

PROCESSO - A. I. Nº 269352.0006/23-1
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - RAIZEN S.A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF Nº 0119-04/24-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/05/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACORDÃO CJF Nº 0146-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. CONTA CORRENTE FISCAL. MANUTENÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO. 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 data de emissão dos documentos fiscais. 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. Neste sentido, a comparação deve ser efetuada entre o saldo credor mensal e a soma dos débitos nos próximos 59 (cinquenta e nove) meses para se verificar se permaneceu saldo credor a ser estornado ou não, e tal fato não ocorreu no período em questão. Rejeitadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto em razão do Acórdão 4ª JJF Nº 0119-04/24-VD, que, por unanimidade, julgou Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2023, para constituir multa de 60% (artigo 42, VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96), no valor histórico de R\$ 663.194,58, em decorrência de ter o contribuinte deixado 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*” (fatos geradores ocorridos nos meses de abril de 2018 a dezembro de 2018, de fevereiro de 2019, de abril de 2019 a janeiro de 2022 e de março de 2022 a fevereiro de 2023).

Na descrição dos fatos, expôs o Autuante que, entre outras razões, a autuação se refere a “*multa percentual de 60% sobre o imposto componente do saldo credor acumulado, referente à falta de estorno de créditos lançados na conta corrente fiscal, vinculados a documentos escriturados há mais de cinco anos e que não foram objeto de qualquer tipo de utilização pelo autuado no período decadencial*”. O Autuante se respaldou em pareceres emitidos pela Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal (Processo PGE nº 20146517000 e Processo SEI nº 013.1347.2021.0022432-43), e em entendimento do STJ, esposado no julgamento do AgInt no REsp 1637053/SC.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 04/06/2024 (fls. 170 a 186) e concluiu pela Improcedência do presente lançamento com amparo na seguinte fundamentação:

“VOTO

O Auto de Infração sob análise foi expedido em 31/03/2023, para fim de exigência de crédito tributário no valor de R\$ 663.194,58, 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.

Multa percentual de 60% sobre o imposto componente do saldo credor acumulado, referente à falta de estorno de créditos lançados na conta corrente fiscal, vinculados a documentos escriturados há mais de cinco anos e

que não foram objeto de qualquer tipo de utilização pelo autuado no período decadência. Trata-se, no presente Auto de Infração, dos meses de formação dos saldos credores escriturados entre 04/2013 a 02/2023, por força do período decadencial de utilização, conforme demonstrativos anexos”.

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).

Ao se insurgir contra o lançamento, o autuado trouxe argumento a título de “INAPLICABILIDADE DO INSTITUTO DA DECADÊNCIA AO CASO CONCRETO – INTERESSE DE TERCEIRO FOI ATENDIDO QUANDO DA ESCRITURAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL”, porém, considero que o mesmo está atrelado ao mérito da autuação, e, por esta razão, assim será analisado.

O autuante tomou como subsídio para respaldar o lançamento, o julgamento realizado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal pertinente ao Acórdão JJF nº 0183-01/18, relacionado a mesma matéria aqui analisada, lavrado contra contribuinte diverso, tendo sido decidido pela Procedência do Auto de Infração nº 278868.0001/18-1, naquela oportunidade.

Da análise contextual do lançamento, apesar do respeito que tenho em relação aos posicionamentos externados pelo autuante, vejo não assistir razão ao mesmo em suas ponderações.

Isto porque interpreto que a expressão “**utilizar o crédito**” descrita no parágrafo único, do art. 31 da Lei nº 7014/96, 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.

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 1ª Câmara de Julgamento Fiscal que, através do Acórdão CJF nº que decidiu, por unanimidade, pela Improcedência do Auto de Infração nº 269352.0003/21-6, de natureza idêntica ao presente e lavrado contra o mesmo autuado, inclusive com a participação na sessão de julgamento de Representante da PGE/Profis, que não se insurgiu contra o entendimento firmado no voto proferido pelo I. Relator da Decisão recorrida, razão pela qual, por concordar integralmente com a referida decisão de segunda instância, reproduzo abaixo, o Voto ali proferido pelo I. Relator ANDERSON ÍTALO PEREIRA, o qual passa, **com a devida vênia**, 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:

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

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

No mesmo sentido, a 1ª JF e a 1ª CJF proferiram decisões não unânimes, apreciando a mesma autuação, nos Acórdãos JF 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 escrutinada, 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

EMIÇÃO 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 Hauy, 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 PROVIDO. SENTENÇA REFORMADA.

A Lei Complementar n. 87/1996 inovou ao estabelecer, no parágrafo único do art. 23, que o direito de utilizar o crédito de imposto extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento fiscal. O Convenio 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 as 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, sobrevivendo 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 repercussões na situação jurídica do contribuinte, pois esse valor pode ser aproveitado para fins de pagamento de débitos ou mesmo transferido para terceiros, como autoriza o RICMS/BA, contudo, se nada disso for feito, caracteriza saldo credor de ICMS em seu conta-corrente fiscal, o que sugere que o próprio lançamento na escrita por si só repercute em proveito econômico para os contribuintes.

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

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

Lei Estadual nº 7.098/98 (Mato Grosso)

Art. 27 O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação fiscal, conforme caracterizada no regulamento, bem como à sua escrituração nos prazos e condições estabelecidos em normas complementares, além da observância do disposto no parágrafo único do artigo 24.

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

...

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

Regulamento ICMS/MT

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

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

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

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

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

Em outras palavras, o autuante considerou que os créditos acumulados somente entrariam na conta, para fins de compensação com os débitos do imposto, apenas nos meses nos quais os créditos gerados forem insuficientes para sua quitação, o que significa uma obrigação de 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/18
E110	02/2013	440.691,05	726.930,70	70.343,18	0,00	0,00	0,00	356.582,83	286.239,65	286.239,65	fev/18
E110	03/2013	108.308,86	345.888,33	356.582,83	0,00	0,00	0,00	594.162,30	237.579,47	237.579,47	mar/18
E110	04/2013	89.744,01	230.911,80	594.162,30	0,00	0,00	0,00	735.330,09	141.167,79	141.167,79	abr/18
E110	05/2013	75.983,48	243.275,26	735.330,09	0,00	0,00	0,00	902.621,87	167.291,78	167.291,78	mai/18
E110	06/2013	86.285,82	256.839,99	902.621,87	0,00	0,00	0,00	1.073.176,04	170.554,17	170.554,17	jun/18
E110	07/2013	180.838,54	335.529,09	1.073.176,04	0,00	0,00	0,00	1.227.866,59	154.690,55	154.690,55	jul/18
E110	08/2013	115.804,78	313.462,35	1.227.866,59	0,00	0,00	0,00	1.425.524,16	197.657,57	197.657,57	ago/18
E110	09/2013	151.309,41	293.030,91	1.425.524,16	0,00	0,00	0,00	1.567.245,66	141.721,50	141.721,50	set/18
E110	10/2013	140.723,57	357.743,99	1.567.245,66	0,00	0,00	0,00	1.784.266,08	217.020,42	217.020,42	out/18
E110	11/2013	127.721,84	373.879,12	1.784.266,08	0,00	0,00	0,00	2.030.423,36	246.157,28	246.157,28	nov/18
E110	12/2013	513.765,62	333.928,04	2.030.423,36	0,00	0,00	0,00	1.850.585,78	-179.837,58	-	

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Do ponto de vista financeiro, é possível defender que o valor do saldo, ou seja, os R\$ 100.000, permaneceram no 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, controlados extra-ajustado, determinando a obrigatoriedade de apresentação deste registro.

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam
01	REG	Texto fixo contendo "1200"	C	004
02	COD_AJ_APUR	Código de ajuste, conforme informado na Tabela indicada no item 5.1.1.	C	008*
03	SLD_CRED	Saldo de créditos fiscais de períodos anteriores	N	-
04	CRED_APR	Total de crédito apropriado no mês	N	-
05	CRED_RECEB	Total de créditos recebidos por transferência	N	-
06	CRED_UTIL	Total de créditos utilizados no período	N	-
07	SLD_CRED_FIM	Saldo de crédito fiscal acumulado a transportar para o período seguinte	N	-

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 5.1.1 (Tabela de Códigos de Ajuste do ICMS) da Nota Técnica, instituída pelo Ato COTEPE/ICMS nº 44/2018 e suas alterações, 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 quarto caractere seja igual a 0.

Campo 04 (CRED_APR) – Preenchimento: o valor a ser informado neste campo corresponde ao valor do crédito apropriado no período, exceto os recebidos por transferência que deverão ser informados no campo 05.

Campo 05 (CRED_RECEB) - Preenchimento: informar o valor total de créditos recebidos por transferência de estabelecimentos, mesmo que de terceiros.

Campo 06 (CRED_UTIL) – Preenchimento: o valor a ser informado neste campo corresponde ao valor total de créditos utilizados no período, que aparecem de forma detalhada nos registros 1210.

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

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

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 escreva um crédito e o transporte 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 ressarcimento sejam admitidos pela legislação em vigor em 31 de dezembro de 2032 e que tenham sido homologados pelos respectivos entes federativos, observadas as seguintes diretrizes:

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 6º Lei complementar disporá sobre:

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

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

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

Por este ângulo, é difícil – senão impossível – sustentar a tese da decadência quinquenal dos créditos fiscais escriturados quando o sistema tributário que substituirá o ICMS garante um prazo de vinte anos para compensação, após a extinção do tributo. Assim, considerando ser inequívoco que a recorrente promoveu a escrituração dos créditos fiscais oportunamente, penso que não há que falar em decadência do direito de utilizar os créditos e, por consequência, de sua utilização indevida ou da obrigação de estorná-los, notadamente inexistindo previsão legal neste sentido.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, julgar INSUBSISTENTE 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.”

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 4ª JF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Registrada a presença do advogado Dr. Rhafeel Magnus Kiss Gomes e o autuante Sr. Anderson Peixoto Sampaio na sessão de videoconferência que exerceram o direito regimental de falas.

É o relatório.

VOTO

Observa-se que a decisão da 4ª JJF (Acórdão Nº 0119-04/24-VD) desonerou o sujeito passivo, julgando insubsistente crédito tributário lançado, com o valor histórico de R\$ 663.194,58, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para a reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

O Auto de Infração foi lavrado em virtude de o contribuinte ter deixado 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*”. A 4ª JJF, ao apreciar a lide, concluiu pela improcedência da autuação com amparo nos fundamentos abaixo resumidos:

- i. O termo “*utilizar*”, mencionado no artigo 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/96 refere-se à escrituração tempestiva;
- ii. 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;
- iii. Entendimento em sentido contrário ao exposto nos itens anteriores, é incompatível com a sistemática de apuração do ICMS, na qual os créditos acumulados são transportados mensalmente, sem limites temporais.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal se amparou, para proferir a sua decisão, em Acórdão proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que decidiu, por unanimidade, pela Improcedência do Auto de Infração nº 269352.0003/21-6 (Acórdão CJF Nº 0137-11/24-VD), de natureza idêntica ao presente e lavrado contra o mesmo autuado.

A autuação está lastreada art. 31, parágrafo único da Lei nº 7.014/96, segundo o qual:

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.*

É certo que esse dispositivo não pode ser interpretado de forma dissociada da técnica de apuração do ICMS, imposto que, segundo o artigo 155, § 2º, II da CF/88 “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”.

Conforme nos ensina André Mendes Moreira (*A não-cumulatividade dos tributos*, 2018, p. 141) a “*compensação*”, mencionada nesse dispositivo, “*não se confunde com a do indébito tributário prescrita nos arts. 170 e 170-A do CTN (e regulada pelas leis ordinárias de cada ente federado). A compensação do tributo pago indevidamente é forma de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II). Já a compensação dos créditos de exações não-cumulativas consiste em operação contábil, realizada pelo próprio contribuinte, com o fito exclusivo de se apurar o quantum a pagar*”.

O princípio da não-cumulatividade é materializado “*através de débitos (pelas saídas) e créditos (pelas entradas), ambos lançados na escrita fiscal, cujo saldo é apurado em um determinado período (semanal, quinzenal, mensal e etc.). Se devedor, deve ser ele recolhido em moeda pelo sujeito passivo aos cofres estaduais. Se credor, é transferido para o período ou períodos seguintes*” (Aroldo Gomes de Mattos, *ICMS: comentários à legislação nacional*, 2006, p. 367).

Tal sistemática, por si só, conduz a interpretação de que a utilização do crédito, nos termos do parágrafo único do artigo 31 da Lei nº 7.014/94, se verifica quando o contribuinte realiza a escrituração dos créditos a que faz jus (operação contábil necessária para que se possa identificar o valor de ICMS a pagar/recuperar), momento a partir do qual a Lei nº 7.014/96 não prevê qualquer limitação temporal ao seu efetivo abatimento com os débitos que se apresentem.

Vale ressaltar que a inexistência de qualquer limitação temporal ao abatimento dos créditos tempestivamente escriturados se deve não só ao necessário respeito ao princípio da não-cumulatividade, como também à inviabilidade prática de, atualmente, se fazer a aferição sobre se determinados créditos, escriturados em um determinado momento, foram ou não utilizados para compensar com os débitos que se apresentaram em determinado espaço de tempo.

Isto porque, o encontro de contas realizado, no caso do ICMS, ocorre entre todos os débitos de operações praticadas no período de apuração e todos os créditos, originários do próprio período de apuração e de períodos de apuração passados.

O artigo 25 da Lei nº 7.014/96, em seu inciso I, é claro ao dispor que “as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período **mais** o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso” e o seu inciso III que “se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte”.

O artigo 316 do RICMS/BA-12, por sua vez, estabelece que “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”.

Conforme Guia Prático EFD (<http://sped.rfb.gov.br/estatico/30/007F992E2E9F284F1DC7D9AC50A4CF3BE4513C/Guia%20Pr%c3%a1ti co%20EFD%20-%20Vers%c3%a3o%203.1.8.pdf>, acesso em 11/02/2025), o campo 07 (SLD_CRED_FIM), correspondente ao “saldo de crédito fiscal acumulado a transportar para o período seguinte”, representa a soma dos campos SLD_CRED (saldo de créditos fiscais de períodos anteriores), CRÉD_APR (total de crédito apropriado no mês) e CRED_RECEB (total de créditos recebidos por transferência), subtraído do campo CRED_UTIL (total de créditos utilizados no período).

Assim, os saldos credores vão se misturando quando acumulados e passam a compor um todo, de modo que os documentos fiscais de origem da parcela, a ser eventualmente utilizada para fins de abatimento com os débitos vindouros, sem a existência de um controle específico que o permita, não são passíveis de serem identificados.

Nesse particular, destaco o elucidativo trecho do voto condutor do Relator, Conselheiro Anderson Ítalo Pereira, com base no qual a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu, por unanimidade, pela Improcedência do Auto de Infração nº 269352.0003/21-6. Com fundamento nesse Acórdão, inclusive, a 4ª JF proferiu a decisão recorrida:

“(…)

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.

“(…)

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).”

Com o objetivo de ilustrar esse entendimento, cito o exemplo, extraído da planilha elaborada pelo Autuante, presente na mídia de fl. 22, dos valores registrados na DMA do Autuado, na qual, em relação ao mês de referência de abril de 2023, se somados todos os créditos e deduzidos todos os débitos, é possível identificar a existência de um saldo credor, no período, de R\$ 5.801,94. Esse valor foi somado aos créditos acumulados até então, no montante de R\$ 19.385,20 e transportado, conforme determina a legislação, para o período posterior, resultando no montante de créditos acumulados de R\$ 25.187,14.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA
SAT/COPEC

AI-2693520006231 - Infração 01.xlsx

Apuração do ICMS 2013 A 2022
- ICMS A ESTORNAR -
(Fonte: DMA's transmissões)

RAIZEN S.A.
CNPJ:33.453.598/0099-37
I.E.: 101.823.951

ano_referencia	mes_referencia	mes_referencia_estado	val_saida_tributada	val_coutos_debitos	val_estorno_credito	val_entrada_tributada	val_coutos_creditos	val_estorno_debito	val_saldo_cred_antes	val_deduzido	val_imposto_recolher	val_saldo_cred_antes	val_saldo_cred_antes	val_diferencial	val_imposto_recolher	val_saldo_cred_seguinte	Formação de Saldo Credor do Mês	Mês de Decadência do Saldo Credor	ICMS DECAÍDO A ESTORNAR	Margem Percentual de 40%
2013	3	101823951	6.713,49	-	93,80	1.208,61	26.377,88	-	-	-	-	-	-	1.398,00	-	19.385,20	mar/18	5.801,94	2.402,16	
2013	4	101823951	6.607,46	-	619,32	175,16	12.974,96	-	19.385,20	-	-	121,50	-	214,50	-	25.187,14	abr/18	5.801,94	3.753,86	
2013	5	101823951	6.606,80	-	-	176,29	12.979,94	-	25.187,14	-	-	31.443,57	-	6.256,43	-	4.119,58	maio/18	6.256,43	2.473,75	
2013	6	101823951	4.375,73	-	-	-	8.692,74	-	31.443,57	-	-	35.563,15	-	197,43	-	4.119,58	jun/18	4.119,58	1.157,21	
2013	7	101823951	6.292,16	-	-	1.894,46	12.993,07	-	35.563,15	-	-	44.158,51	-	-	-	8.595,36	jul/18	8.595,36	4.372,30	
2013	8	101823951	6.251,63	-	-	1.540,26	11.990,53	-	44.158,51	-	-	51.445,67	-	-	-	56.792,20	ago/18	7.287,16	3.207,92	
2013	9	101823951	7.421,50	-	-	48,92	15.097,92	-	51.445,67	-	-	2.378,81	-	-	-	69.108,21	set/18	5.346,53	2.388,61	
2013	10	101823951	11.400,51	-	-	110,27	24.076,25	-	56.792,20	-	-	440,00	-	-	-	78.845,50	out/18	12.216,01	9.737,29	
2013	11	101823951	8.279,94	-	-	62,71	17.850,12	-	69.212,61	-	-	-	-	-	-	-	nov/18	9.737,29	5.840,37	

Segundo o Autuante, o crédito acumulado especificamente no mês de abril de 2023, decaiu em abril de 2018, pois não teria, no seu entender, sido utilizado pelo Autuado.

Contudo, pelas razões já expostas, em virtude de não existir nenhuma previsão legal no sentido de que os créditos nascidos no próprio período de apuração, ou nascidos nos períodos mais recentes, gozam de preferência no abatimento em relação aos créditos acumulados em relação a períodos anteriores, não há como se afirmar que o saldo credor de abril de 2013 não foi abatido pelo contribuinte.

Veja que, em maio de 2013, o contribuinte indicou um débito, em relação às saídas tributáveis, de R\$ 6.685,30. Verifica-se, portanto, que o saldo credor apurado em abril de 2023 poderia perfeitamente ser utilizado para fins de abatimento com esse débito especificamente. Ou mesmo com os débitos apresentados nos meses subsequentes. Não há como se afirmar, portanto, que esse crédito não foi utilizado até abril de 2018, quando o Autuante entendeu que teria transcorrido o prazo previsto no parágrafo único, do artigo 31 da Lei nº 7.014/96 para a sua “utilização”.

A cada período de apuração, um novo montante total de crédito é identificado, composto por diversos créditos oriundos de diversos períodos que não podem ser precisados, podendo ser distinguido apenas dos créditos gerados no próprio período de apuração, que são identificados naquele momento.

Dada a inexistência de determinação legal de que os créditos gerados no próprio período de apuração ou nos últimos períodos sejam utilizados em preferência aos créditos acumulados, advindos de períodos anteriores, e dada a impossibilidade de precisar a origem de cada um dos créditos que compuseram o montante do crédito acumulado, é certo que, caso a redação do parágrafo único, do artigo 31 da Lei nº 7.014/96 tivesse a intenção de impor uma limitação temporal ao abatimento desses créditos, deveria também ter exigido, para fins de sua operacionalização, o cumprimento de uma obrigação acessória que permitisse se fazer a correlação entre a documentação fiscal que lastreia cada crédito e o período de abatimento de cada um desses créditos com origem identificada com débitos de ICMS.

A inexistência de obrigação acessória nesse sentido, inclusive, reforça o entendimento, à luz da sistemática de apuração do ICMS, de que, ao falar sobre o “direito de utilizar o crédito”, o parágrafo único, do artigo 31 da Lei nº 7.014/96 se refere ao direito do contribuinte de registro do crédito em sua escrita fiscal.

Por conta desses motivos, concordo com a decisão recorrida quando afirma que os pareceres emitidos pela Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal (Processos PGE nº 2019.117492-0, PGE nº 2014.651700-0 e SEI nº 013.1347.2021.0022432-43) não se amoldam à sistemática de apuração do ICMS e à legislação que rege a matéria.

Não há, por conta de todo o exposto, no meu entender, como se concluir que “o vocábulo ‘utilização’ empregado pelo parágrafo único do artigo 31 da Lei 7.014/96 corresponde à sua compensação e não apenas a escrituração, do que impõe a efetiva utilização no período de cinco anos, sob pena de ser declarada a decadência”.

Destaco que, conforme esclarecido pela decisão recorrida, o julgado mencionado no parecer da PGE/BA (Processo SEI nº 013.1347.2021.0022432-43) e pelo próprio Autuante com o objetivo de demonstrar que o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do AgInt no REsp n. 1.637.053/SC, decidiu no referido sentido não é o adequado para essa finalidade. Conforme destacado na decisão recorrida, o que foi objeto de análise pelo STJ foi uma situação fática, diversa da presente, em que, apesar de os documentos fiscais terem sido emitidos em 1989 e 1994, os créditos apenas foram lançados na escrita fiscal nos meses de junho e julho de 1999.

Para além do quanto já aduzido, revela-se inapropriado entender pela existência de prazo decadencial, como defendido pelo Autuante e pela PGE/BA, ou mesmo prescricional, para a realização de abatimento dos créditos com débitos de ICMS, pois a decadência consiste na perda de um direito em virtude da ausência de seu exercício em determinado prazo e, por outro lado, a prescrição consiste na perda da faculdade de exigir o cumprimento de obrigação pelo decurso do prazo. Por esse motivo, apenas o direito do contribuinte de lançar o crédito escriturado é passível de ser tragado pela decadência (Aroldo Gomes de Mattos, *ICMS: comentários à legislação nacional*, 2006, p. 367).

Conforme exposto pela decisão recorrida, a não utilização do crédito acumulado por parte do contribuinte decorre da inexistência de débitos com os quais possa realizar o abatimento. Assim, não há que se falar em transcurso de prazo decadencial, na medida em que não há como se defender a ocorrência de omissão do exercício do direito do contribuinte de abater créditos com os débitos quando sequer há débitos suscetíveis de abatimento. A não realização do abatimento não decorre de uma omissão por parte contribuinte, que escriturou os créditos tempestiva e corretamente, mas sim da inexistência de débitos (fato alheio à sua vontade) com os quais pudesse eventualmente compensar a integralidade dos créditos acumulados.

Por todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, concluindo pela manutenção da decisão recorrida em todos os termos em proferida.

VOTO EM SEPARADO

Peço *venia* para divergir da ilustre Relatora apenas em relação aos fundamentos explicitados para sustentar o NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, tendo em vista que concordo com a improcedência quanto ao mérito da autuação.

O Auto de Infração sob análise foi lavrado para exigir multa pela falta de estorno do crédito fiscal extinto por decadência devido à sua falta de utilização no decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data da entrada da mercadoria no estabelecimento, sem repercussão na obrigação tributária principal.

Conforme consta do Relatório, o Autuante se respaldou em pareceres emitidos pela Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal (Processo PGE nº 20146517000 e Processo SEI nº 013.1347.2021.0022432-43), e em entendimento do STJ, esposado no julgamento do AgInt no REsp nº 1637053/SC, cuja ementa transcrevo a seguir:

“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: “Inferre-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.)” (grifo nosso)

A PGE/PROFIS concluiu pela subsistência do entendimento, no sentido de que a “utilização” aludida no parágrafo único, do Art. 31 da Lei nº 7.014/96, *in verbis*, “... corresponde à compensação do crédito com débitos fiscais e não à sua simples escrituração ...”:

“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 nosso).

Portanto, está equivocado o entendimento de que só haveria prazo decadencial quando o crédito fiscal não fosse lançado pelo Autuado, defendendo que a não realização do abatimento não decorre de uma omissão por parte dele, que escriturou os créditos tempestiva e corretamente, mas sim da inexistência de débitos, fato alheio à sua vontade, com os quais pudesse eventualmente compensar a integralidade dos créditos acumulados.

Até porque existem diversas formas de utilização do crédito fiscal que podem ser efetuadas para evitar a decadência, a exemplo do pagamento de débitos fiscais próprios ou de terceiros e a transferência para outros estabelecimentos do Autuado.

O exemplo numérico apresentado pela Decisão paradigma também não foi feliz, pois há situações em que ocorrem créditos e débitos e ainda assim persistem créditos sem utilização durante o período decadencial, situação, por exemplo, da tabela a seguir:

Período	Crédito	Débito	Saldo Credor Acumulado	Saldo a Estornar
Ano 0	100.000,00	-	100.000,00	-
Ano 1	1.000,00	1.000,00	100.000,00	-
Ano 2	1.000,00	1.000,00	100.000,00	-
Ano 3	1.000,00	1.000,00	100.000,00	-
Ano 4	1.000,00	1.000,00	100.000,00	-
Ano 5	1.000,00	1.000,00	5.000,00	95.000,00
Ano 6	1.000,00	1.000,00	5.000,00	-

Na tabela acima, podemos constatar que o saldo de R\$ 95.000,00 não foi utilizado durante 5 (cinco) anos, configurando a decadência nos termos do parágrafo único, do Art. 31 da Lei nº 7.014/96, devendo, portanto, ser estornado.

Entretanto, no caso deste Auto de Infração, esta situação não ocorre no período autuado, pois há débitos suficientes para abater integralmente os saldos credores acumulados no período decadencial de 5 (cinco) anos.

Na planilha anexada, o Autuante comparou apenas os débitos e créditos ocorridos mensalmente, estabelecendo uma preferência para utilização do crédito mensal em relação ao saldo credor acumulado, quando a legislação não estabelece qual crédito deve ser compensado primeiro.

Diferentemente do estabelecido para a escrituração das contribuições de PIS e COFINS, o Guia Prático da EFD ICMS/IPI determina a soma dos créditos fiscais de períodos anteriores com os apurados no mês e os recebidos por transferência antes da comparação com os débitos apurados no mês para a apuração do saldo credor ou devedor.

E neste caso, consequentemente, não há que se falar em métodos de escrituração PEPS ou UEPS, ou qualquer outra metodologia, mas que a interpretação da legislação deve ser a mais favorável para o contribuinte.

Neste sentido, a comparação deve ser efetuada entre o saldo credor mensal e a soma dos débitos nos próximos 59 (cinquenta e nove) meses para se verificar se permaneceu saldo credor a ser estornado ou não e, no caso do Autuado, conforme já dito, tal fato não ocorreu no período autuado.

Pela acumulação mensal dos créditos fiscais, é provável que tal situação possa ocorrer em um período posterior ao apurado neste Auto de Infração, o que demandaria uma nova fiscalização dos períodos posteriores.

Sendo assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício com base nos fundamentos aqui expostos, concordando com o resultado apresentado no voto da ilustre Relatora, mas divergindo da sua fundamentação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269352.0006/23-1, lavrado contra **RAIZEN S.A.**

VOTO EM SEPARADO – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DA RELATORA – Conselheiros(as): Camila Magnavita da Fonseca Camargo, Igor Lucas Gouveia Baptista e Antonio Dijalma Lemos Barreto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de abril de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA

MARCELO MATTEDI E SILVA – VOTO EM SEPARADO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS