

**TJDFT**Poder Judiciário da União  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS  
TERRITÓRIOS

**Órgão** 2ª Turma Cível

**Processo N.** APELAÇÃO CÍVEL 0706125-53.2019.8.07.0018

**APELANTE(S)** VIDA PRODUTOS AGROPECUARIOS E VETERINARIOS LTDA

**APELADO(S)** DISTRITO FEDERAL

**Relator** Desembargador SANDOVAL OLIVEIRA

**Acórdão N°** 1238373

## EMENTA

**APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DE ICMS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REGULARIZAÇÃO DA MALHA FISCAL. ESCRITURAÇÃO EXTEMPORÂNEA. CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. NÃO VIOLAÇÃO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. NÃO DEMONSTRADO. SENTENÇA MANTIDA.**

1. Trata-se de apelação interposta em face da sentença que denegou a segurança, a qual visa garantir suposto direito líquido e certo da impetrante de ver autorizada a compensação dos seus créditos de operações do ICMS, haja vista a previsão constitucional da não cumulatividade do tributo.
2. Conquanto reconhecida a sistemática da não cumulatividade incidente sobre o ICMS, o referido princípio foi regulado pelo artigo 19 da Lei Complementar 87/1996, que condiciona a compensação de créditos do mencionado imposto à idoneidade dos documentos e à regular escrituração fiscal, nos prazos e condições estabelecidos pela legislação
3. A Lei Distrital n.º 1.254/1996 e o Decreto n.º 18.955/97 ratificam a possibilidade de compensação como procedimento inerente à sistemática da não cumulatividade, estabelecendo a escrituração como forma de garantia ao creditamento. Assim, a escrituração dos registros de entrada e saída, na forma e nos prazos legalmente previstos, constitui mais do que mera obrigação acessória; representa instrumento essencial não apenas à apuração do tributo devido, mas também procedimento imprescindível à compensação dos créditos porventura existentes.
4. Ainda que o ordenamento preveja ao contribuinte a possibilidade de aproveitamento de créditos não escriturados (Art. 54, Decreto n.º 18.955/97), mediante observância de prazo para retificação, eventuais créditos de ICMS apurados na regularizada da malha fiscal somente poderiam ser compensados com operações posteriores à comunicação realizada ao Fisco.
5. Recurso conhecido e desprovido.

## **ACÓRDÃO**

Acordam os Senhores Desembargadores do(a) 2ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, SANDOVAL OLIVEIRA - Relator, SANDRA REVES - 1º Vogal e JOAO EGMONT - 2º Vogal, sob a Presidência do Senhor Desembargador JOAO EGMONT, em proferir a seguinte decisão: CONHECIDO. IMPROVIDO. UNÂNIME., de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas.

Brasília (DF), 18 de Março de 2020

**Desembargador SANDOVAL OLIVEIRA**  
Relator

## **RELATÓRIO**

Trata-se de apelação interposta por VIDA PRODUTOS AGROPECUÁRIOS E VETERINÁRIOS LTDA em face da sentença da 4ª Vara da Fazenda Pública que, em Mandado de Segurança impetrado pela recorrente em face do DISTRITO FEDERAL, objetivando seja garantido seu direito à compensação de crédito fiscal oriundo de operações de ICMS na regularização de divergências com a malha fiscal, denegou a segurança.

Em suas razões (ID 12574446), aduz estar sendo impedido de exercer seu direito à compensação de créditos tributários adquiridos na cadeia de recolhimento do ICMS por ato omissivo da autoridade apelada, que detém a responsabilidade de regularização e fiscalização das obrigações tributárias.

Argumenta que a restrição ocorre no momento em que tenta realizar a compensação do crédito no sistema da Secretaria da Fazenda do DF para regularização das divergências da malha fiscal, porquanto não é disponibilizada a opção de compensação.

Sustenta tratar-se de ato omissivo da autoridade deixar de disponibilizar a opção de compensação, do qual resulta ato comissivo de cobrança ilegal de créditos passíveis de serem compensados.

Ressalta que o crédito do ICMS advém justamente do direito de abater das respectivas saídas o imposto pago na aquisição de produtos, mercadorias e serviços.

Alega que, por ser fato omissivo da autoridade coatora, caracteriza o instituto da prova “diabólica”, diante da impossibilidade de se produzir provas de fato negativo.

Com tais argumentos, busca o conhecimento e provimento do apelo para concessão da segurança.

Recolhimento do preparo comprovado sob ID 12574447.

Contrarrazões sob ID 12574449.

O pedido de antecipação de tutela foi indeferido (ID 12914879).

É o relatório.

## VOTOS

### O Senhor Desembargador SANDOVAL OLIVEIRA - Relator

Consigne-se a tempestividade do recurso, tendo em vista que a recorrente registrou ciência da sentença em 03/10/2019 e o apelo foi protocolado em 24/10/2019. O preparo encontra-se regular, conforme guia de ID 12574447.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

### I. Síntese da demanda

Cuida-se de Mandado de Segurança mediante o qual a impetrante pretende seja garantido suposto direito líquido e certo de ver autorizada a compensação dos seus créditos de operações do ICMS, haja vista a previsão constitucional da não cumulatividade do tributo.

Em síntese, para fundamentar sua pretensão, a impetrante defende que apesar de a Instrução Normativa 13/2006 não fazer referência específica à compensação, o contribuinte tem seu direito tolhido, pois não lhe é oportunizado compensar o crédito do ICMS no procedimento de regularização das divergências constatadas na malha fiscal.

Em contraponto, a Fazenda Pública assevera haver irregularidade na escrituração dos livros fiscais da impetrante, bem como a impossibilidade de aproveitamento dos créditos, pois está condicionada à idoneidade da documentação fiscal respectiva e à sua escrituração.

### II. Mérito recursal

A controvérsia diz respeito tão somente em verificar a existência de direito líquido e certo do contribuinte de ver autorizada a compensação de crédito fiscal oriundo de operações de ICMS na regularização de divergências com a malha fiscal.

Consoante mencionado, em relação ao aludido imposto, a Constituição Federal de fato estabelece a não-cumulatividade como princípio impositivo (CF artigo 155, § 2º).

De origem francesa (*taxe sur la valeur ajoutée*), o princípio da não-cumulatividade guarda estreita relação com os princípios da igualdade e da proibição do efeito confiscatório. Preordena-se a

concretizar a uniformidade da distribuição da carga tributária sobre as etapas da cadeia de circulação e de industrialização de produtos ou mercadorias, evitando que múltiplas incidências ocasionem o desvirtuamento dos preços.

Em verdade, como bem preceitua Paulo de Barros Carvalho, o referido princípio traduz nítido limite objetivo, pois impõe técnica segundo a qual o valor do tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 220).

No que tange ao procedimento de arrecadação da maior parte dos tributos, o legislador optou por incluir no sistema tributário a possibilidade de os Estados-Membros cobrarem o Diferencial de Alíquota do ICMS, para os casos de comércio interestadual, conforme se verifica no artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal. Confira-se:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;*

*VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:*

*a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;*

*b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (grifos acrescidos)*

Ocorre que, no exercício da competência concorrente da União, o referido princípio foi regulado pelo artigo 19 da Lei Complementar 87/1996, que estabelece as normas gerais sobre o ICMS, e que condiciona a compensação de crédito do imposto à idoneidade dos documentos e à regular escrituração fiscal, nos prazos e condições estabelecidos pela legislação, *in verbis*:

*“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.”*

Por sua vez, o Distrito Federal, no exercício da sua competência concorrente, editou a Lei 1.254/96, que rege o ICMS no âmbito de seu território e, ainda, o Decreto 18.955/97, que regulamenta a

aplicação da norma distrital mencionada.

Extrai-se da Lei 1.254/96 que, para o aproveitamento do crédito de ICMS relativo às operações de entrada, devem ser observados alguns requisitos.

Vejamos:

*“Art. 31. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, com o montante cobrado nas anteriores, pelo Distrito Federal ou por outra unidade federada.*

(...)

*Art. 32. 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, real ou simbólica, de bem ou mercadoria no estabelecimento, inclusive se destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente, ou o recebimento de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

***Art. 33. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto declarado pelo contribuinte, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido bens ou mercadorias ou para o qual tenham sido prestados serviços, se condiciona à idoneidade da documentação fiscal respectiva e, nos termos do regulamento, à sua escrituração.***

O Decreto distrital 18.955/97 complementa a norma acima mencionada, enumerando os livros obrigatórios, dentre eles os de registro de entradas, de saídas e de apuração do ICMS, que deverão ser escriturados e mantidos à disposição do fisco pelo prazo estabelecido no regulamento.

***Art. 54. Salvo expressa disposição em contrário, a escrituração de crédito será efetuada pelo seu valor nominal e no período em que se verificar a entrada, real ou simbólica, de bem ou mercadoria no estabelecimento, inclusive se destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente, ou o recebimento de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.***

***Art. 77. São obrigações acessórias do contribuinte, responsável ou transportador:***

(...)

***VI - escriturar, na forma deste Regulamento, os livros exigidos na legislação do imposto;***

***VI – efetuar a escrituração fiscal, a qual conterà o resumo das operações ou das prestações do período e observará a denominação, a periodicidade, o meio de apresentação e o prazo de entrega previstos no regulamento; (NR)***

***VII - manter os livros fiscais devidamente registrados ou autenticados pela repartição fazendária de seu domicílio;***

***VIII - exhibir ou entregar ao Fisco, quando exigido, os livros e documentos fiscais e outros elementos auxiliares relacionados com sua condição de contribuinte;***

**VIII – exibir ou entregar ao Fisco, quando exigidos, livros, arquivos digitais validados relativos ao livro fiscal eletrônico, documentos fiscais e outros elementos auxiliares relacionados com sua condição de contribuinte**

“Art. 172. O livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destina-se escrituração da entrada, a qualquer título, de mercadoria no estabelecimento ou de serviço a este prestado (*Lei nº 1.254*, de 8 de novembro de 1996, art. 51, Convênio SINIEF s/nº, de 15.12.70, art. 70, alterado pelos Ajustes SINIEF 7/71, 1/80, 1/82, e 16/89 e Convênio SINIEF 6/89, art. 87).

Art. 174. O livro Registro de Saídas, modelo 2 ou 2-A, destina-se à escrituração da saída de mercadoria, a qualquer título, do estabelecimento, ou do serviço prestado (*Lei nº 1.254*, de 8 de novembro de 1996, art. 51, Convênio SINIEF s/nº, de 15.12.70, art. 71, e Convênio SINIEF 6/89, art. 87).

Art. 181. O livro Registro de Apuração do ICMS, modelo 9, destina-se à escrituração periódica do total dos valores contábeis e fiscais relativos ao imposto, às operações de entrada e de saída e às prestações recebidas e realizadas, extraído dos livros próprios e agrupado segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações (*Lei nº 1.254*, de 8 de novembro de 1996, art. 51, Convênio SINIEF s/nº, de 15.12.70, art. 78).

O Decreto 18.955/97 regulamenta, ainda, a forma de aproveitamento dos créditos tributários, disciplinando que o contribuinte deve observar determinados requisitos, e impondo restrições quando descumpridas as obrigações acessórias estabelecidas. Vejamos:

“Art. 54. Salvo expressa disposição em contrário, a escrituração de crédito será efetuada pelo seu valor nominal e no período em que se verificar a entrada, real ou simbólica, de bem ou mercadoria no estabelecimento, inclusive se destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente, ou o recebimento de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

**§ 5º O aproveitamento do crédito condiciona-se, sem prejuízo do disposto no inciso II do caput do art. 52, à comunicação do fato à repartição fiscal da circunscrição em que se localizar o estabelecimento quando:**

**I - o documento fiscal for escriturado com atraso;**

**II - o crédito fiscal não tenha sido apropriado quando da escrituração do documento fiscal.**

**§ 6º O aproveitamento do crédito de que trata o parágrafo anterior não poderá ser efetuado em períodos de apuração anteriores ao da sua comunicação.**

(...)

Nesse descortino, ainda que o ICMS seja notadamente um tributo de natureza não-cumulativa, o direito à compensação dos créditos referentes à entrada de mercadorias está expressamente condicionado à observância das normas tributárias de regência.

No caso em tela, a impetrante não comprovou, nem mesmo alegou, a regularidade da escrituração dos livros fiscais do período que alega haver embaraço à compensação do tributo, ao contrário, confessa existir procedimento de regularização de divergências constatadas na malha fiscal.

Desse modo, eventual aproveitamento dos créditos relativos ao período pretendido não pode ser feito da forma como pretende a contribuinte, ou seja, que o fisco seja compelido a autorizar a compensação dos créditos com base apenas no princípio da não cumulatividade, pois conforme já explanado, a compensação está condicionada ao cumprimento de obrigação acessória – tempestiva e regular escrituração e envio dos livros fiscais, o que não foi demonstrado no caso em apreso.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes julgados:

*APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL. ICMS. SAÍDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. NECESSIDADE DA ESCRITURAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL PARA COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA. ARTIGO 23, DA LC 87/96. HONORÁRIOS. REDUÇÃO. REFORMA PARCIAL DA SENTENÇA.*

(...)

*O condicionamento do direito de crédito previsto no artigo 23, da LC 87/96, à escrituração da documentação fiscal nos prazos e condições estabelecidos em lei, não fere o princípio constitucional da não cumulatividade.*

(...)

*(TJ-MG - AC: 10024120957071001 MG, Relator: Armando Freire, Data de Julgamento: 17/09/2013, Câmaras Cíveis / 1ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 25/09/2013)*

*TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - DEVOLUÇÃO/TROCA DE MERCADORIAS - ART. 76 DO RICMS/02 - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - INOBSERVÂNCIA - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR.*

*- Tendo ocorrido descumprimento das obrigações acessórias, resta afastado o direito ao creditamento pretendido, haja vista o óbice decorrente da ausência de mecanismo confiável que possa atestar a existência das transações de devolução/troca de mercadorias.*

*- Sendo indevida a apropriação do crédito, via de consequência, resta evidenciado o recolhimento a menor do tributo de ICMS.*

*(TJ-MG - AC: 10024081925745002 MG, Relator: Ana Paula Caixeta, Data de Julgamento: 16/01/2014, Câmaras Cíveis / 4ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 22/01/2014)*

*TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. LANÇAMENTO. ICMS. SONEGAÇÃO. OMISSÃO DE ENTRADA. NOTAS FISCAIS. CRÉDITO ESCRITURAL DE ICMS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO.*

*No lançamento de crédito de ICMS decorrente da omissão de escrituração de operações à vista de notas fiscais, não cabe ao Fisco abater o valor dos créditos escriturais destacados na determinação do tributo devido. Isto porque o aproveitamento de créditos escriturais de ICMS depende de ato do contribuinte. O crédito escritural do ICMS deve ser contabilizado no período de apuração do tributo, não se constituindo em um crédito do contribuinte. Por isso, não pode ser abatido do valor do tributo constituído em lançamento, estando seu aproveitamento sujeito à observância das normas tributárias.*

*Recurso desprovido.*

*(Apelação Cível Nº 70011935327, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 11/08/2005)*

*APELAÇÃO CÍVEL Decisão sujeita ao duplo grau de jurisdição Exegese do artigo 475, § 2º, do Código de Processo Civil - Infração tributária Escrituração fiscal errônea que não dá direito ao aproveitamento de crédito do ICMS - A ausência de má-fé ou de prejuízo ao Erário não tem o condão de afastar as punições previstas em leis ou regulamentos Modificação da sentença. Reexame necessário e recurso voluntário providos.*

*(TJ-SP - APL: 00193911020108260577 SP 0019391-10.2010.8.26.0577, Relator: Osvaldo de Oliveira, Data de Julgamento: 20/02/2013, 12ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 25/02/2013)*

*Mandado de Segurança. Pretensão de escrituração e aproveitamento de créditos de ICMS relativos às mercadorias por ela adquiridas com incidência do imposto e destinadas ao uso e consumo de seus estabelecimentos produtivos. Necessidade de observância do limite temporal estabelecido pelo artigo 33 da Lei Complementar nº 87/96 - Inexistência de ofensa ao princípio da não-cumulatividade - Emenda Constitucional nº 42/2003 que não altera este entendimento. Recurso não provido.*

*(TJ-SP - APL: 254616320108260053 SP 0025461-63.2010.8.26.0053, Relator: Aliende Ribeiro, Data de Julgamento: 27/11/2012, 1ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 01/12/2012)*

Destarte, eventuais créditos de ICMS apurados no intervalo reclamado somente poderão ser compensados em períodos de apuração posteriores à comunicação realizada à repartição fiscal que, no caso da apelante, se dará mediante a regularização das inconsistências da malha fiscal.

Note-se que, do descumprimento da obrigação relativa à escrituração e envio dos livros fiscais eletrônicos (art. 47, VI, da Lei 1.254/96 c/c o artigo 1º do Decreto 26.529/2006) decorre restrições quanto ao aproveitamento dos créditos de imposto do período, conforme disposto no artigo 54, § 5º, I e § 6º, do Decreto 18.955/97.

Assim, não demonstrado do direito líquido e certo a compensação créditos de ICMS relativos à entrada de mercadorias, relativos à regularização da malha fiscal, a manutenção da sentença que denegou a segurança é medida que se impõe.

### **III. DISPOSITIVO**

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

É o voto.

**A Senhora Desembargadora SANDRA REVES - 1º Vogal**

Com o relator

**O Senhor Desembargador JOAO EGMONT - 2º Vogal**

Com o relator

## **DECISÃO**

CONHECIDO. IMPROVIDO. UNÂNIME.