIS para que fosse proferido opinativo sobre o tema ou juntado posicionamento do órgão já existente, se fosse o caso.

No parecer de fls. 260-262, o Ilmo. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior pontua que a discussão já foi enfrentada pelo STJ nos recursos repetitivos referentes aos Temas 164 e 1003, pelo menos, fixando o entendimento de que, em regra, não é possível a correção monetária dos créditos escriturais, salvo quando comprovada a demora na apreciação e reconhecimento do pedido administrativo de ressarcimento, o que caracterizaria uma resistência injustificada da administração pública, exceção que faria surgir o direito à atualização a partir do primeiro dia seguinte ao prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007, contado do protocolo do requerimento.

O parecerista ainda sinalizou que, nos presentes autos, não há comprovação de qualquer ato administrativo que tenha impedido de maneira injustificada a apropriação dos créditos pela recorrente, não havendo nos autos qualquer evidência de ato abusivo da Administração Pública para justificar a atualização monetária do seu crédito.

A recorrente se manifestou às fls. 270-275 apontando que o Tema 164 do STJ seria inaplicável ao caso porque não se trata de créditos escriturais, mas indébito tributário em seu favor em virtude de recolhimentos a maior do imposto, mas que não fizeram parte da sua conta corrente fiscal, sendo regulado pelo CTN, que estabelece o mesmo tipo de atualização do crédito tributário, reproduzindo a ementa do RE 295.761-AgR, decidido pelo STF.

Registra ainda que mesmo reconhecendo a transformação do indébito tributário em crédito escritural, é forçoso reconhecer que a exceção se enquadraria à hipótese por ter havido imposição ilegítima de obstáculos pelo Fisco ao creditamento, materializada pela lavratura de notificações fiscais e restrições à compensação do crédito.

Reitera os termos do recurso pela improcedência da autuação.

Os autos retornaram para apreciação e foram pautados para a sessão de 19/06/2024. Compareceu(ram) o(as) autuante(s) e o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dra. Monya Pinheiro Loureiro, OAB/BA 35.625.

## **VOTO**

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscita-las de ofício, passo ao exame do mérito.

A controvérsia se limita à correção monetária do montante correspondente ao indébito tributário que a recorrente obteve, por meio de sentença já transitada em julgado. A contribuinte sustenta

que, por se tratar de indébito tributário, a correção monetária seria inafastável, motivo pelo qual a aplicou na compensação com débitos do ICMS durante o período de set/16 a out/17.

A fiscalização, por sua vez, entendeu que não cabia esta atualização dos créditos lançados na escrituração fiscal da recorrente, de maneira que houve uso indevido de crédito fiscal a maior, haja vista que, afastada a correção monetária pela taxa SELIC que a recorrente aplicou, o montante passível de compensação teria se esgotado em set/17, existindo um valor devido de R\$ 145.036,69, objeto do presente PAF.

O Recurso Voluntário sustenta que a necessidade de lançamento na escrita fiscal do valor do indébito tributário não alteraria sua natureza, de modo a persistir seu direito à correção monetária. Também afirma que houve resistência ilegítima à compensação com os débitos do ICMS, o que justificaria ainda mais a possibilidade de atualização, à luz do que dispõe a jurisprudência.

Inicialmente, é bom destacar que as decisões proferidas na Ação Judicial nº 0520811-52.2013.8.05.0001, nada esclarecem acerca da correção monetária, conforme cópia de fls. 61vº-65. Transcrevo o dispositivo da sentença:

*“[...] Em face do exposto, à vista do direito aplicável à espécie, **JULGO PROCEDENTE** o pedido deduzido na inicial para **determinar** ao Réu que utilize como base de cálculo das operações realizadas pelas Autoras com comércio de gêneros alimentícios em geral, notadamente a venda de carne, para fins de incidência do ICMS, o preço de operação do produto; **condenando-o**, em consequência, à restituição, mediante compensação com operações futuras, dos valores indevidamente recolhidos a maior (com base na IN SAT n. 4, de 27/01/2009) nos últimos cinco anos, contados do ajuizamento da ação, que deverão ser apurados em liquidação de sentença e devidamente corrigidos nos termos estipulados nesta decisão.*

*Condeno o Réu, ainda, ao pagamento das custas (reembolso) e honorários advocatícios, que fixo em R\$ 1.500,00 com base nos parâmetros estabelecidos pelo § 4º do artigo 20 do CPC.*

*Sentença sujeita ao **reexame necessário**, com base no art. 475, do CPC. [...]”*

Note-se que, apesar de mencionar que os valores deverão ser apurados e corrigidos nos termos estipulados na decisão, nada mais é mencionado a respeito do tema. O acórdão do TJ/BA, por sua vez, não é mais esclarecedor, conforme se verifica no seu dispositivo:

*“[...] Ademais, a sentença a quo, bem fundamentou o exame do caso concreto, cabendo transcrição do seguinte trecho (fl. 158): ‘...uma submissão do contribuinte ao regime de pauta fiscal deveria ter sido objeto de prévia apuração, por processo administrativo por parte da autoridade lançadora, de situação que demonstrasse a inidoneidade dos documentos ou declarações do contribuinte, na forma do art. 148 do CTN. Por via de consequência, à míngua de elementos que indiquem a instauração do devido processo administrativo, a fim de apurar-se eventual má-fé dos contribuintes, fraude ou omissão no preço do produto, afasta-se a aplicação do art. 148 do CTN, sendo inviável a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.*

*Por conseguinte a sentença clama por sua confirmação.*

*Do exposto, **REJEITO A PRELIMINAR E, NO MÉRITO, NEGO PROVIMENTO À APELAÇÃO**, mantendo, a r. sentença em seus termos. [...]”*

Na mesma linha, a decisão interlocutória em cumprimento de sentença também nada traz sobre a correção monetária, conforme trecho abaixo:

*“[...] Ante o exposto, determino que o demandado cumpra a sentença, de forma que não crie, direta ou indiretamente óbice ao exercício do direito de compensação do crédito fiscal reconhecido judicialmente, viabilizando que a requerente proceda à compensação no limite do crédito fiscal de ICMS liquidada, com débitos de operações ou prestações futuras, relativos a todos os tipos de recolhimento do ICMS existentes no RICMS-BA, abstendo-se de adotar medidas restritivas ao exercício do direito, tais como retenção de mercadorias e cobrança ilegítima do ICMS devidamente liquidado por compensação, sob pena de descumprimento da sentença proferida nestes autos*

*Ressalte-se que, para evitar abuso de direito e extrapolação do crédito tributário deverá a empresa exequente apresentar, até o último dia útil de cada mês, planilha que especifique os créditos compensados no período e quanto ainda resta de crédito que pode ser compensado, sob pena de revogação desta decisão.*

*Após apresentação mensal de cada planilha pela exequente, o fisco deverá ser intimado para, no prazo de 15*



dias, sobre ela manifestar-se. [...]”

Por outro lado, não há dúvidas de que o indébito tributário compreende a respectiva correção monetária, conforme pacificado pela Súmula nº 162 do STJ. O problema está em até quando incide esta correção monetária, em se tratando de parcela desta natureza. De acordo com a jurisprudência do C. STJ, sua incidência ocorre até o recebimento da importância, conforme ementa abaixo:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. DEVOUÇÃO DE TRIBUTO RECOLHIDO INDEVIDAMENTE. HIPÓTESE EM QUE FOI AFASTADA A APLICAÇÃO DA TAXA SELIC, EM VIRTUDE DA INEXISTÊNCIA DE NORMA ESPECÍFICA QUE DISCIPLINE A SUA UTILIZAÇÃO NO ÂMBITO DOS TRIBUTOS RELACIONADOS À COMPETÊNCIA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, E DETERMINADA A INCIDÊNCIA DE JUROS NA FORMA PREVISTA NO CTN. OMISSÃO NO QUE SE REFERE À INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA.*

1. A orientação desta Corte é firme no sentido de que “a correção monetária nada acrescenta ao valor da moeda, adaptando-a à realidade e evitando a corrosão do valor pelos efeitos da inflação” (REsp 676.133/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 13.2.2006), ou seja, constitui mera atualização da dívida. Desse modo, na hipótese de repetição de indébito tributário em que não é aplicável a taxa SELIC, a correção monetária é calculada desde a data do pagamento indevido e “incide até o efetivo recebimento da importância reclamada” (Súmula 46/TFR).

2. Embargos de declaração acolhidos, com a atribuição de efeitos infringentes.

(EDcl no REsp n. 848.545/RJ, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/2/2009, DJe de 23/4/2009.)

Ocorre que não se pode confundir *indébito tributário* com seus meios de *repetição*. Ora, *indébito tributário* é a quantia recolhida indevidamente aos cofres públicos em pagamento de débitos tributários. A repetição, por sua vez, é a possibilidade de pedir a devolução do respectivo valor, o que pode ocorrer mediante *pagamento* ou *compensação*, por exemplo, e não é exclusividade do Direito Tributário, cabendo mencionar a repetição do indébito civil (art. 940 do CC).

Essa distinção é relevante porque influenciará a atualização da devolução do valor indevido. Afinal, de acordo com a jurisprudência do STJ, a correção monetária incidiria até o efetivo recebimento da importância, de maneira que, na hipótese de compensação com os débitos do ICMS, como no caso dos autos, é importante fixar quando se dá este “recebimento”.

Neste sentido, concordo com o entendimento da PGE manifestado nos autos de que os créditos já foram atualizados na liquidação da sentença judicial e, quando lançados na escrita fiscal da recorrente, tornaram-se créditos escriturais, em relação aos quais não há previsão de correção monetária na legislação vigente, como a própria recorrente reconheceu no Recurso Voluntário.

Ora, se o lançamento na escrita fiscal corresponde à “utilização” dos créditos para qualificar o uso indevido ou mesmo afastar a sua decadência, prevista no parágrafo único do art. 23 da LC 87/96, é forçoso também reconhecer que esta escrituração representa o momento em que é recebida a importância reclamada, haja vista inclusive que os respectivos valores se tornam passíveis de compensação com eventuais débitos apurados a partir de então.

Assim, não vejo como prosperar a pretensão da recorrente em relação à correção monetária dos créditos fiscais escriturados, por falta de previsão legal.

Destarte, também não entendo que houve a resistência ilegítima apta a atrair a incidência da Súmula nº 411 do STJ, que permite excepcionalmente a correção dos créditos escriturais. Embora seja razoável entender como incoerente a exigência da antecipação parcial do ICMS mediante recolhimento dos DAES, é preciso lembrar que a sistemática do pagamento do tributo somente possibilita o confronto de débitos e créditos quando da apuração mensal, que ocorre no último dia de cada mês, conforme art. 305 do RICMS/BA, constituindo crédito fiscal, também, o valor do imposto antecipado e aquele pago indevidamente decorrente de decisão administrativa ou judicial definitivas, na forma dos incisos II e X, do art. 309 do RICMS/BA.

Logo, a exigência de antecipação parcial na entrada não constitui entrave à compensação, como

foi apontado pela recorrente inclusive na ação judicial. Trata-se de procedimento regular previsto na regulamentação do ICMS, considerando que, no regime de substituição tributária por antecipação o recolhimento deve ser feito antes da entrada no território deste Estado (art. 332, III do RICMS/BA) e os créditos fiscais são compensados ao final de cada mês, quando da apuração do tributo, juntamente com os créditos das antecipações, enquanto que o recolhimento dos débitos eventualmente apurados ao final do mês deve ocorrer até o dia 9 do mês subsequente (art. 332, I do RICMS/BA).

Não há, assim, direito à correção monetária por resistência ilegítima do Fisco.

Diante do exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206855.0007/18-0, lavrado contra **UNIK ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 145.036,69**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS