

PROCESSO	- A. I. N° 299314.0012/23-9
RECPRENTANTE	- BIRLA CARBON BRASIL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0188-01/24-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/07/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0247-12/25-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO DO VALOR EXTINTO POR DECADÊNCIA. SEM REPECUSSÃO NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. EXIGÊNCIA DE MULTA. A redação contida no artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96, absorvida pelo artigo 31 da Lei nº 7.014/96, fala em “escrituração” e “utilizar”. Não há admissão perante o legislador a intenção de usar termos distintos com o mesmo significado dentro do dispositivo. A escrituração é uma das condições para que se materialize o direito ao crédito pelo contribuinte. Parecer exarado pela PGE/PROFIS, esclarece sobre esta questão, firmando posição de que a utilização do crédito fiscal pela empresa autuada não está unicamente dependente de realização de operações tributáveis. A presente cobrança se dá exclusivamente em relação aos créditos fiscais vinculados a documentos fiscais emitidos há mais de cinco anos, que foram objeto de comprovação desde à impugnação de sua referida utilização, sendo que não houve perda do direito à fruição de crédito fiscal em razão da não utilização em determinado período de tempo. A demonstração de sua conta corrente, através de planilha e de documentação anexadas nos autos, na fase recursal pendurou pela insubsistência da autuação evidenciou que: **a)** os fiscais não consideraram a acumulação dos créditos; **b)** não abateram do saldo credor do mês anterior os créditos do mês atual; **c)** inviabilizou ao contribuinte a acumulação do crédito de cada mês; **d)** os fiscais colocaram como débito o saldo credor do contribuinte e não o débito efetivo. A fiscalização induziu a erro na apuração dos créditos e débitos. Planilha apresentada do patrono do recorrente na apuração ser verdadeira e, a planilha fiscal ser entendimento incorreto. Infração insubstancial. Razões recursais capazes de elidir a autuação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se Recurso Voluntário apresentado em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª JJF n° 0188-01/24-VD, que julgou Procedente o presente O Auto de Infração em referência, lavrado em 13/06/2023, cuida de exigência de multa no valor histórico de R\$ 934.313,00, no mês de maio de 2023, em face da seguinte acusação:

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”

“Contribuinte registrou e declarou R\$ 8.894.959,43 de crédito fiscal acumulado em maio/2013, que após utilização do citado montante para suportar todos os débitos fiscais do período de junho/2013 a maio/2018 restou ainda o montante de R\$ 1.557.188,34 decaído, o qual deve ser estornado conforme DEMONSTRATIVO DO VALOR DO CRÉDITO FISCAL DECAÍDO PARA ESTORNO, ANEXO 01”.

Enquadramento Legal: art. 31, parágrafo único, da Lei nº 7.014/96. **Multa Aplicada:** art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte ingressou tempestivamente com **defesa administrativa** às fls. 17 a 22. Os autuantes prestam **informação fiscal**, às fls. 278 a 281. A JJF deliberou pela conversão do presente processo em **diligência** à IFEP INDÚSTRIA (fl. 287), para que fossem adotados os seguintes procedimentos:

1- Os autuantes devem elaborar novo demonstrativo, desta feita estendendo a análise da repercussão do crédito que foi considerado indevido, até o mês de maio/2023;

2 – Em seguida o órgão preparador deve dar ciência ao autuado, inclusive lhe fornecendo cópia, de toda informação fiscal prestada, bem como dos novos demonstrativos elaborados, reabrindo-se o prazo de defesa por 60 (sessenta) dias, na forma determinada no artigo 123, do RPAF/99;

Em **atendimento à diligência** supra, os autuantes, à fl. 293, informaram que elaboraram novo demonstrativo (fl. 292), estendendo a análise da repercussão do crédito considerado indevido até o mês de maio/2023, conforme solicitado pela 1ª JJF. Após tomar ciência da diligência realizada, o autuado apresentou **manifestação** às fls. 304 a 307. Os autuantes prestaram **nova informação fiscal** às fls. 314 a 316.

A JJF apreciou a controvérsia conforme o voto condutor:

VOTO

Inicialmente, constato não ter ocorrido qualquer das hipóteses previstas no artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão.

O Auto de Infração em exame cobra a falta de estorno do crédito fiscal de ICMS, 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.

Constou, ainda, na descrição dos fatos que o “Contribuinte registrou e declarou R\$ 8.894.959,43 de crédito fiscal acumulado em maio/2013, que após utilização do citado montante para suportar todos os débitos fiscais do período de junho/2013 a maio/2018 restou ainda o montante de R\$ 1.557.188,34 decaído, o qual deve ser estornado [...]”.

O autuado contestou a autuação alegando que a fiscalização incorreu em equívoco na apuração e glosa do saldo credor relativo ao período de maio de 2013 a maio de 2018, haja vista que deixou de observar o critério contábil (PEPS).

Considera, ainda, que não se deve falar em decadência, argumentando que a empresa atendeu às duas condições impostas pela legislação para compensação do referido crédito de ICMS (o registro do crédito na escrita fiscal no prazo de 5 anos e a manutenção de documentação inidônea para suportá-lo).

No que tange ao questionamento relativo à apuração do saldo credor, verifico que não assiste razão ao autuado, tendo em vista que como bem demonstraram os autuantes, o cálculo do valor do Crédito Fiscal Decaído para Estorno foi efetuado considerando somente o valor do Crédito Fiscal em 05/2013, ou seja, R\$ 8.894.959,43, dos quais foram deduzidos todo o Débito Fiscal Acumulado do período compreendido em questão: 05/2013 a 06/2018. Dessa forma, do valor original de Crédito Fiscal em 05/2013, ou seja, R\$ 8.894.959,43, foi deduzido todo o Débito Fiscal Acumulado do período compreendido entre 05/2013 e 06/2018, ou seja, R\$ 7.337.771,09, restando ainda saldo remanescente de valor igual à R\$ 1.557.188,34, que corresponde ao **VALOR DO CRÉDITO FISCAL DECAÍDO**.

Vale destacar que como a data do fato gerador, ora exigido, é o mês de maio/2023, e o demonstrativo da falta de repercussão na obrigação tributária principal se restringiu somente ao período de maio/2013 a maio/2018, o processo foi convertido em diligência para que os autuantes elaborassem novo demonstrativo, estendendo a análise da repercussão do crédito que foi considerado indevido, até o mês de maio/2023.

Cumprindo a determinação supra, os autuantes elaboraram novo demonstrativo à fl. 292, onde restou

evidenciado que a falta de estorno do crédito fiscal questionado, por estar extinto por decadência, não gerou repercussão na obrigação tributária principal, mesmo após a análise da referida repercussão ter se estendido até o mês de maio/2023.

Destarte, resta analisar o entendimento do defendant de que o crédito regularmente escriturado não estaria sujeito a decadência.

De acordo com o art. 31 da Lei nº 7.014/96, verifico que os pressupostos para legitimação dos valores lançados neste Auto de Infração não estão relacionados apenas com a idoneidade do documento fiscal e à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação, mas com a data da emissão do documento fiscal originário do crédito fiscal, como estabelecido em seu parágrafo único:

“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.”.

Deve ser observado que o autor da redação do art. 31 da Lei nº 7.014/96, originária do art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, utiliza os termos “escrituração” e “utilizar” na construção do referido comando legal. Assim, não há como se admitir que o legislador tivesse a intenção de usar termos distintos com o mesmo significado dentro de um mesmo artigo. Não há, portanto, como admitir que o termo “utilizar”, no parágrafo único, estivesse relacionado com o termo “escrituração”, empregado no caput.

Na realidade, a escrituração, como indicado no caput, é uma das condições para que se materialize o direito ao crédito pelo contribuinte. Entretanto, a obrigatoriedade de escrituração fiscal não se aplica a todos os contribuintes, conforme indica a expressão que lhe antecede no texto: “se for o caso”.

Nesse sentido, convém reproduzir trecho de parecer da Procuradoria Geral do Estado - PGE no Processo Administrativo Fiscal nº 3002010010/13-3:

“...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.”.

Portanto, a utilização do crédito fiscal pelo autuado não está unicamente dependente de realização de operações tributáveis. O art. 317 do RICMS, inclusive, estabelece todas as formas em que os créditos fiscais acumulados podem ser utilizados pelo contribuinte, não se justificando qualquer omissão em relação à fruição dos mesmos.

Convém, também, destacar que a perda do direito à fruição de crédito fiscal em razão da não utilização em determinado período de tempo, não se dá exclusivamente nos termos do art. 31 da Lei nº 7.014/96. Podemos citar, como exemplo, o disposto no inciso VII, do § 6º, do art. 29 da Lei nº 7.014/96, em consonância com o estabelecido no inciso VII, do § 5º, do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que determina o cancelamento dos créditos fiscais decorrentes da aquisição de bem do ativo imobilizado que não forem utilizados até 48 meses após a entrada do bem no estabelecimento, prazo, inclusive inferior ao estabelecido no art. 31:

§ 6º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições (LC 87/96 e 102/00):

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

Registro, ainda, que a matéria em questão é recorrente neste CONSEF, tendo diversos julgados versando pela aplicação de multa pela falta de estorno destes créditos fiscais, motivo pelo qual transcrevo excerto do Voto Vencedor do Acórdão CJF nº 0288-11/20-VD, para que seja parte integrante deste voto:

[...]

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

Complementar nº 87/96.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário."

Nesse mesmo processo acima mencionado, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia - PGE/PROFIS exarou Parecer, ratificado pela PGE/PROFIS/NCA, concluindo que:

"o contribuinte, por expresso comando legal, desde a emissão do documento fiscal engendrador do crédito, ACÓRDÃO CJF Nº 0074-12/24-VD 23 DEVERÁ utilizar o crédito, seja na equação matemática da não-cumulatividade, seja numa dinâmica comercial de alienação de ativo financeiro, no prazo de cinco anos. Dessa maneira, conclui-se que inexistência de operações suficientes para gerar débitos passíveis de compensação, não impede a ocorrência de perda do direito de utilizar o crédito pelo contribuinte, no prazo de cinco anos contados da data de emissão do documento, uma vez previsto, do ponto de vista positivado, outras formas de utilização, como acima enunciadas."

Dessa forma, não resta dúvida de que a interpretação lógica do art. 31 da Lei nº 7.014/96, é de que o aproveitamento do crédito deve ser exercido no prazo de cinco anos, não bastando, tão somente, a sua escrituração.

Ademais, os atos e procedimentos relacionados à escrituração possuem natureza acessória, não gozando, portanto, de autonomia relativamente às normas regentes da obrigação principal. Nesse sentido, a necessidade de estorno é consequência lógica da norma de vedação ao aproveitamento do crédito, independentemente da existência de regra expressa nessa direção.

Por fim, quanto a alegação defensiva de que a multa exigida é desproporcional e confiscatória, ressalto que esta JJJ não tem competência para declarar a constitucionalidade ou ilegalidade da legislação estadual, nos termos do art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do art. 167, I e III do RPAF/99.

De tudo exposto, Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O representante do recorrente apresentou Recurso Voluntário às fls. 333/46. Inicialmente discorreu sobre a tempestividade da peça recursal.

Relatou que o Auto de Infração fora autuado lavrado auto de infração contra a Recorrente pela suposta não realização do estorno de créditos de ICMS que teriam decaído por não terem sido totalmente utilizados no prazo de 5 anos, conforme previsto no artigo 31, parágrafo único da Lei Estadual nº 7.014/96. A fiscalização apontou que, embora um crédito de ICMS de maio de 2013 tenha sido declarado e utilizado parcialmente, ainda restava um saldo de R\$ 1.557.188,34 em maio de 2018, considerado decaído.

Contestou a autuação, alegando, entre outros pontos, erro na identificação do crédito glosado, defesa baseada no critério contábil PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai), cumprimento das exigências legais e abuso na aplicação da multa de 60%. Durante o processo, foi determinada diligência para novo levantamento dos créditos até maio de 2023, mas a fiscalização reiterou os mesmos erros apontados inicialmente.

Salienta que o julgamento de piso julgou improcedente a impugnação da Recorrente, reconhecendo a decadência do crédito e afirmando que não cabe ao CONSEF declarar constitucionalidade da norma. A Recorrente, contudo, discorda do entendimento e requer a reforma integral da decisão.

Pede pela reforma integral do Acórdão recorrido sob a **alegação de erro na identificação do saldo credor glosado**. Argumenta que, conforme o anexo 01 do auto de infração e o próprio acórdão recorrido, a fiscalização adotou um critério inadequado para apurar a suposta decadência dos créditos de ICMS. Em vez de considerar o saldo credor acumulado, priorizou indevidamente a compensação de créditos gerados e registrados no próprio período analisado (maio de 2013 a maio de 2018), o que distorce a real utilização dos créditos e fundamenta incorretamente a glosa, estando conforme abaixo:

- (i) Apurou-se o crédito de ICMS relativo às entradas do período;
- (ii) Apurou-se o débito de ICMS relativo às saídas daquele mesmo período;
- (iii) Deduziu-se o crédito de ICMS do valor de imposto a pagar; e
- (iv) A diferença era acrescida ou subtraída do saldo credor de ICMS.

Sustenta que o método de cálculo adotado pela fiscalização é incorreto, pois favorece a compensação de créditos “novos”, em desacordo com o critério contábil adequado — o PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai). De acordo com esse critério, a compensação deve priorizar os créditos mais antigos, ou seja, aqueles registrados e declarados anteriormente na escrita fiscal. Assim, a metodologia correta exigiria que os créditos de maio de 2013 fossem os primeiros a serem compensados, tendo que:

- (i) Apura-se o débito de ICMS relativo às saídas do período;
- (ii) Utiliza-se o saldo credor acumulado até o limite do débito apurado;
- (iii) Apura-se o crédito de ICMS relativo às entradas:
 - (i.1) Se esgotado o saldo credor acumulado, utiliza-se os créditos do respectivo período para quitar o saldo remanescente do débito;
 - (i.2) Se suficiente para quitar o débito, o crédito apurado no período é somado ao saldo credor que, assim, será utilizado para futuros abatimentos/compensações.

Salienta que se fosse adotado o critério contábil PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai), ver-se-ia que o crédito de ICMS registrado em maio de 2013 foi totalmente utilizado antes do prazo de cinco anos, uma vez que os débitos de ICMS apurados entre maio de 2013 e maio de 2018 somaram R\$ 29.025.890,42 — valor muito superior ao crédito acumulado. Para comprovar isso, apresentou planilha baseada em suas declarações fiscais, demonstrando que, já em agosto de 2014, o crédito de maio de 2013 havia sido integralmente compensado.

Afirma que a metodologia da fiscalização viola normas contábeis e princípios constitucionais,

como o direito ao crédito do ICMS previsto na CF/88 e na Lei Kandir. Requer a reforma da decisão e o cancelamento integral do auto de infração e da multa aplicada. Ainda, de forma subsidiária, afirma que, uma vez registrado e declarado, o crédito não poderia ser considerado decaído.

Impugna pelo **cumprimento dos requisitos estabelecidos pela legislação para exercício do direito ao abatimento e compensação do crédito de ICMS**. Defende que o artigo 31 da Lei nº 7.014/96 e o artigo 23 da Lei Kandir condicionam o direito à compensação de créditos de ICMS apenas à existência de documentação idônea e à escrituração dentro do prazo legal. O parágrafo único desses dispositivos, segundo a interpretação correta, apenas estabelece o prazo de cinco anos para a escrituração do crédito, não criando uma nova condição independente para o seu aproveitamento. Assim, uma vez escriturado corretamente e dentro do prazo, o crédito pode ser utilizado sem prazo para compensação.

Nesse sentido, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo já reconheceu que: “*Não há prazo para utilização dos saldos credores regularmente apurados nos livros fiscais próprios, informados e transportados mensalmente nas declarações entregues pelo sujeito passivo*”.

Portanto, reafirma que a interpretação dada pela fiscalização e pelo acórdão recorrido, ao exigir também a compensação do crédito dentro de cinco anos, extrapola os limites legais e cria uma terceira condição não prevista. Sustenta que a Recorrente cumpriu as duas exigências legais — escrituração no prazo e documentação idônea —, não se pode falar em decadência do direito à compensação. Assim, deve ser cancelada tanto a glosa do crédito quanto a multa aplicada.

Reclama quanto à **inaplicabilidade da decadência na hipótese de impossibilidade de exercício do direito ao abatimento e compensação**. Argumenta que não houve inércia em relação ao uso dos créditos de ICMS, já que eles foram devidamente registrados e utilizados ao longo do tempo, conforme a disponibilidade de débitos. A própria fiscalização reconheceu, em demonstrativo juntado aos autos, que a recorrente acumulava créditos e não possuía débitos suficientes para compensá-los antes do prazo de cinco anos. Assim, a suposta decadência não poderia ser reconhecida.

Esse entendimento é respaldado por jurisprudência do STJ, segundo a qual a decadência exige inércia do titular do direito — o que não ocorreu no caso. Ademais, o STJ já decidiu que, mesmo após decisões judiciais que reconhecem créditos tributários, o prazo de cinco anos serve apenas para iniciar o pedido de compensação, não para sua completa utilização, especialmente quando não há débitos suficientes para isso. Aplicando a mesma lógica, o fato de a Recorrente não ter usado todo o crédito acumulado em razão da ausência de débitos não configura negligência e não justifica a perda do direito.

Portanto, infere que deve ser afastada a decadência e cancelada a multa, pois o direito foi exercido de forma diligente e dentro das possibilidades legais e operacionais da empresa.

Reporta quanto à **abusividade da multa aplicada**. Contesta que a multa de 60% aplicada sobre créditos de ICMS supostamente decaídos, argumentando que não questiona a constitucionalidade da norma em si, mas sim a abusividade da penalidade no caso concreto. O V. Acórdão recorrido se recusou a analisar essa questão, alegando falta de competência para declarar inconstitucionalidade de norma estadual, o que é um equívoco, pois a impugnação se dá com base nos princípios da proporcionalidade e do não confisco, não por inconstitucionalidade formal.

Ressalta que a multa, embora prevista legalmente, deve ser aplicada com base nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, como previsto na LINDB, que exige a análise da gravidade da infração, seus efeitos e as circunstâncias do caso. O STF já reconheceu que multas excessivas, que comprometem o patrimônio do contribuinte, violam o princípio do não confisco (art. 150, IV da CF), como decidido pelo Min. Celso de Mello no RE 754.554/GO.

Disse que a penalidade é desproporcional, pois a manutenção do crédito na escrita fiscal não causou prejuízo ao fisco nem reduziu a arrecadação. Portanto, mesmo que se entenda pela glosa

do crédito, a multa deve ser cancelada ou ao menos reduzida, conforme os limites fixados pela jurisprudência do STF.

Finaliza requerendo a improcedência da glosa perpetrada e da multa de 60% constituída no auto de infração lavrado sobre o valor do saldo credor que teria deixado de ser estornado, tendo em vista que:

- incorreu em equívoco na apuração e glosa do saldo credor relativo ao período de maio de 2013 a maio de 2018, haja vista que deixou de observar o critério contábil (PEPS);
- a Recorrente atendeu às duas condições impostas pela legislação para compensação do referido crédito de ICMS e que são **(a)** o registro do crédito na escrita fiscal no prazo de 5 anos e **(b)** a manutenção de documentação inidônea para suportá-lo;
- não há que se falar em decadência na hipótese de o contribuinte ter adotado todas as medidas necessárias para exercício do seu direito à compensação, conforme reconhecido pela doutrina e jurisprudência; e
- a multa imposta pela D. Fiscalização é desproporcional e confiscatória, na medida que exige o pagamento de penalidade elevada numa situação que não levou à ausência de pagamento do tributo e, ainda, não trouxe qualquer prejuízo ao Erário.

Concluiu pelo integral conhecimento, processamento e provimento do presente Recurso Voluntário, com o consequente cancelamento da glosa do crédito pertinente e, ainda, do auto de infração lavrado para cobrança da multa prevista no 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96 ou ao menos a redução da multa imposta, em respeito aos princípios da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Registrada a presença do advogado Dr. Rodrigo de Sá Giarola na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de apelo recursal apresentado visando modificar a Decisão recorrida que julgou Procedente o lançamento tributário no qual exigiu o montante de R\$ 934.313,00 sob a acusação de que o contribuinte 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, referente ao período de junho/2013 a maio/2018, no qual a fiscalização diz que tem que ser estornado.

A JJF manteve inteiramente a autuação, sendo que o colegiado de piso, antes de pautar os autos, converteu em diligência à IFEP INDÚSTRIA, no sentido de elaborar novo demonstrativo, verificando e analisando a repercussão do crédito que fora considerado indevido até maio de 2023. No atendimento, conforme fls. 292-93, o autuante efetuou o procedimento detalhando todo o crédito fiscal indevido, conforme o demonstrativo fiscal. A Junta, após rebater as alegações do autuado, fazendo referência à operação PEPS (primeiro que entra é o primeiro que sai), discorreu o colegiado de que ficou evidenciado o crédito utilizado indevidamente.

Nas razões recursais, o representante do contribuinte/recorrente apresenta as mesmas razões da defesa.

Quanto à **alegação de erro na identificação do saldo credor glosado**, dizendo que a fiscalização adotou um critério inadequado para apurar a suposta decadência dos créditos de ICMS, por considerar o saldo credor acumulado, priorizou indevidamente a compensação de créditos gerados e registrados no próprio período analisado (maio de 2013 a maio de 2018), o que distorce a real utilização dos créditos e fundamenta incorretamente a glosa. Sustenta que o método de cálculo adotado pela fiscalização é incorreto, pois favorece a compensação de créditos

“novos”, em desacordo com o critério contábil adequado — o PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai). De acordo com esse critério, a compensação deve priorizar os créditos mais antigos, ou seja, aqueles registrados e declarados anteriormente na escrita fiscal. Reporta que que se fosse adotado o critério contábil PEPS, ver-se-ia que foi totalmente utilizado antes do prazo de cinco anos, que somaram R\$ 29.025.890,42, valor muito superior ao crédito acumulado. Afirma que a metodologia da fiscalização viola normas contábeis e princípios constitucionais, como o direito ao crédito do ICMS previsto na CF/88 e na Lei Kandir.

Impugna pelo **cumprimento dos requisitos estabelecidos pela legislação para exercício do direito ao abatimento e compensação do crédito de ICMS**, sendo que o artigo 31 da Lei nº 7.014/96 e o artigo 23 da Lei Kandir condicionam o direito à compensação de créditos de ICMS apenas à existência de documentação idônea e à escrituração dentro do prazo legal. O parágrafo único desses dispositivos, segundo a interpretação correta, apenas estabelece o prazo de cinco anos para a escrituração do crédito, não criando uma nova condição independente para o seu aproveitamento. Assim, uma vez escriturado corretamente e dentro do prazo, o crédito pode ser utilizado sem prazo para compensação.

Reclama quanto à **inaplicabilidade da decadência na hipótese de impossibilidade de exercício do direito ao abatimento e compensação**, pois explicou que não houve inércia em relação ao uso dos créditos de ICMS, já que eles foram devidamente registrados e utilizados ao longo do tempo, conforme a disponibilidade de débitos, sendo reconhecido pela fiscalização, em demonstrativo juntado aos autos, que a recorrente acumulava créditos e não possuía débitos suficientes para compensá-los antes do prazo de cinco anos. Assim, a suposta decadência não poderia ser reconhecida.

Por fim, alega **abusividade da multa aplicada**. Contesta que a multa de 60% aplicada sobre créditos de ICMS supostamente decaídos, argumentando que não questiona a constitucionalidade da norma em si, mas sim a abusividade da penalidade no caso concreto.

Considerando que estas alegações se conectam e relacionam no mesmo sentido, passo a análise conjunta.

Para alegação de procedimento, no qual quer que a fiscalização utilize a operação do PEPS (primeiro que entra é o primeiro que sai), não concordo, pois o que estamos falando aqui é operação de valores escriturados e não mercadorias em estoque. Já existe decisão confrontando esta alegação sobre o procedimento do PEPS, é o Auto de Infração nº 2693520006231 – RAIZEN S.A. (Julgado no dia 28/04/2025), no qual o voto vencedor quanto à fundamentação foi preciso ao descartar tal insurgência alegada nos fundamentos apresentados, no qual transcrevo trecho do voto:

“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.

ente estão revestidos das formalidades legais. Portanto, sem possibilidade d. 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.)” (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.”

Também para alegação de cumprimento dos requisitos estabelecidos pela legislação, vejo que a autuação está composta e cumpre o que dispõe no Art. 31 da Lei nº 7.014/96, onde discorre que corresponde à compensação do crédito com débitos fiscais e não à sua simples escrituração, deve ser utilizado dentro do prazo de cinco anos. Observa-se também que a legislação pertinente ao fato aqui abordado há uma diferenciação dos termos “escrituração” e “utilizar”. A intenção do legislador é dar uma distinção com o mesmo significado dentro de um mesmo artigo, não tendo como admitir que o termo “utilizar”, estivesse relacionado com o termo “escrituração”. Destaco ainda que a escrituração é uma das condições para que se materialize o direito ao crédito pelo contribuinte, uma obrigatoriedade para se ter direito de utilizar ou não.

Além de existir vários julgados neste Conselho de Fazendo detalhando a forma, a diferença, a compreensão histórica sobre os termos de utilização e escrituração, a Procuradoria já pacificou entendimento para esta situação, destacando que “...sabendo-se, conforme brocado 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”.

Reforço que esta operação contábil do recorrente não está unicamente dependente de realização de operações tributáveis e, sim, é conforme o art. 317 do RICMS, no qual estabeleceu todas as formas em que os créditos fiscais acumulados podem ser utilizados pelo contribuinte, não se justificando qualquer omissão em relação à fruição dos mesmos. Portanto, a perda do direito à fruição de crédito fiscal em razão da não utilização em determinado período de tempo, não se dá exclusivamente nos termos do art. 31 da Lei nº 7.014/96. Exemplo disso é o que compõe no inciso VII, do § 6º, do art. 29 da Lei nº 7.014/96, em consonância com o estabelecido no inciso VII, do § 5º, do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que determina o cancelamento dos créditos fiscais decorrentes da aquisição de bem do ativo imobilizado que não forem utilizados até 48 meses após a entrada do bem no estabelecimento.

No que concerne à inaplicabilidade da decadência na hipótese de impossibilidade de exercício do direito ao abatimento e compensação, foi apresentado razões pertinentes que dar azo a insubsistência da autuação, o recorrente aponta equívoco na apuração da exigência. Também vejo que nas fls. 5-6, está sendo detalhado a operação contábil do crédito indevido e, após a revisão

solicitada pela Primeira Instância, não fica visível de que o contribuinte não poderia utilizar o crédito, pelo menos em primeiro momento.

Compulsando os autos, de início, não encontrei razão ao autuado, pois em análise da diligência, juntamente com o demonstrativo inicial dos autos (exposto pelo autuante) dar a entender de que o recorrente utilizou indevidamente um crédito já suportado pela decadência, período este, no qual não poderia utilizar em relação à compensação dos débitos mês a mês, mesmo estando escriturado, pois como o Estado tem o seu dever de fazer a cobrança do prazo de 5 anos, o contribuinte também sua obrigação ou dever do mesmo sentido ao utilizar as compensações, senão ficaria com os créditos para sempre e compensaria ao seu bem entender.

No entanto, na sentada do julgamento, as explicações do representante do contribuinte foram visivelmente esclarecedoras, mostrando a forma correta a se proceder, pois a apuração feita pelos autuantes ficou evidentemente indevida, parametrizando o julgamento de Primeira Instância e a este conselheiro juntamente com o colegiado de Segunda Instância para o entendimento apontado pela fiscalização.

Observado como base a planilha do contribuinte anexada desde à impugnação, que transcrevo abaixo:

Período Ano	Período Mês	Saldo inicial Crédito Fiscal Acumulado	Débitos imposto no mês	Créditos imposto no mês	Saldo ICMS do mês (“+” = crédito ; “-” = débito)	Saldo final Crédito Fiscal Acumulado
2013	5	9.220.895,35	640.059,32	314.123,40	-325.935,92	8.894.959,43
2013	6	8.894.959,43	497.895,71	269.826,64	-228.069,07	8.666.890,36
2013	7	8.666.890,36	725.897,86	319.792,44	-406.105,42	8.260.784,94
2013	8	8.260.784,94	797.652,56	292.341,87	-505.310,69	7.755.474,25
2013	9	7.755.474,25	581.888,08	244.744,89	-337.143,19	7.418.331,06
2013	10	7.418.331,06	380.924,47	450.941,99	70.017,52	7.488.348,58
2013	11	7.488.348,58	465.368,27	311.836,15	-153.532,12	7.334.816,46
2013	12	7.334.816,46	599.109,48	217.267,65	-381.841,83	6.952.974,63
2014	1	6.952.974,63	322.391,72	358.389,00	35.997,28	6.988.971,91
2014	2	6.988.971,91	469.045,07	258.076,00	-210.969,07	6.778.002,84
2014	3	6.778.002,84	474.271,12	259.674,93	-214.596,19	6.563.406,65
2014	4	6.563.406,65	477.076,54	274.867,21	-202.209,33	6.361.197,32
2014	5	6.361.197,32	532.357,99	304.825,14	-227.532,85	6.133.664,47
2014	6	6.133.664,47	541.038,72	329.633,30	-211.405,42	5.922.259,05
2014	7	5.922.259,05	711.936,90	322.091,97	-389.844,93	5.532.414,12
2014	8	5.532.414,12	707.739,00	324.112,07	-383.626,93	5.148.787,19
2014	9	5.148.787,19	186.316,87	288.816,54	102.499,67	5.251.286,86
2014	10	5.251.286,86	672.849,85	381.685,97	-291.163,88	4.960.122,98
2014	11	4.960.122,98	748.379,62	265.628,61	-482.751,01	4.477.371,97
2014	12	4.477.371,97	349.754,09	329.911,26	-19.842,83	4.457.529,14
2015	1	4.457.529,14	292.398,80	241.190,24	-51.208,56	4.406.320,58
2015	2	4.406.320,58	558.267,01	290.568,50	-267.698,51	4.138.622,07
2015	3	4.138.622,07	433.939,62	496.791,92	62.852,30	4.201.474,37
2015	4	4.201.474,37	564.263,27	526.126,24	-38.137,03	4.163.337,34
2015	5	4.163.337,34	577.195,30	471.503,68	-105.691,62	4.057.645,72
2015	6	4.057.645,72	480.315,19	397.914,30	-82.400,89	3.975.244,83
2015	7	3.975.244,83	340.579,02	340.993,01	413,99	3.975.658,82
2015	8	3.975.658,82	362.628,31	339.180,86	-23.447,45	3.952.211,37
2015	9	3.952.211,37	287.219,21	352.349,83	65.130,62	4.017.341,99
2015	10	4.017.341,99	431.983,18	497.704,78	65.721,60	4.083.063,59
2015	11	4.083.063,59	481.046,29	409.046,08	-72.000,21	4.011.063,38
2015	12	4.011.063,38	488.660,71	471.745,56	-16.915,15	3.994.148,23
2016	1	3.994.148,23	268.065,69	238.188,65	-29.877,04	3.964.271,19
2016	2	3.964.271,19	555.362,00	320.447,56	-234.914,44	3.729.356,75
2016	3	3.729.356,75	361.556,50	363.464,38	1.907,88	3.731.264,63
2016	4	3.731.264,63	332.745,69	390.282,85	57.537,16	3.788.801,79
2016	5	3.788.801,79	344.535,27	431.217,57	86.682,30	3.875.484,09
2016	6	3.875.484,09	484.129,21	397.923,27	-86.205,94	3.789.278,15
2016	7	3.789.278,15	639.705,54	378.676,01	-261.029,53	3.528.248,62
2016	8	3.528.248,62	306.347,09	251.595,26	-54.751,83	3.473.496,79
2016	9	3.473.496,79	328.323,51	280.676,31	-47.647,20	3.425.849,59
2016	10	3.425.849,59	342.450,74	326.480,86	-15.969,88	3.409.879,71
2016	11	3.409.879,71	259.203,07	286.511,07	27.308,00	3.437.187,71
2016	12	3.437.187,71	208.196,84	146.105,25	-62.091,59	3.375.096,12
2017	1	3.375.096,12	334.724,03	290.020,09	-44.703,94	3.330.392,18
2017	2	3.330.392,18	205.881,92	272.760,98	66.879,06	3.397.271,24
2017	3	3.397.271,24	504.746,18	548.231,14	43.484,96	3.440.756,20

2017	4	3.440.756,20	336.141,71	456.159,28	120.017,57	3.560.773,77
2017	5	3.560.773,77	109.627,89	341.104,84	231.476,95	3.792.250,72
2017	6	3.792.250,72	444.618,99	326.121,25	-118.497,74	3.673.752,98
2017	7	3.673.752,98	444.756,01	526.512,93	81.756,92	3.755.509,90
2017	8	3.755.509,90	519.563,13	478.184,77	-41.378,36	3.714.131,54
2017	9	3.714.131,54	517.577,56	487.311,67	-30.265,89	3.683.865,65
2017	10	3.683.865,65	508.426,19	588.089,88	79.663,69	3.763.529,34
2017	11	3.763.529,34	505.520,46	609.251,34	103.730,88	3.867.260,22
2017	12	3.867.260,22	547.895,91	583.526,84	35.630,93	3.902.891,15
2018	1	3.902.891,15	1.238.736,81	353.394,94	-885.341,87	3.017.549,28
2018	2	3.017.549,28	450.510,11	328.858,45	-121.651,66	2.895.897,62
2018	3	2.895.897,62	429.259,94	459.846,08	30.586,14	2.926.483,76
2018	4	2.926.483,76	401.820,92	573.212,75	171.391,83	3.097.875,59
2018	5	3.097.875,59	436.922,05	496.602,19	59.680,14	3.157.555,73
2018	6	3.157.555,73	478.090,31	520.073,66	41.983,35	3.199.539,08
			29.025.890,42	23.004.534,15	- 6.021.356,27	

Verificando as informações das documentações fiscais apresentadas, nas fls. 41/272, referente à conta corrente do contribuinte, acostadas na impugnação pelo patrono do recorrente, destaco o exemplo:

JANEIRO DE 2014

Verifica-se saldo credor acumulado do mês anterior (fl. 43), demonstra:

QUADRO 20 - CRÉDITO FISCAL ACUMULADO: DIFERIMENTO, ISENÇÃO, REDUÇÃO BC E OUTROS
aldo anterior.....: 6.952.974,63

É observado saldo Devedor (fl. 42v), tendo como cálculo a soma das saídas tributadas no valor de R\$ 306.918,38 (1ª linha do quadro abaixo) com a diferença de alíquota de R\$ 15.473,34 (3ª linha do quadro abaixo), totalizando o valor de R\$ 322.391,72, sendo justamente o valor apurado pelo contribuinte e demonstrado em sua planilha:

QUADRO 14 - APURAÇÃO DO IMPOSTO
Débito de Imposto:
Saídas tributadas.....: 306.918,38
Outros débitos.....: 35.997,28
Estorno crédito.....: 0,00
Diferencial de alíquota.....: 15.473,34
TOTAL: 358.389,00

Com relação ao Crédito é demonstrado nas fls. 42v e 43 juntamente com saldo credor do mês anterior no valor de R\$ 6.952.974,63:

Crédito de Imposto:
Entradas tributadas.....: 349.949,42
Outros créditos.....: 8.439,58
Estorno débito.....: 0,00
Sub-Total: 358.389,00
Saldo credor período anterior.....: 0,00
TOTAL: 358.389,00

Conto Geral
QUADRO 20 - CRÉDITO FISCAL ACUMULADO: DIFERIMENTO, ISENÇÃO, REDUÇÃO BC E OUTROS

aldo anterior.....: 6.952.974,63

rérito gerado no mês:
ecorrente de diferimento.....: 35.997,28
ecorrente de isenção.....: 0,00
ecorrente de redução de base de cálculo....: 0,00
utros motivos.....: 0,00

Portanto, fazendo a devida operação matemática das deduções (Débitos: R\$ 322.391,72 – Crédito: R\$ 358.389,00), foi encontrado saldo Credor gerado de R\$ 35.997,28, que ao somar com saldo credor do mês anterior encontra o montante de R\$ 6.988.971,91, justamente o valor apurado pelo recorrente e demonstrado na planilha acostada na impugnação, que juntei neste voto.

Em outro exemplo aleatório, temos o seguinte cálculo:

JANEIRO DE 2015

Saldo Credor Acumulado Anterior (fl. 45v), conforme planilhado pelo contribuinte que demonstra:

QUADRO 20 - CRÉDITO FISCAL ACUMULADO: DIFERIMENTO, ISENÇÃO, REDUÇÃO BC E OUTROS	
Saldo anterior.....	4.457.529,14

Saldo Devedor está conforme apontado pelo recorrente em sua planilha:

QUADRO 14 - APURAÇÃO DO IMPOSTO	
Débito de Imposto:	
Saídas tributadas.....	236.975,41
Diferencial de alíquota.....	55.423,39
TOTAL:	292.398,80
Crédito de Imposto:	
Entradas tributadas.....	229.608,61
Outros créditos.....	61.367,37
Estorno débito.....	1.422,82
Sub-Total:	292.398,80
TOTAL:	292.398,80

De mesmo modo fazendo a devida operação matemática das deduções (Débitos: R\$ 292.398,80 – Crédito: R\$ 241.190,24), foi encontrado saldo Devedor gerado de R\$ 51.208,56, que ao diminuir com saldo credor do mês anterior (R\$ 4.457,529,14) encontra o montante de R\$ 4.406.320,58, novamente vejo total razão ao contribuinte e as provas apresentadas através da planilha acostada na impugnação.

Na análise da planilha feita pela fiscalização ficou evidenciado que: **a)** os fiscais não consideraram a acumulação dos créditos; **b)** não abateram do saldo credor do mês anterior os créditos do mês atual; **c)** inviabilizou ao contribuinte a acumulação do crédito de cada mês; **d)** os fiscais colocaram como débito o saldo credor do contribuinte e não o débito efetivo.

Vejo que o autuante induziu a todos a erro, pois coloca como débito o saldo, quando o saldo coloca como devedor, coloca na coluna “F” da planilha fiscal débito e, o valor quando do saldo credor, coloca na coluna “E”. Portanto, a planilha apresentada do patrono do recorrente está correta e, a planilha fiscal induz a todos a erro e entendimento incorreto.

Trago ao meu voto o entendimento exposto pela conselheira CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO, também do PAF julgado em 28/04/2025 - RAIZEN S.A, onde explica com propriedade sobre a sistemática da apuração, concordei com a relatora na votação, que transcrevo abaixo trechos relevantes para juízo de valor:

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%a1tico%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_APRA (total de crédito apropriado no mês) e CRÉD_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.

(...)

....Verifica-se, portanto, que o saldo credor apurado ... 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.

Torna-se assim, o Auto de Infração insubstancial, pois fica comprovado que a apuração feita pelo contribuinte está devidamente correta.

Quanto à alegação de abusividade da multa aplicada, fica prejudicada a análise, pois a autuação é improcedente.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e tornar o Auto de Infração totalmente IMPROCEDENTE.

VOTO EM SEPARADO

Inobstante concordar com o resultado do voto do Consº relator Igor Lucas Gouveia Baptista, discordo de suas considerações para desconstituir a decisão de piso, em especial ao destaque, em seu voto, de que, “na sentada do julgamento, as explicações do representante do contribuinte foram visivelmente esclarecedoras, mostrando a forma correta a se proceder, pois a apuração feita pelos autuantes ficou evidentemente indevida, induzindo aos julgadores de Primeira Instância e a este conselheiro juntamente com o colegiado de Segunda Instância para o entendimento apontado pela fiscalização”, pois não vejo que a apuração feita pelos agentes Fiscais Autuantes tenha induzidos os membros da Primeira Instância e a este Conselheiro, para o entendimento apontado pela fiscalização, vez que se trata de interpretação intrínseca de cada julgador na análise dos autos, logo peço vênia para apresentar minha fundamentação, no sentido de ratificar, de fato, que a autuação é insubstancial, devendo ser julgado o Auto de Infração, em tela, improcedente, com as seguintes considerações:

Tratando-se do ICMS, remete-nos de imediato à LC 87/96, cujo o art. 24, assim estabelece.

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - 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;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Estas disposições estão contempladas na Lei nº 7.014/96, que dispõe sobre o ICMS no Estado da Bahia, em seu art. 25 e regulamentadas nos artigos 305 a 317 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto /2012.

Por outro lado, 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.

Lógico que esse dispositivo não pode ser interpretado de forma dissociada da técnica de apuração do Imposto (ICMS) 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*”.

Pois bem! Os autuantes consideraram que, o Contribuinte Autuado, deixou de estornar o crédito fiscal extinto por decadência devido ao decurso de 5 (cinco) anos contados da data de emissão ou da entrada da mercadoria no estabelecimento, sem repercussão na obrigação tributária principal no valor de R\$ 1.557.188,34, em 31/05/2023, com isso aplicou a multa de 60% sobre o valor não estornado, perfazendo o montante R\$ 934.313,00, com enquadramento legal no art. 31, parágrafo único, da lei 7.014/96 e multa tipificada no artigo 42, inc. VII, alínea “b”, do mesmo diploma legal.

Consta de informação complementar na descrição dos fatos, que, o Contribuinte Autuado, registrou e declarou R\$ 8.894.959,43 de crédito fiscal acumulado em maio/2013, que após utilização do citado montante para suportar todos os débitos fiscais do período de junho/2013 a maio/2018 restou ainda o montante de R\$ 1.557.188,34 decaído, o qual deve ser estornado conforme *DEMONSTRATIVO DO VALOR DO CRÉDITO FISCAL DECAÍDO PARA ESTORNO, ANEXO 01*”, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 7 dos autos.

Ao analisar os demonstrativos e levantamentos suporte da infração, constato que os agentes Autuantes consideraram o saldo credor como crédito a estornar, independentemente do montante transportado de períodos anteriores, sem considerar o valor utilizado na compensação dos débitos de cada período, sobre os quais aplicou a regra decadencial ao montante apurado no mês, considerando, portanto, decaído o direito do contribuinte utiliza-los.

Peço licença para discordar, nesse aspecto, dos agentes Fiscais Autuantes, tendo em vista que a metodologia de avaliação desses créditos sobre os quais se impõe o estorno, não se coaduna com as regras aplicáveis ao sistema de conta corrente fiscal adotado pelo RICMS/2012, no que dispões o art. 304, inc. I, combinado com o art. 305, que apura o imposto a ser recolhido ou o saldo credor a transportar para o próximo período.

Art. 304. O ICMS poderá ser apurado pelos seguintes regimes:

I - conta-corrente fiscal;

[...]

Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

§ 1º Para efeitos de liquidação das obrigações por compensação ou mediante pagamento em dinheiro, observar-se-á o seguinte:

I - 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;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado na legislação;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

[...]

Assim! O creditamento fiscal do ICMS em cada período não está relacionado com a mercadoria, ou seja, não existe obrigatoriedade de uso do crédito na saída de determinada mercadoria ser vinculado ao crédito decorrente de sua correspondente entrada, nem tampouco, há qualquer ordem de preferência entre o crédito apurado no mês para aquele transportado de períodos anteriores, para fins de compensação.

Portanto, não se tem, na legislação pertinente, qualquer regra para apropriação dos créditos fiscais, mas tão somente observar que as obrigações consideram liquidadas por compensação até

o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores. Logo, montantes de débitos constituídos, no período de 05 (cinco), que não são absorvidos por tais créditos, deve ser considerado descaídos.

Tomando uma situação hipotética em que um Contribuinte do ICMS acumulasse crédito fiscal por 05 (cinco) anos seguidos, ou seja, por 60 (sessenta) meses seguidos acumulasse crédito de R\$ 1.000,00, em cada mês. Então no 60º (sexagésimo) mês ele estaria com crédito acumulado no montante de R\$ 60.000,00. Portanto, no 60º (sexagésimo primeiro) mês, esse Contribuinte perde o direito ao uso do crédito de R\$ 1.000,00, relativo ao 1º (primeiro) mês dos créditos registrados na sua escrita fiscal, por falta de utilização em 05 (cinco) anos seguidos, ou seja, decai o direito ao seu uso; todavia, se, no 60º (sexagésimo) mês, esse Contribuinte apresentar débitos que suplante os R\$ 1.000,00 de créditos, relativo ao 1º (primeiro) mês dos créditos registrados na sua escrita fiscal, não há que se falar em decadência de seu uso, para efeito de compensação no conta corrente fiscal, pois está sendo utilizado dentro do limite do prazo decadencial.

Neste contexto, seja no voto condutor da Decisão de Piso, seja no voto do Consº Relator desta 2ª CJF, seja nos entendimentos da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, ou mesmo em outros julgados desta 2ª CJF, a exemplo do PAF da RAIZEN, na sessão do dia 28/04/2025, não há controvérsia de que o crédito fiscal do ICMS decai o seu direito ao uso, por falta de utilização em mais de 05 (cinco) anos a contar da data de seu registro escrita fiscal.

Neste sentido, diante de tais considerações, a análise da apuração do ICMS para fins de se constatar e comprovar a existência de crédito fiscal passível de decadência, no caso do presente PAF, não pode ser feita apenas examinando o valor do crédito fiscal escriturado num determinado período, tampouco exclusivamente os valores de saldo credor nos períodos. Mesmo porque o fato de em vários períodos constar registrado saldo credor de ICMS não autoriza se concluir que aquele determinado valor ainda não foi utilizado numa determinada data tomada como referência. A única situação que assim se poderia concluir, seria o caso do contribuinte em todos os períodos apresentar apenas valores de créditos e nenhum débito, isso por mais de 05(cinco) seguidos, como explicitado acima.

Portanto, pela própria sistemática de conta corrente, é imprescindível analisar os saldos acumulados de créditos e débitos durante os períodos para se identificar os possíveis saldos acumulados e mantidos há mais de cinco anos, sem utilização. Essa análise torna-se desnecessária, repito, se um determinado contribuinte somente registrar valores de crédito de ICMS e nenhum valor a débito, o que não é o caso do presente PAF.

No caso dos autos, analisando o demonstrativo de constituição do lançamento fiscal, em relação ao valor de estorno do crédito fiscal extinto por decadência, correspondente a R\$ 1.557.188,34, em maio de 2018, relativo ao saldo de crédito constituído em maio de 2013, estaria procedente a autuação, caso o volume de débitos do período de junho de 2013 a maio de 2018, não fora suficiente para absorver o saldo de crédito de R\$ 8.894.959,43 constituído em maio de 2013, que não é o caso objeto dos autos do presente PAF.

Aliás, pelo volume de débitos registrados no levantamento fiscal, de elaboração dos próprios agentes Fiscais Autuantes, no mês de outubro de 2014, já fora absorvido todo o crédito tributário constituído em maio de 2013 correspondente ao valor de R\$ 8.894.959,43, vez que o acumulado de débitos de ICMS, de junho de 2013 a outubro de 2014, perfaz o montante de R\$ 9.143.760,21, suplantando em R\$ 214.800,78 o crédito constituído em maio de 2013, portanto, bem antes da data limite de decadência do crédito constituído, que diz respeito a falta de utilização em mais de 05 (cinco) anos a contar da data seu registro na escrita fiscal, objeto da autuação.

Em sendo assim, acompanho o voto do Consº Relator Igor Lucas Gouveia Baptista, para **prover** o Recurso de Voluntário apresentado, com fundamentação diferente do i. Consº Relator; então modificar a Decisão recorrida que julgou **Procedente** o Auto de Infração nº 269352.0006/23-1, em tela, para **Improcedente**, lavrado contra **BIRLA CARBON BRASIL LTDA**

É como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299314.0012/23-9, lavrado contra **BIRLA CARBON BRASIL LTDA**.

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

VOTO DO RELATOR – Conselheiros: Igor Lucas Gouveia Baptista e João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - VOTO EM SEPARADO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR DA PGE/PROFIS