



PROCESSO Nº 0163762022-5 - e-processo nº 2022.000018267-4

ACÓRDÃO Nº 040/2025

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Embargante: VALERIANO VALENTE DE OLIVEIRA & CIA LTDA.

Embargado: CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS - CRF/PB

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: CARLOS EUGÊNIO BARRETO ALVES ROCHA

Relator: CONS.º SUPLENTE LEONARDO DO EGITO PESSOA.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS - VÍCIOS NÃO EVIDENCIADOS - MANTIDA A DECISÃO EMBARGADA - RECURSO DESPROVIDO.

É cabível o Recurso de Embargos de Declaração para suprir omissão, esclarecer obscuridade e/ou eliminar contradição na decisão embargada. No caso em epígrafe, os argumentos trazidos à baila pela embargante foram inócuos para modificar a decisão recorrida, posto que evidenciada a mera insatisfação do sujeito passivo quanto aos termos do acórdão proferido pela instância ad quem. Inocorrência dos pressupostos necessários e capazes de produzir efeitos modificativos. Mantido o acórdão embargado.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de embargos de declaração, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter, em sua integralidade, a decisão proferida por esta Egrégia Corte Fiscal, por meio do Acórdão nº 169/2024, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000091/2022-34, lavrado em 21 de janeiro de 2022, em desfavor da empresa VALERIANO VALENTE DE OLIVEIRA & CIA LTDA, inscrição estadual nº 16.030.375-3.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 22 de janeiro de 2025.



LEONARDO DO EGITO PESSOA
Conselheiro Relator Suplente

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO, JUAN CARLOS DE ALMEIDA SILVA (SUPLENTE) E LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

ADRIANO FERREIRA RODRIGUES DE CARVALHO
Assessor



PROCESSO N° 0163762022-5 - e-processo n° 2022.000018267-4

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Embargante: VALERIANO VALENTE DE OLIVEIRA & CIA LTDA.

Embargado: CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS - CRF/PB

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: CARLOS EUGÊNIO BARRETO ALVES ROCHA

Relator: CONS.º SUPLENTE LEONARDO DO EGITO PESSOA.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS - VÍCIOS NÃO EVIDENCIADOS - MANTIDA A DECISÃO EMBARGADA - RECURSO DESPROVIDO.

É cabível o Recurso de Embargos de Declaração para suprir omissão, esclarecer obscuridade e/ou eliminar contradição na decisão embargada. No caso em epígrafe, os argumentos trazidos à baila pela embargante foram inócuos para modificar a decisão recorrida, posto que evidenciada a mera insatisfação do sujeito passivo quanto aos termos do acórdão proferido pela instância ad quem. Inocorrência dos pressupostos necessários e capazes de produzir efeitos modificativos. Mantido o acórdão embargado.

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, os embargos de declaração opostos contra decisão proferida no Acórdão 169/2024 que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento n° 93300008.09.00000091/2022-34, lavrado em 21 de janeiro de 2022, no qual constam as seguintes acusações, *ipsis litteris*:

0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis, constatado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Nota Explicativa: DEIXOU-SE DE APLICAR A RECIDIVA FACE O DISPOSTO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 87 DA LEI N° 6.379/96.

0285 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. >> Falta de recolhimento do imposto estadual.



Nota Explicativa: TAL IRREGULARIDADE SE VERIFICOU PELO FATO DE O CONTRIBUINTE: A) TER RECOLHIDO A MENOR O ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO OU NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO DE SEU ESTABELECIMENTO; B) NÃO TER RECOLHIDO O ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO DE SEU ESTABELECIMENTO; E C) NÃO TER RECOLHIDO O ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES QUE ACOBERTARAM AS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. O FATO DESCRITO VAI DE ENCONTRO AO CONTIDO NO ART. 106, II, "C" E §1º C/C ART. 2º, §1º, IV E V, ART. 3º, XIII E XIV E ART. 14, IX E X, TODOS DO RICMS/PB, APROV. PELO DEC. Nº 18.930/97, CONFORME DEMONSTRATIVOS ANEXADOS AOS AUTOS.

Em decorrência destes fatos, o agente fazendário lançou de ofício crédito tributário total de R\$ 374.872,81 (trezentos e setenta e quatro mil, oitocentos e setenta e dois reais e oitenta e um centavos), sendo R\$ 236.255,59 (duzentos e trinta e seis mil, duzentos e cinquenta e cinco reais e cinquenta e nove centavos) de ICMS, por inobservância ao art. 106, art. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646 do RICMS/PB;) e R\$ 138.617,22 (cento e trinta e oito mil, seiscentos e dezessete reais e vinte e dois centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, II, "e" e V, "f" da Lei nº 6.379/96.

Na instância prima o julgador fiscal Francisco Nociti, após análise dos autos, exarou sentença decidindo pela parcial procedência do Auto de Infração, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. ACUSAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. ACUSAÇÃO CARACTERIZADA.

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compra efetuada com receita de origem não comprovada, impondo o lançamento tributário de ofício, em virtude da presunção relativa do artigo 646 do RICMS/PB. Afastadas as NF-e que de algum modo foram registradas na EFD do contribuinte.

É devido o ICMS Diferencial de Alíquotas decorrente da aquisição de mercadorias/itens destinados ao ativo fixo, ou a uso/consumo. A autuada não obteve êxito no intento de afastar essa acusação.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificada da decisão de primeira instância, através do DT-e, em 13/12/2022, a autuada, por intermédio de seus procuradores, devidamente habilitados, interpôs Recurso Voluntário, em 21/12/2020 (fl.95 a 103), no qual consta, em síntese, os seguintes argumentos:



- a) Em relação à acusação falta de lançamento de notas fiscais de entrada, esclareceu-se especificamente que se olvidou de verificar a escrituração contábil da empresa, a fim de verificar a comprovação acerca dos lançamentos dos respectivos pagamentos, eis que o art. 646, em seu inc. IV, autoriza tal presunção quando verificada a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;
- b) Dentre as notas não excluídas pelo julgador monocrático, acosta-se comprovante bancário das notas fiscais 2, 142535 e 142536, tratando-se de Notas Fiscais devidamente quitadas por meio das contas bancárias da contribuinte, por meio, logicamente, de recursos oriundos de saídas devidamente declaradas e cujo pagamento ocorreu em sua própria conta corrente. Não há como se falar em qualquer omissão de receitas nesse contexto;
- c) que a NF 209 sequer representa compra realizada pela contribuinte, mas, em verdade, nota fiscal emitida em seu desfavor, sem o seu consentimento, prática ilícita de terceiro que, obviamente, não há como ser enquadrada na cobrança em questão. Noutros termos, não tendo realizado a compra nem qualquer pagamento, esvazia-se a alegação de omissão de receitas;
- d) que a imputação em questão tem o condão de gerar enriquecimento ilícito do Estado, na medida em que, após ter o fato gerador do imposto proveniente da operação realizada por outro contribuinte, busca cobrar da ora autuada os valores exatamente equivalentes ao imposto devido ou já pago pelo remetente, sem, contudo, considerar a sistemática da não cumulatividade que deve ser aplicada de ofício pelo fisco, a teor do disposto no § 2º, do art. 147, do CTN;
- e) Sobre a acusação de falta de recolhimento de DIFAL, a decisão singular foi omissa quanto a fundamentos da impugnação, notadamente: o primeiro diz respeito ao direito de crédito das aquisições destinados ao ativo fixo que haveria de anular a repercussão financeira e tributária pelo não recolhimento do DIFAL – Ativo Fixo; e o segundo se refere ao desatendimento ao comando do art. 142, do CTN, na medida em que deixou o auditor de verificar as circunstâncias matérias de cada operação, a ponto de corretamente classificá-las em seus respectivos fatos geradores;
- f) na autuação, deixou-se de considerar que a empresa autuada é uma indústria e, como tal, para fins de aquisição de itens destinados ao seu ativo imobilizado, goza do disposto no art. 10, IX, do RICMS, que permite o diferimento do ICMS devido, nas aquisições de máquinas, aparelhos e equipamentos, destinados a integrar seu ativo imobilizado que estejam relacionados com o processo produtivo;
- g) Têm-se mercadorias que se destinam aos sistemas de armazenamento, silagem, secagem, transporte interno por esteiras, transporte em frota própria e energização, sendo tudo inerente ao processo industrial



desenvolvido pela empresa. Inclusive, vários são fabricados especificamente para adequar-se ao processo industrial da contribuinte;

- h) a acusação não esclarece o que teria dado azo a não sujeição do caso concreto à hipótese versada no referido dispositivo, causando indevida cobrança e dificuldade na compreensão do libelo e, por conseguinte, gerando óbice ao direito de defesa e contraditório por parte da empresa.

Apreciado o referido recurso pela Primeira Câmara de Julgamento, os conselheiros, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, decidiram pelo recebimento do recurso voluntário, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. Contudo, em observância ao princípio da legalidade, alteraram, de ofício, quanto aos valores, a decisão monocrática para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000091/2022-34, lavrado em 21 de janeiro de 2022, em desfavor da empresa VALERIANO VALENTE DE OLIVEIRA & CIA LTDA, inscrição estadual nº 16.030.375-3, condenando-a ao pagamento do crédito tributário na quantia de R\$ 338.987,20 (trezentos e trinta e oito mil, novecentos e oitenta e sete reais e vinte centavos), sendo R\$ 221.603,64 (duzentos e vinte e um mil, seiscentos e três reais e sessenta e quatro centavos) de ICMS, por inobservância ao art. 106, art. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646 do RICMS/PB e artigos 2º, §1º, IV e V, 3º, XIII e XIV e art. 14, IX e X, incluídos na nota explicativa da acusação falta de recolhimento do ICMS e R\$ 117.383,56 (cento e dezessete mil, trezentos e oitenta e três reais e cinquenta e seis centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, II, “e” e V, “f” da Lei nº 6.379/96.

Na sequência, este Colegiado promulgou o Acórdão nº 169/2024, cuja ementa fora redigida nos seguintes termos:

FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. ACUSAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. ACUSAÇÃO CARACTERIZADA. RETROATIVIDADE DA NORMA MAIS BENÉFICA. ALTERADA, DE OFÍCIO, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compra efetuada com receita de origem não comprovada, impondo o lançamento tributário de ofício, em virtude da presunção relativa do artigo 646 do RICMS/PB.

- É devido o ICMS Diferencial de Alíquotas decorrente da aquisição de mercadorias/itens destinados ao ativo fixo, ou a uso/consumo.



- Ajustes realizados em função das provas contidas nos autos e do princípio da retroatividade da norma mais benéfica.

Seguindo a marcha processual, o contribuinte foi notificado da decisão proferida pela Primeira Câmara de Julgamento por meio de DT-e, em 03/06/2024.

A recorrente, irresignada com a decisão consignada no Acórdão nº 169/2024, opôs Embargos de Declaração (fls. 156 a 167), o qual fora protocolado no dia 10 de junho de 2024, no qual apresenta os seguintes apontamentos:

1 – Em relação à primeira acusação:

1.1. em relação à nulidade do lançamento por deixar de cumprir o disposto no art. 142 do CTN c/c art. 646 do RICMS/PB, suscita omissão quanto ao argumento de que não foi fiscalizada a escrita contábil do contribuinte, a fim de verificar “ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas”. No que essa omissão se dá na medida em que o Conselho não expõe fundamento segundo o qual à fiscalização automatizada de cruzamento eletrônico de dados entre notas fiscais de aquisição de mercadorias e o respectivo livro de registro de entradas suplantaria a obrigatoriedade de fiscalização dos registros contábeis conforme exigido como fato jurígeno e elemento de tipicidade da presunção prevista no inciso IV do art. 646, do RICMS/PB.

1.2. Em relação à comprovação de pagamento com débito em conta corrente bancária do contribuinte, questiona a contradição que se apresenta em relação ao excerto no qual o acórdão considera o “o registro contábil da operação” por meio do “registro em conta caixa/banco” e o excerto de parágrafo anterior da fundamentação no qual admite correta a fiscalização realizada através da análise de “a falta de escrituração de notas fiscais de entrada nos livros próprios”, bem como quanto à omissão, essa se suscita pela falta de fundamentação quanto ao fato insofismável de que pagamentos realizados via débito em conta corrente bancária são conciliados contabilmente de forma até obrigatória e sob pena de invalidação da contabilidade, o que representaria presunção em favor do contribuinte, haja vista a fiscalização não ter analisado a contabilidade do contribuinte.

1.3. Em relação ao § 2º do art. 147 do CTN, apresenta omissão no excerto no qual o acórdão alude “que em caso de configuração de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, a cobrança é direta, ou seja, a exigência não está condicionada à verificação do crédito da operação, p. ex., com a reconstituição (ou elaboração) da conta corrente do ICMS do contribuinte”, pois o referido dispositivo trata “a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas” como passível de dar azo à presunção de omissão de saídas tributáveis sem o recolhimento do imposto, ao passo que o fundamento trata essa



presunção como uma cobrança direta, sem demonstrar qualquer reflexão acerca do aspecto semântico do próprio termo “presunção”.

- 1.4. Aduz, ainda omissão na completa ausência de reflexão acerca do conteúdo cogente do § 2º do art. 147, do CTN, o qual determina e obriga a fiscalização a retificar a escrita fiscal do contribuinte ao comandar que “os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela”. Isto é, deve a fiscalização retificar as declarações dos contribuintes, especialmente quando respectivas falhas implicarem em redução ou em inexistência de crédito tributário a ser lançado de ofício em decorrência da revisão daquelas declarações.
- 1.5. Suscita obscuridade na jurisprudência apresentada, sendo a primeira relativa à obrigatoriedade de identidade na contextualização de paradigmas jurisprudenciais para fins de pertinente aplicação como arrimo de decisões, e a segunda advém da própria regra geral de utilização de precedentes, haja vista não ser salutar ou eficaz a utilização de jurisprudência ainda pendente de recurso dotado de efeito reformatório, tal como é o caso de embargos de divergência, o qual, como propriamente indica, está amparado em decisão em sentido oposto.
- 1.6. Cita, ainda, obscuridade referente aos fundamentos utilizados para desprover o recurso voluntário, pois restou dúvida sob qual opção a instância administrativa teria, a título de faculdade, para deixar de expurgar “eventuais equívocos cometidos pela fiscalização para que o lançamento apresente o crédito tributário líquido e certo”.
- 1.7. Houve omissão quanto à inexistência de repercussão econômica capaz de gerar prejuízo ao erário.

2 – Em relação à segunda acusação:

- 2.1. tem-se completa omissão acerca do direito ao creditamento na aquisição das mercadorias que a fiscalização e o julgador classificaram como não incorporáveis ao processo produtivo da empresa.
- 2.2. a par dessa omissão, pesa aqui considerar que o acórdão recorrido estaria considerando que as mercadorias adquiridas, cujo DIFAL não foi pago ou foi pago a menor, seriam e verdade produtos intermediários, segundo a apropriada definição desse termo para fins tributários.

Diante de todo o exposto, o embargante requer sejam conhecidos e providos os presentes embargos de declaração, inclusive com efeitos infringentes, para que sejam sanadas as omissões e contradições delineadas, reformando o acórdão embargado, fazendo com que seja reconhecida a improcedência da autuação.

Em sequência, os autos foram distribuídos a esta relatoria, para apreciação e julgamento.



Eis o relatório.

VOTO

Em análise, o recurso de embargos declaratórios apresentado pela contribuinte, contra decisão prolatada por meio do Acórdão nº 169/2024.

O presente recurso está previsto no artigo 75, V, do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais, *in verbis*:

Art. 75. Perante o Conselho de Recursos Fiscais serão submetidos os seguintes recursos:

(...)

V - de Embargos de Declaração;

Nos termos do que dispõe o artigo 86 do mesmo diploma legal, os embargos de declaração têm, por objetivo, corrigir defeitos da decisão proferida quanto à ocorrência de omissão, contradição e obscuridade. Senão vejamos:

Art. 86. O Recurso de Embargos de Declaração será oposto pelo contribuinte, pelo autor do feito ou pela Fazenda Pública, em petição dirigida ao relator, quando houver omissão, obscuridade ou contradição na decisão proferida.

O Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais, em seu artigo 87, estabelece o prazo de 5 (cinco) dias para oposição do referido recurso:

Art. 87. Os Embargos de Declaração deverão ser opostos no prazo de 5 (cinco) dias contados da data da ciência ao contribuinte.

Na verificação dos prazos processuais, denota-se que o presente recurso de embargos de declaração apresenta-se tempestivo, uma vez que fora interposto dentro do prazo regimental de 5 (cinco) dias, em conformidade com o que dispõe o artigo 19 da Lei nº 10.094/13:

Art. 19. Os prazos processuais serão contínuos, excluindo-se na contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

§ 1º Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal, na repartição fiscal em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

§ 2º Considera-se expediente normal aquele determinado pelo Poder Executivo para o funcionamento ordinário das repartições estaduais, desde que flua todo o tempo, sem interrupção ou suspensão.



Considerando que a ciência do acórdão ocorreu em 03 de junho de 2024 (segunda-feira), a contagem do prazo para apresentação dos embargos se iniciou em 04 de junho de 2024, sendo o termo final em 08 de junho de 2024 (sábado).

Tendo em vista que os embargos foram protocolados em 10 de junho de 2024 (primeiro dia útil subsequente), caracterizada está a sua tempestividade.

Em descontentamento com a decisão proferida pela Primeira Câmara de Julgamento, a embargante vem aos autos apontando supostos equívocos (omissão e obscuridade) no Acórdão nº 169/2024 que justificariam a reforma da referida decisão por meio de embargos de declaração.

Sobre a primeira acusação, a decisão colegiada registrou a existência de súmula administrativa, que impõe ao contribuinte o ônus da prova negativa da aquisição, motivo pelo qual não restou configurada omissão quanto ao argumento de que caberia à fiscalização a análise da escrita contábil para constatação da infração, ou seja, em sendo constatada a omissão quanto à escrituração da nota fiscal de entrada, resta configurada a infração catalogada na Lei do ICMS e no RICMS/PB.

E tal infração é calcada no “procedimento que consiste em levantar as aquisições de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios”, estando, portanto, caracterizado o prejuízo ao erário.

Após estabelecida a premissa quanto ao ônus da prova, o Conselho afirmou que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a escrituração contábil relativos aos seus argumentos, pois foram anexados aos autos apenas comprovantes bancários, que, como afirmado no Acórdão, não se confundem com registros contábeis; em outras palavras, caberia ao contribuinte apresentar a prova de que “os pagamentos realizados via débito em conta corrente bancária são conciliados contabilmente”.

Não restou configurada omissão quanto ao argumento relativo ao §2º do art. 147 do CTN, pois tal dispositivo normativo trata da possibilidade de retificação de erros **contidos** na declaração, situação diversa da constatada pela fiscalização, que trata de omissão de declaração. Assim, inexistindo elemento na declaração passível de retificação, foi adotada a razão de decidir de precedente judicial na qual o STJ abordou a desnecessidade da fiscalização de proceder ao encontro de contas, ou seja, foi apresentada tese segundo a qual é inviável “condicionar a lavratura de auto de infração à prévia verificação da existência e da validade do volume de créditos contidos na escrituração fiscal”.

Tal entendimento foi manifestado pela Assessoria Jurídica da casa, em Parecer anexado às fls. 112 a 127, no qual houve a seguinte manifestação:



Desde já, faz-se necessários esclarecer que o Contribuinte defende que a exigência é indevida em função do crédito gerado pelas próprias entradas.

Entretanto, o abatimento é procedimento a ser realizado pelo contribuinte no âmbito de sua atuação, ou seja, cabe ao interessado informar e proceder com o aproveitamento do crédito no tempo oportuno, e não impor ao Fisco o dever de realizar levantamento de créditos passíveis de compensação quando houver a identificação direta de uma infração.

Caso o contribuinte deixe de utilizar um possível crédito talvez existente, o mesmo deu causa, de modo que deve proceder propriamente para se beneficiar, o que não se confunde com o procedimento próprio de constatação da infração do crédito devido.

Além de inexistir previsão com tal obrigação imposta à fiscalização, incensurável colacionar a jurisprudência pacífica no sentido que o Fisco não é obrigado a verificar se o contribuinte possui crédito de ICMS em sua escrituração fiscal antes da lavratura do auto de infração por falta de recolhimento do imposto:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO POR INICIATIVA DO FISCAL. OBRIGATORIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. Inexiste ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

2. **A utilização de crédito de ICMS para fins de compensação com o tributo devido é faculdade a ser exercida oportunamente pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, não sendo possível impor ao fisco que proceda a esse encontro de contas quando do lançamento de ofício. Inteligência dos arts. 20, 23 e parágrafo único, e 24 da LC n. 87/1996.**

3. Se o contribuinte não utilizar determinado crédito escriturado em certo período de apuração, ainda que possa aproveitá-lo extemporaneamente para períodos posteriores (desde que observado o prazo decadencial), não o poderá mais fazê-lo retroativamente, visto que a existência e a validade desse crédito não foram submetidas oportunamente ao juízo de homologação do fisco.

4. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial.

...

VOTO

...

Agora, merece destaque o parágrafo único do art. 23, que dispõe sobre o direito potestativo do contribuinte de poder



utilizar o crédito regularmente escriturado dentro do prazo decadencial de cinco anos contados da emissão do respectivo documento fiscal.

Finalmente, o art. 24 disciplina como os débitos de ICMS podem ser liquidados pelo contribuinte, mediante pagamento e/ou compensação com os créditos escriturados até então existentes.

Do que se observa, o conteúdo normativo dos artigos de lei acima identificados, todos relacionados com o direito de crédito decorrente do princípio da não cumulatividade do imposto, guardam pertinência com o lançamento sujeito à homologação da quitação antecipada do tributo, mediante pagamento ou compensação, informada pelo contribuinte (art. 150 do CTN).

Isso porque, repita-se, a lei complementar é clara ao disciplinar que o crédito de ICMS é um direito subjetivo do contribuinte, exercitável mediante preenchimento de algumas condições, e que a efetiva utilização dos créditos para fins de compensação decorre de liberalidade de seu titular (direito potestativo), fixando prazo decadencial para esse aproveitamento.

Frise-se que essa sistemática guarda lógica com a lei civil, a qual estabelece a compensação como uma das formas de extinção das obrigações (art. 368 e seguintes do Código Civil), competindo, portanto, ao devedor a iniciativa de promover o encontro de contas.

Assim, em relação ao montante de créditos regularmente escriturados, cabe somente ao contribuinte escolher o momento e quais deles serão efetivamente aproveitados para a compensação de débitos de determinado período de apuração, estando toda essa atividade de apuração e liquidação sujeita à fiscalização no prazo de homologação.

...

Lembro que, segundo o art. 20 da LINDB, "não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão".

Faço essa ponderação porque toda ação fiscal deve ter um objeto determinado, com o qual estará vinculada no correspondente processo administrativo. E são muitas hipóteses de lançamento de ofício de ICMS.

Entre elas cito, por exemplo, os lançamentos realizados nos postos de fronteira interestaduais e nas barreiras fiscais voltadas à fiscalização no trânsito de mercadorias. É lógico que condicionar a lavratura do auto de infração à prévia verificação da existência e da validade do volume de créditos contidos na escrituração fiscal localizada na sede da contribuinte inviabilizará a fiscalização tributária.

...

Isso porque o rotineiro juízo de homologação está adstrito à validade das declarações e dos documentos apresentados pelo contribuinte quando da ocorrência do fato gerador.

Se, cada vez que o fisco não homologar a apuração e o pagamento do imposto, for necessária a investigação de toda a



documentação fiscal relacionada com os créditos do contribuinte, o objeto da fiscalização será aumentado em muitas vezes, inviabilizando, na prática, o exercício do mister da administração tributária.

Essa situação fica bem clara no caso dos autos, em que o acolhimento da pretensão da recorrente pressupõe como razoável exigir que o fisco paulista procedesse à fiscalização de todas as operações nos cinco anos anteriores ao período de apuração que teriam ensejado o alegado saldo credor superior a R\$ 20 milhões!

Ante o exposto, CONHEÇO do agravo para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

(AREsp n. 1.821.549/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 22/8/2023, DJe de 29/8/2023)”

Deve-se observar que o julgado acima transcrito é recente e bem destaca o dever do contribuinte proceder com o levantamento dos créditos na hipótese, o que fundamentou também nos arts. 20, 23 e 24 da Lei Complementar 87/96:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

...

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

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

...

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.”



É cediço que o creditamento decorrente do regime da não-cumulatividade de créditos escriturais por ventura existentes deve observar o formato disciplinado na legislação, o que não abrange a realização do procedimento ofício em função de uma autuação por ato devidamente delimitado.

Com efeito, a identificação da infração é direta e independe de possíveis créditos restituíveis ou passíveis de creditamento, de modo que o presente não serve como procedimento de compensação de possíveis créditos do contribuinte.

Vale registrar que o contribuinte, ao citar o §2º do art. 147 do CTN, buscou impor à fiscalização o dever de retificação de declaração para, justamente, demonstrar o encontro de contas, para, nesse sentido, debater sobre a “redução ou em inexistência de crédito tributário a ser lançado de ofício em decorrência da revisão daquelas declarações”.

Ademais, não há qualquer impedimento de utilização das razões de decidir de jurisprudência do STJ que não tenha transitado em julgado e, com a devida vênia ao argumento da recorrente, diante de tais fundamentos, não se constata qualquer omissão ou contradição no julgado.

No que se refere à suposta obscuridade referente aos fundamentos utilizados para desprover o recurso voluntário, em especial, acerca da “dúvida sob qual opção a instância administrativa teria, a título de faculdade, para deixar de expurgar eventuais equívocos cometidos pela fiscalização”, cabe, registrar que o particípio do verbo facultar significa, entre outras hipóteses, o mesmo que permitir, atribuir, ou seja, a possibilidade que algo aconteça, em outras palavras, não se registrou uma possibilidade, mas uma autorização.

No que se refere à segunda acusação, o Acórdão iniciou a abordagem registrando que *deve ser afastado, pelos motivos já expostos, o argumento que sustenta que o direito ao crédito nas operações anula a repercussão financeira e tributária, por meio da compensação do imposto devido*, inexistindo, portanto, omissão quanto à “possibilidade de creditamento na aquisição das mercadorias que a fiscalização e o julgador classificaram como não incorporáveis ao processo produtivo da empresa”.

Quanto à aplicação da jurisprudência do STJ (EREsp 1775781/SP), tal argumento não foi apresentado no Recurso Voluntário, sendo, portanto, impossível existir qualquer omissão no Acórdão em relação a este tópico.

De todo modo, o Tribunal Pleno do CRF já decidiu que sobre a questão jurídica, deve prevalecer a tese fixada pelo STF, no tema 633, conforme pode ser constatado por meio da seguinte passagem do Acórdão 214/2024:



Em recentíssima decisão do STF (RE 704.815/SC, em repercussão geral - Tema 633), os membros da Suprema Corte (i) por unanimidade, reafirmaram a regra geral de que a não-cumulatividade do ICMS segue o regime do crédito físico, pelo qual somente os bens que integram fisicamente o produto industrializado dão ensejo ao creditamento, e não o do crédito financeiro, segundo o qual qualquer insumo utilizado na produção poderia ser imediatamente creditado e (ii) por maioria, decidiram que, nem mesmo na cadeia de exportação, cabe aproveitamento de créditos de mercadorias que não se incorporam ao produto industrializado.

Ao discorrer sobre o tema, o ministro Gilmar Mendes, em seu voto-vista, assim se pronunciou:

“Quanto às formas de creditamento do ICMS, há confortável consenso doutrinário e jurisprudencial, conforme se demonstrará mais adiante, no sentido de que a CF/88 adotou a técnica do crédito físico, e não a do crédito financeiro. De acordo com o último, todo e qualquer bem ou insumo utilizado na elaboração da mercadoria, ainda que consumido durante o processo produtivo, daria direito à crédito de ICMS. Por sua vez, pela técnica do crédito físico, apenas aqueles bens que se integrem fisicamente à mercadoria dão ensejo ao creditamento, eis que apenas eles se submetem à dupla incidência tributária (tanto na entrada quanto na saída da mercadoria).”

Destarte, não havendo como se atribuir aos produtos indicados no recurso voluntário a condição defendida pela recorrente (produtos intermediários ou materiais de embalagem), reputo legítima a cobrança realizada pela auditoria.

Percebe-se que os argumentos recursais apresentados nos embargos foram abordados de forma plena durante o julgamento do recurso voluntário, fato que demonstra mero inconformismo com as conclusões do *decisum*.

Por tais razões,

VOTO pelo recebimento do recurso de embargos de declaração, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter, em sua integralidade, a decisão proferida por esta Egrégia Corte Fiscal, por meio do Acórdão nº 169/2024, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000091/2022-34, lavrado em 21 de janeiro de 2022, em desfavor da empresa VALERIANO VALENTE DE OLIVEIRA & CIA LTDA, inscrição estadual nº 16.030.375-3.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento. Sessão realizada por meio de videoconferência, em 22 de janeiro de 2025.

LEONARDO DO EGITO PESSOA
Conselheiro Suplente Relator