

PROCESSO	- A. I. N° 269352.0018/23-0
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- VIBRA ENERGIA S.A.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0140-04/24-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTRANET 19.01.2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0329-11/24-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 nº 7.014/96 e do art. 23 da LC nº 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 4ª JJF nº 0140-04/24-VD, ter desonerado o sujeito passivo do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999. O Auto de Infração em tela teve sua expedição ocorrida em 20/07/2023, para efeito de aplicação de penalidade no valor de R\$ 40.432.963,16, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte imputação:

“Infração 01 – 001.005.032: Deixou de estornar o crédito fiscal extinto por decadência devido ao decurso de 5 anos contados da data de emissão ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, sem repercussão na obrigação tributária principal. Multa percentual de 60% sobre o Imposto componente do saldo credor acumulado, referente à falta de estorno de créditos lançados na conta - corrente fiscal, especificamente até o período de 04/2018, vinculados a documentos escriturados há mais de cinco anos e que não foram objeto de qualquer tipo de utilização pelo autuado no período decadencial.”

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 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.”

Em outro parecer da PGE, exarado pelo processo SEI 013.1347.2021.0022432-43, arrematou: “Nesta oportunidade, cumpre-nos anotar que a matéria já foi, de fato, objeto de exame pelo Núcleo de Consultoria e Assessoramento desta PROFIS, tendo sido exarado percutiente parecer sobre o assunto, no qual a i. Procuradora Assistente em exercício Rosana Passos explicitou a divergência interpretativa provocada pelo emprego da expressão “utilizar” crédito fiscal pela legislação estadual para, então, ressaltar a importância da uniformização do entendimento na aplicação dos dispositivos legais constantes em artigos dispersos na legislação (Processo PGE 2019.117492-0).

Dito isto, a i. parecerista, analisando o texto do parágrafo único do art. 31 e da alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, 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”.

Mesmo sob Intimação encaminhada ao Contribuinte pelo DT-e, cópia anexa aos autos, o estorno citado não foi realizado". Enquadramento legal: Art. 31, Parágrafo único, alínea "b", da Lei nº 7.014/96.

O autuado ingressou com **Impugnação** ao lançamento tributário, fls. 24 a 47. O autuante apresentou **Informação Fiscal**, fls. 94 a 97. Em conclusão pugnou pela Procedência do presente Auto de Infração.

A JJF apreciou a controvérsia e decidiu pela improcedência conforme o voto condutor:

VOTO

O Auto de Infração sob análise foi expedido em 20/07/2023, para efeito de aplicação de penalidade no valor de R\$ 40.432.963,16, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte imputação: "Deixou de estornar o crédito fiscal extinto por decadência devido ao decurso de 5 anos contados da data de emissão ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, sem repercussão na obrigação tributária principal".

O enquadramento legal da imputação se deu com base no Art. 31, Parágrafo único da Lei nº 7.014/96, verbis:

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

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

O autuado se insurgiu contra o lançamento, tecendo vários argumentos de ordem interpretativa da legislação posta a respeito da questão em análise, especificamente no que tange ao citado dispositivo legal, assim resumidos:

- *O lançamento fiscal deu interpretação equivocada ao art. 31, parágrafo único, da Lei nº 7.014/96, pois não há decadência do crédito de ICMS após a sua regular escrituração;*

- *Não se pode cogitar o transcurso de prazo decadencial quando o contribuinte não tem materialmente a possibilidade de exercer o seu direito de compensação;*

- *A base de cálculo da multa é indeterminável, pelo que deve ser aplicada a súmula 01 do CONSEF a anulada a multa;*

- *Mesmo que se considere eventual incidência de decadência no caso, não há na legislação o dever de estorno do crédito nesta hipótese, razão pela qual o fato não se amolda à hipótese da multa prevista no art. 42, VII, "b" da Lei n. 7.014/96, que exige "a falte de estorno do crédito fiscal, nos casos previstos na legislação";*

- *Em se tratando de multa por suposto descumprimento de obrigação acessória "sem repercussão na obrigação principal", o valor do lançamento é exorbitante, desproporcional e irrazoável.*

Foi argumentado pela defesa que, na visão do autuante, corroborado pelo parecer da Procuradoria Fiscal, o Parágrafo único do art. 31 da Lei do ICMS do Estado da Bahia traz comando que fulmina com a decadência o crédito do contribuinte passados cinco anos da emissão do documento fiscal, isto é, na visão do Estado, a expressão "**utilizar o crédito**" significa efetivamente **compensar** o crédito lançado na escrita fiscal do contribuinte, observando que, neste ponto é que reside o nó górdio da controvérsia, que é essencialmente jurídica, posto que, com lastro no princípio da não-cumulatividade, nas demais regras atinentes ao ICMS, inclusive na própria forma de apuração do tributo, entende que "**utilizar o crédito**" significa **lançar o crédito** em sua escrita fiscal, para a composição do saldo da conta corrente, jamais para compensação, até porque o crédito de ICMS é escritural, uma vez lançado no livro, o valor destacado em cada documento fiscal se torna parte de um todo que é utilizado mês a mês e pode se acumular ou não, transportando-se o saldo para o período subsequente.

Pontuou, em seguida que o art. 31 da Lei Estadual nº 7.014/96 e o seu parágrafo único determinam, em conjunto, que o direito ao crédito para efeito de compensação com o débito - logo, para efetiva utilização no encontro de contas - estará condicionado à tempestividade da escrituração, não havendo delimitação temporal, portanto, para a compensação, mas apenas para a escrituração, considerando que interpretação diversa, como ocorreu no caso, viola o princípio da não-cumulatividade, insculpido no art. 155, § 2º, I da Constituição Federal (CF) e reproduzido pelo art. 19 da LC nº 87/96 e vai de encontro a todo o sistema de apuração do tributo.

Tais argumentos defensivos foram refutados pelo autuante ao sustentar que se está incorrendo em penalidade no presente Processo Administrativo Fiscal é exatamente o fato de que a empresa não **utilizou** o crédito fiscal escriturado e que restou acumulado, mesmo após o período decadencial, contado a partir dos seus lançamentos

através dos documentos fiscais, havendo, assim, perfeita correlação entre o descrito e enquadrado legalmente nos autos com o fato jurídico narrado, acrescentando que o estorno do crédito fiscal, na parte do saldo existente na Apuração do ICMS, que se refere aos lançamentos registrados há mais de 5 anos se torna obrigatório, mesmo que tacitamente, pois a partir de então não pode mais servir de base para utilização, não podendo mais fazer parte daquele saldo, sob pena de aplicação da presente multa legal.

Citou que a situação em tela é de que o Saldo Credor Acumulado, existente em 04/2018, é proveniente de registros a crédito de documentos fiscais emitidos há mais de 05 (cinco) anos, contados a partir da lavratura do presente auto, enquanto que no lapso temporal em questão, o autuado não utilizou por compensação o saldo credor acumulado existente, acrescentando que a alegação de que não há expressa previsão legal de estorno do ora glosado crédito não se sustenta, pois, o crédito que não pode mais ser utilizado, já que atingido pela decadência, não podendo permanecer como saldo credor, sendo, por conseguinte, obrigatório seu estorno, a ser realizado pelo autuado, tendo em vista que o Fisco não tem o condão de efetuar estorno de crédito ‘de ofício’ em sua escrituração fiscal, portanto, neste caso, a interpretação tributária deve ser ampla, e não restrita, pois a legislação estabelece que o crédito não utilizado dentro do período decadencial perde seu direito para tanto, não podendo mais permanecer em sua Apuração do ICMS, enquanto que o único meio de ser estornado é através do seu respectivo estorno, a ser realizado pelo autuado, que, no caso concreto, foi intimado (fl. 13) para tal realização da obrigação e não houve cumprimento.

Apesar de o autuante ter considerado para efeito de embasamento do lançamento, posicionamento oriundo da Procuradoria Geral do Estado – PGE/Profis acerca da questão ora em discussão, além de julgados deste CONSEF, tanto de 1^a quanto de 2^a Instâncias, vejo que a matéria sob enfoque não retrata unanimidade de entendimento por este órgão julgador.

Tomo, como exemplo, o próprio Acórdão JJF nº 0183-01/18 citado pelo autuante como uma das peças embasadoras do lançado, não abarca unanimidade, enquanto o Acórdão JJF nº 0007-03/22-VD, também citado pelo autuante, cuja decisão de 1^a Instância foi pela Procedência, ambos retratando matéria exatamente igual à que ora se examina, foi reformado em segunda instância, que decidiu, por unanimidade, pela improcedência do lançamento, consoante recentíssimo julgamento realizado em 22/04/2024, conforme Acórdão CJF nº 0137-11/24, sobre o qual me reportarei adiante.

Da análise contextual do lançamento, cujos argumentos preliminares serão aqui analisados conjuntamente com o mérito do lançamento, apesar do respeito que tenho em relação aos posicionamentos externados pelo autuante, vejo não lhe assistir razão em suas ponderações.

Isto porque interpreto que a expressão “utilizar o crédito” descrita no parágrafo único, do art. 31 da Lei nº 7.014/96, diz respeito ao lançamento escritural dos valores nos livros fiscais do contribuinte, que no caso destes autos, foram efetuados dentro dos pressupostos para a legitimação ou validação dos valores lançados, não ensejando, portanto, ao meu entender, qualquer estorno dos créditos já devidamente registrados no prazo legal, por falta de seu uso, isto é, de seu aproveitamento, no prazo de 5 (cinco) anos, como assim entendeu o autuante.

Aliás, como o lançamento tomou por base a movimentação auferida pelo autuado a cada mês, de acordo com os valores consignadas na DMA, ao transportar o saldo de crédito fiscal de um determinado mês para o período seguinte, o contribuinte “utiliza” o crédito, para os fins do que dispõe o art. 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/96, por isso, a base de cálculo consignada pelo autuante como extinta por decadência devido ao decurso de 5 (cinco) anos sem que o autuado tenha adotado qualquer medida necessária ao usufruto do crédito constituído, são de fato os créditos lançados há mais de 5 anos na sua escrita fiscal e não 5 anos da data de emissão do documento fiscal.

A propósito vejo que o autuante tomou por base créditos fiscais escriturados a partir do mês 10/2015, com base nas DMA e, considerando a movimentação mensal inserida nas próprias DMA, chegou ao saldo credor acumulado no mês de março/2018 no montante de R\$ 67.388.271,93, base de cálculo para o lançamento, sobre o qual aplicou a multa no percentual de 60% para chegar ao valor autuado de R\$ 40.432.963,16.

Analizando a planilha elaborada pelo autuante, com base nas DMAs apresentadas pelo autuado, vejo que na competência 05/2016 houve um incremento considerável no montante do saldo credor acumulado, situação esta esclarecida pelo autuado em sua defesa quando disse que a Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia lhe autorizou a creditar, naquele mês, o valor do resarcimento de Querosene de Aviação (QAV) no valor aproximado de R\$ 46 milhões na escrita fiscal, gerando desta forma um volume maior de crédito, sem que houvesse geração de débito para compensar o volume do saldo credor, enquanto que os produtos sujeitos à substituição tributária por antecipação no segmento de combustíveis impossibilitam a compensação dos créditos com débitos, uma vez que o débito de imposto gerado deve ser recolhido de forma antecipada, isto é, apesar do autuado ter utilizado crédito fiscal devidamente autorizado pela SEFAZ porém, pelo fato de não praticar operações tributadas posteriormente suficiente para compensar tal crédito, pois as operações que pratica estão sujeitas à substituição tributária, na prática, está sendo autuado por este motivo impeditivo da compensação do crédito fiscal autorizado, entretanto foi aplicada a decadência pelo não uso deste crédito.

Para não me alongar muito em uma questão que entendo caber razão ao autuado, valho-me, como razão para

decidir, do recentíssimo julgamento levado a efeito pela 1^a Câmara de Julgamento Fiscal que, através do Acórdão CJF nº 0137-11/24 que decidiu, por unanimidade, pela Improcedência do Auto de Infração nº 269352.0003/21-6, idêntico ao presente, inclusive com a participação na sessão de julgamento de Representante da PGE/Profis, que não se insurgiu com o entendimento encampado pelos Conselheiros participantes da sessão de julgamento, razão pela qual, por concordar integralmente com a referida decisão de segunda instância, reproduzo abaixo, o Voto ali proferido pelo I. Relator ANDERSON ÍTAO PEREIRA, o qual passa, com a devida vénia, a integrar o presente voto:

“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 capitulação 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:

**1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 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 1^a JJF e a 1^a 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 brocardo clássico, que ‘a lei não contém palavras inúteis’ -, pela escolha do vocábulo ‘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 transcrito), 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 PROVÍDO. 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 nos 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 repercuções 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 segregar, 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/13	
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/13	
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/13	
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/13	
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/13	
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/13	
E110	07/2013	180.838,54	335.529,09	1.073.176,04	0,00	0,00	0,00	0,00	1.227.866,59	154.690,55	154.690,55	jul/13
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/13	
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/13	
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/13	
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/13	
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_APRA	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, 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 quai

Campo 04 (CRED_APRA) – Preenchimento: o valor a ser informado neste campo corresponde ao contribuinte apropriou no período, exceto os recebidos por transferência que deverão

Campo 05 (CRED RECEB) Preenchimento: informar o valor total de créditos recebidos

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_APRA) 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 N° 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 subtrair 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.

Sendo 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 a 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 - apresentando 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 obrigaçāo de estorná-los, notadamente inexistindo previsão legal neste sentido.

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

Isto posto e com sustentáculo no Voto acima reproduzido, o qual acompanho em todos os seus termos, voto pela IMPROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF/99, devido a desoneração ter atingindo o valor regulamentar.

Pautado para a sessão de julgamento do dia 03/12/2024 e pedido de vistas para o dia 10.12.2024. Presente o representante legal da recorrente, Dr. Felipe Barbosa Rocha, OAB/BA 81.557.

VOTO

Trata-se de discussão acerca da interpretação da expressão “utilizar o crédito” constante da redação do artigo 31 da Lei nº 7.014/1996.

No presente processo, houve a imputação de infração à legislação tributária, sob o argumento de que o contribuinte deveria estornar o crédito fiscal acumulado, e não utilizado, da competência de 04/2018, mas não o fez até a data da lavratura do Auto de Infração. No entender da fiscalização, como o contribuinte não compensou o crédito, este não foi utilizado dentro do prazo de cinco anos, de modo que ele teria decaído e deveria ser estornado.

A Decisão recorrida, no entanto, julgou improcedente o Auto de Infração.

Para tanto, acolheu, em resumo, o argumento do contribuinte, de que a “utilização” mencionada no referido artigo 31 da Lei nº 7.014/96 seria a escrituração fiscal do crédito na contabilidade do contribuinte, de modo que, uma vez escriturado o crédito, ele não mais decaia.

Também concluiu que a própria premissa de que o crédito decaiu não se mostra razoável, posto que não há como rastrear o crédito utilizado nas compensações realizadas na conta corrente do imposto pelo contribuinte, tendo em vista o quanto disposto no artigo 24 da LC 87/96, que autoriza o transporte de saldo credor de crédito para períodos posteriores.

Para embasar o seu entendimento, a JJF utilizou o excelente voto do Ilustre Conselheiro Anderson Ítalo Pereira, consignado no Acórdão nº 0137-11/24-VD, oriundo de julgamento dessa 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, o qual foi extremamente profundo e exaustivo na análise da questão, e que já foi devidamente transscrito no relatório desse julgamento.

É oportuno ainda mencionar, que o Conselheiro José Adelson Mattos Ramos trouxe, após pedido de vista, importante informação de que não há como asseverar, com a certeza necessária, de que houve decadência do crédito acumulado objeto da autuação.

Assim sendo, entendo que a Decisão recorrida está muito bem fundamentada, de modo que adiro integralmente às razões ali expostas, no sentido de que não houve infração por parte do contribuinte, pois sequer é possível apurar a ocorrência da decadência imputada pela autuação.

Nesse sentido, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício ora analisado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 269352.0018/23-0, lavrado contra VIBRA ENERGIA S.A.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

BRUNO NOU SAMPAIO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS