

ACUSAÇÃO DE CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS SEM UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO

André Felix Ricotta de Oliveira

Doutor, Mestre e Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); *Master of Business Administration* (MBA) em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas – FGV-RJ; Ex-Juiz Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo; Coordenador do IBET de SJC; Coordenador do Curso Tributação sobre o Consumo do IBET; Coordenador da ESA da OAB/SP, subseção Pinheiros; Presidente da Comissão de Direito Tributário e Constitucional da OAB/SP, subseção Pinheiros; Professor de diversos cursos de Pós-graduação; Advogado.

1. Introdução

As Secretarias das Fazendas Públicas dos Estados ao fiscalizarem os contribuintes e perceberem que estes simplesmente escrituram notas fiscais de entradas de mercadorias ou prestações de serviços sujeitos ao ICMS que entendem que não poderiam ser escrituradas no livro de apuração, autuam os contribuintes por crédito indevido do imposto, independentemente se o contribuinte utilizou ou não o crédito do imposto para abater do seu débito de ICMS.

Se o contribuinte não utilizou o crédito de ICMS para abater de seu débito não trouxe prejuízo ao Erário Público. Ocorreu apenas mera escrituração indevida de documentos fiscais. Porém as Secretarias de Fazenda dos Estados autuam por crédito indevido por entenderem que não existe previsão legal para glosa dos créditos nessa situação. Assim, consideram que, o contribuinte, que autuando o crédito indevido exigindo o valor correspondente, pode o contribuinte mantê-lo e sua escrita fiscal; o Fisco “esquenta” o crédito de ICMS através do recebimento dos valores exigidos na autuação e o contribuinte pode utilizá-lo no futuro.

Desse modo, a natureza jurídica da autuação por crédito indevido de ICMS, seria de manter algo que não vale nada na escrita fiscal do contribuinte, esquentar esse crédito ilegal, (ilegal pode ser por questões meramente formais), com o pagamento dos valores escritos na contabilidade, mais multas aos cofres públicos, e em troca o contribuinte pode utilizar somente os valores correspondentes ao crédito indevido para compensar com seus débitos de ICMS.

Causa-me estranheza autuar contribuinte por se creditar indevidamente, sendo que este apenas apurou o crédito em sua escrita fiscal, não se creditou efetivamente ou no sentido semântico da palavra, na sistemática crédito e débito, conforme determina o princípio da não-cumulatividade do ICMS previsto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição Federal.

Portanto, exigir valores de créditos considerados indevidos que não foram utilizados pelo Contribuinte, que não trouxeram prejuízo algum ao erário público, aparenta ser ilegal e imoral. Desrespeitando os princípios e normas que regem a tributação.

Passamos a explicar melhor:

2. Quando ocorre o efetivo creditamento do crédito do ICMS

O princípio da não-cumulatividade previsto na Constituição Federal como vetor influente no subsistema do ICMS, ao estabelecer a compensação, através do crédito e débito, possibilita ao contribuinte o direito subjetivo de pagar o ICMS apenas sobre a diferença entre seus créditos e débitos, ou somente com seus créditos do imposto, caso estes sejam maiores que os débitos.

Conforme já estabelecido, a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS, estabelece o método de apuração do imposto a pagar, (o débito), em determinado período de apuração, (geralmente mensal), concedendo ao contribuinte o direito de compensar o crédito advindo da entrada de mercadorias e serviços com o débito, sendo oponível ao fisco, quando apresentada esta sistemática pelo contribuinte nos termos da lei, quais seja, através dos devidos registros contábeis, lançamento em GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS e o recolhimento da diferença apurada no prazo correspondente.

O princípio da não-cumulatividade somente opera e influencia o subsistema do ICMS, no momento em que o contribuinte tem o direito subjetivo de lançar o crédito em sua escrita fiscal e o opor contra o Estado, surgindo uma nova relação jurídica em que o contribuinte passa a ser o sujeito ativo que tem o direito subjetivo de abater do imposto devido, o montante do ICMS que incidiu na aquisição de mercadorias e serviços tributáveis pelo imposto e, de outro lado, o Estado passa a ser o sujeito passivo, que tem o dever de acatar o abatimento, e este momento ocorre na apuração do tributo.

O creditamento do ICMS previsto na regra-matriz do direito ao crédito do imposto é uma faculdade do contribuinte e que somente é realizada no momento de apuração e extinção do

imposto, e quando contribuinte exerce este direito constitucional para ser obrigatório ao Estado observar os créditos opostos para pagamento do tributo.

Importante ressaltar que existem três momentos distintos na sistemática do ICMS: o primeiro refere-se à incidência do imposto, quando ocorre operação mercantil ou prestação de serviço tributável pelo tributo em comento; o segundo momento refere-se ao surgimento do crédito de ICMS, que ocorre quando o contribuinte adquire mercadoria ou prestação de serviço, com a incidência do imposto, devidamente vertido em linguagem competente; e, por fim, o terceiro momento, é o direito ao crédito de ICMS da efetivação do encontro de contas entre crédito e débito do imposto, que ocorre no momento de apuração e extinção do imposto devido, sendo o pleno exercício do direito de crédito ou direito de creditamento.

Assim, no primeiro momento, temos a regra-matriz de incidência do ICMS, no segundo, a regra-matriz do crédito de ICMS e no terceiro, a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS.

Quando o contribuinte lança em sua escrita fiscal, créditos considerados indevidos, não comete nenhuma lesão ao erário, apenas realiza o consequente previsto na regra-matriz do crédito de ICMS. Ele não está obrigado a nada e nem o Estado. Ele apenas realizou a primeira etapa para exercer e realizar o creditamento.

Ora, “dado o fato do contribuinte ter adquirido mercadoria com a incidência do ICMS, deve ser lhe permitido o direito ao respectivo crédito”.

Em um momento posterior, ao da apuração do ICMS, o contribuinte tem a faculdade de opor os créditos contra o fisco ou não, por exemplo, nos casos que não tem imposto a pagar ou tenha saldo credor, o que significa que não necessariamente foram opostos os créditos considerados indevidos pelo fisco para compensar com os débitos.

O art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 dispõe claramente que o momento em que o contribuinte se credita, é quando incide a regra-matriz do direito ao crédito, ao dispor que, “para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado”.

Portanto, somente se pode falar que o contribuinte se creditou indevidamente quando opôs os créditos contra o Estado no momento de apuração do ICMS.

Nenhum prejuízo ao Fisco traz o contribuinte, que não utilizou seus créditos de ICMS, para compensar com os débitos do próprio imposto, pois efetivamente não se aproveitou dos

supostos créditos considerados indevidos para compensar com o ICMS devido na operação posterior.

Desse modo, não pode ser penalizado com as multas referentes a crédito indevido, que variam com a penalidade de exigência do imposto teoricamente abatido, mais multa equivalente a 10% (dez por cento), a 100% (cem por cento), do valor indicado no documento como o da operação ou prestação.

Ressalta-se que a legislação prevê o pagamento das multas, independente do pagamento do imposto, ou seja, exige-se o ICMS do contribuinte nas acusações de crédito indevido, pois se admite que o contribuinte utilizou o referido crédito para abater do débito no momento da apuração do ICMS, quando incide a regra-matriz do direito ao crédito do imposto.

Portanto, o simples fato de o contribuinte ter escriturado créditos considerados indevidos, não pode ser-lhe imputada nenhuma das multas previstas por crédito indevido de ICMS, pois ele apenas realizou o que está previsto na regra-matriz do crédito de ICMS, o verdadeiro creditamento indevido somente ocorre quando incide a regra-matriz do direito ao crédito de ICMS.

Ao contribuinte que não utilizou ou se beneficiou dos créditos considerados indevidos de ICMS, ressalta-se que não deixa de recolher imposto, e não traz nenhum prejuízo ao erário, o que torna totalmente desproporcional a exigência de imposto mais as multas em questão sobre eventual dano trazido, não sendo assim mais uma punição, e sim um desrespeito à propriedade e atividade econômica, que está sendo lesada indevidamente.

Apesar da legislação não dispor expressamente acerca da necessidade de verificação de falta de recolhimento do imposto como condição à autuação, a cobrança da importância creditada, somente tem sentido, e cabimento, nas situações em que se verifica, concretamente, prejuízo ao erário, ou seja, nas hipóteses em que o imposto, efetivamente, deixa de ser recolhido em razão do creditamento indevido.

Não se trata, assim, de ausência de previsão legal, mas sim da correta interpretação da norma tributária ao caso concreto, cumprindo lembrar que dentre as formas de interpretação existentes, a mais adequada ao ordenamento jurídico brasileiro é, como sabido, a interpretação sistemática, que se contrapõe à interpretação literal.

Nesta esteira, a argumentação lançada pela fiscalização no sentido de que a única forma de obrigar o contribuinte a “retirar” o valor indevidamente creditado em sua escrita fiscal seria o lançamento de ofício, apenas tem sentido nas situações em que, de fato, o creditamento

indevido importou em não recolhimento do imposto. Do contrário, estar-se-ia admitindo o enriquecimento ilícito por parte do Estado.

Desta feita, se no caso concreto não houve aproveitamento dos créditos de ICMS – situação que, obviamente o dispositivo em comento não precisaria contemplar, por se tratar de exceção à regra geral – o creditamento indevido não ensejou a falta de recolhimento do imposto, a exigência do “recolhimento da importância creditada”, perde sua utilidade, pois havendo saldo credor não há que se falar em recomposição de valores. que deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos. Isto porque, como detalhadamente exposto, nenhum valor deixou de ser recolhido, justamente em razão da existência de saldo credor do imposto.

Está desrespeitando o princípio da razoabilidade, considerar como creditamento indevido o simples fato de lançar em sua escrita fiscal créditos viciados, quando o contribuinte possui saldo credor suficiente para responder pelo ICMS devido no momento da apuração.

Neste sentido, o entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferido em 22.10. 2008, que assim decidiu:

"VOTO 9.090

Comarca: Quatá

Apelação Cível a° 784.670.513-00

Apelantes e reciprocamente apeladas: Açucareira Quatá S/A e Fazenda do Estado de São Paulo.

Ementa.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - Crédito tributário que foi constituído por AIIM em decorrência de creditamento indevido do imposto por parte da embargante, sendo exibido pela exequente o recolhimento da importância creditada e imposta multa equivalente a 100% do valor escriturado - Hipótese, todavia, em que se mostra injustificável a imposição de pagamento do valor constituído a título de obrigação principal - Escrituração questionada que se deu quando da impetração de mandado de segurança, voltado a legitimar a medida, ocorrendo o estorno dos valores creditados após o encerramento do procedimento administrativo instaurado - Estorno que teve efeito equivalente ao do pagamento, na medida em que o crédito, segundo emerge dos autos, foi apenas escriturado, mas nunca aproveitado, inexistindo prejuízo

ocasionado ao fisco estadual - Embargante que, durante o período em que esse crédito esteve escriturado, apresentou saldos credores de ICMS em valores superiores ao tal creditamento, não se verificando a qualquer tempo recolhimento a menor do tributo - Exigência de recolhimento do valor correspondente ao creditamento indevido que representa, nesse passo, tentativa de locupletamento ilícito – Penalização por eventual infração que deve se dar, tão só, pela imposição de multa pertinente na espécie - Possível, no entanto, a sua mitigação nas circunstâncias - Infração que foi praticada sem dolo, fraude ou simulação e não implicou falta de pagamento de imposto - Art. 92 da Lei Estadual nº 6.374/89, em vigor à época dos fatos, passível de aplicação por extensão - Embargos da devedora que, destarte, merecem parcial acolhida, com o redimensionamento das verbas da sucumbência - Apelo da embargante parcialmente provido – Recurso adesivo da Fazenda Estadual prejudicado."

Desta feita, o Tribunal de Justiça de São Paulo, afastou a acusação fiscal de crédito indevido de ICMS, tendo em vista que o contribuinte não realizou o creditamento e não houve recolhimento ao menor do imposto e não trouxe prejuízo ao erário.

Quando entendemos que a natureza da autuação fiscal de crédito indevido de ICMS é a de esquentar o crédito para o contribuinte, manter na sua escrita e utilizar, por sua vez o Tribunal de Justiça, entende-se que a exigência do recolhimento do valor correspondente ao creditamento indevido, representa ou, só pode ocorrer, quanto o contribuinte tentar se locupletar ilicitamente.

Ocorre que, em casos similares, a própria fiscalização do Estado de São Paulo adotou a conduta que bem aplica o entendimento ora exposto. Nos termos das autuações abaixo transcritas, a fiscalização exigiu o valor do crédito indevido, apenas na medida de sua efetiva utilização. Veja-se:

AIIM nº. 3.027.023, de 22/02/2005:

*"1. Creditou-se indevidamente do ICMS no montante de (...).
(...) 5. O imposto glosado no item 1, só foi exigido quando de sua efetiva utilização, conforme demonstrado no anexo III. (...)."*

AIIM nº. 3.040.054, de 16/08/2005:

“1. Creditou-se indevidamente do ICMS no montante de (...).

(...) 5. O imposto glosado no item 1, só foi exigido quando de sua efetiva utilização, conforme demonstrado no anexo III.

6. Os saldos credores constantes nos meses de abril de 2002 e maio de 2002, já foram compensados quando da lavratura do AIIM nº. 3.027.023-6 em 22/02/2005, conforme demonstrativo anexo. (...).”

O art. 37 da Constituição Federal, estabelece que a administração pública deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade moralidade e eficiência, e o art. 150, IV da Carta Política expressa o princípio do não-confisco, que visa proteger o contribuinte de exageros do estado na usurpação do patrimônio do cidadão e utilizar de pessoalidade e discricionariedade para constituir as relações jurídicas tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo.

A cobrança da importância creditada somente tem sentido, e cabimento, nas situações em que se verifica, concretamente, prejuízo ao erário, ou seja, nas hipóteses em que o imposto, efetivamente deixa de ser recolhido em razão do creditamento indevido.

Não se trata de ausência de previsão legal, mas sim da correta interpretação da norma tributária ao caso concreto, cumprindo lembrar que dentre as formas de interpretação existentes, a mais adequada ao ordenamento jurídico brasileiro é, como sabido, a interpretação sistemática, que se contrapõe à interpretação literal.

Nesta esteira, exigir o valor indevidamente creditado em sua escrita fiscal pelo lançamento de ofício, apenas tem sentido nas situações em que, de fato, o creditamento indevido importou em não recolhimento do imposto. Do contrário, estar-se-ia admitindo o enriquecimento ilícito por parte do Estado.

3. Da autorregularização

O Contribuinte quando escritura créditos de ICMS considerados indevidos pela fiscalização e não se credita dos mesmos, nos termos do princípio da não cumulatividade, não pagou imposto ao menor ou trouxe prejuízo ao erário, conseqüentemente o erro que cometeu é meramente escritural ou de dever instrumental.

Como não tem prejuízo ao erário ou valores devidos pelo Contribuinte, deve-se ser concedido o direito de autorregularizar e retificar sua escrita fiscal e excluir os créditos escriturados indevidamente.

Neste ponto, convém destacar que a oportunidade de autorregularização é previsto na LC Paulista 1.320/2018, que instituiu o programa, “Nos Conformes”, e cujo princípio compreende facilitar e incentivar a autorregularização e a conformidade fiscal dos contribuintes. Note-se:

“Artigo 2º - Para implementar os princípios estabelecidos no artigo 1º desta lei complementar, fica instituído, no âmbito da Secretaria da Fazenda, o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - “Nos Conformes”, compreendendo as seguintes diretrizes e ações:

I - Facilitar e incentivar a autorregularização e a conformidade fiscal;

Artigo 14 - A Secretaria da Fazenda incentivará os contribuintes do ICMS a se autorregularizarem por meio dos seguintes procedimentos, sem prejuízo de outras formas previstas na legislação:

II - Análise Fiscal Prévia - AFP, consistente na realização de trabalhos analíticos ou de campo por Agente Fiscal de Rendas, sem objetivo de lavratura de auto de infração e imposição de multa.”

Desta forma, é evidente que a oportunidade à autorregularização é um dever da autoridade administrativa competente, e que deve ser concedida antes da lavratura do auto de infração ao contribuinte, inclusive por ser mais eficiente e moral, estabelecendo uma relação de auxílio e proximidade entre fisco e contribuinte. Não somente uma relação de embate e cobrança, simplesmente usando seu poder legiferante para arrecadar.

Corroborando com este entendimento, assim decidiu a 6ª Câmara de Direito Público deste E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo ao conceder liminar ao contribuinte que pretendia a autorregularização:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO – Mandado de Segurança – Decisão que indeferiu a liminar pretendida para determinar que a agravada não dê continuidade à

fiscalização – Possibilidade, diante do disposto no §2º do artigo 14, da Lei Complementar n. 1.320/2018 – Notificação fiscal que não retira, em tese, a espontaneidade do contribuinte – Presentes os pressupostos legais para a concessão da liminar pretendida em sede de mandado de segurança – Recurso provido.

(...)

“Com efeito, busca a agravante, por meio da autorregularização, retificar seus registros fiscais, nos termos da Lei Complementar n. 1.320/18.

O artigo 14, da referida lei complementar, de fato, dispõe sobre a autorregularização, conforme se transcreve:

(...)

Pela análise do artigo supra, em cotejo com o artigo 88 e parágrafos, da Lei n. 6.379/89, ao menos em uma análise preliminar própria desta fase recursal, verifica-se, por uma interpretação integrada e sistemática, que a intimação feita pela agravada, conforme notificado a fls. 31/32, não tem o condão de retirar a espontaneidade e dar início à ação fiscal em face da contribuinte.

Aliás, foi por meio da notificação fiscal que a contribuinte verificou o erro contido em suas GIAs, o que poderia, ao menos em tese, ser sanado pela autorregularização.

Assim, considerar que a notificação recebida pela agravante tem o cunho de tirar sua espontaneidade, é negar os objetivos pretendidos pela Lei Complementar n. 1.320/18, qual seja, o de estimular os contribuintes de se autorregularizarem o que não parece uma interpretação razoável. (...)”

(TJSP – Agravo de Instrumento – 2185949-39.2018.8.26.0000, Relator: DES. SILVIA MEIRELLES, Data de Julgamento: 13/11/2018, Data de Publicação: 21/11/2018).

Importante ressaltar que o Fisco paulista, adota essa conduta, que deve ser seguida por todos, qual seja, para oportunizar ao contribuinte, a possibilidade de retificar sua escrita fiscal. No caso em epígrafe, foi oportunizado ao contribuinte a possibilidade para retificar a EFD com o objetivo de que constasse em seu Bloco G, as informações relativas ao crédito apropriado de ativo imobilizado, conforme se verifica do relatório do acórdão proferido pela D. Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas proferido no AIIM nº 4087425-4, in verbis:

(...) 2- Creditou- indevidamente do ICMS em seu Livro Registro de Entradas (EF) no montante de R\$ 7.425.240,37 (sete milhões, quatrocentos e vinte e cinco mil, duzentos e quarenta reais e trinta e sete centavos) no período de Março a Abril de 2011, a título de apropriação de crédito de ICMS supostamente decorrente de entradas de bens destinados à integração ao ativo imobilizado que poderiam, em tese, suportar os lançamentos, sem contudo elaborar o Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP) em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Embora notificado, renotificado e agraciado com diversas dilações de prazo para regularizar a EFD de modo que seu bloco G (CIAP) passasse contemplar as informações relativas ao crédito lançado e eventualmente pudesse suportá-lo, o infrator, por sua exclusiva conta e risco, não o fez, não permitindo à administração tributária exercer plenamente seu poder/dever de fiscalização em relação à legitimidade do crédito em questão. (...)

No caso foi dada a oportunidade para o contribuinte autorregularizar e como não o fez, por sua conta e risco, somente restou a fiscalização lavrar o auto de infração e imposição de multa.

Não pode a autoridade administrativa fiscal, conceder para uns o direito de autorregularização, e para outros não. De acordo com o Art. 142 do CTN, a autoridade administrativa está vinculada à correta aplicação da lei e não a aplicar discricionariamente, fazer juízos pessoais ou realizar o trabalho fiscal do modo que entender mais favorável para si ou para o Fisco.

Neste sentido, os ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira, ao lecionar que vinculada “é a atividade que não pode se separar da legalidade, tanto no que respeita o conteúdo, quanto à forma”.¹

Ensina Paulo de Barros Carvalho que “o ato jurídico do lançamento é vinculado, significando afirmar que se coloca entre aqueles para a celebração dos quais não atua o agente com qualquer grau de subjetividade. Há de ater-se ao único e objetivo caminho que o tipo legal prescreve, não lhe sendo outorgada qualquer porção de liberdade para sopesar, avaliativamente, os dados concretos de que dispõe, decidindo sobre a conveniência ou oportunidade da prática do ato. Pelo contrário, o representante do Poder Público, nos atos vinculados há de se pautar sua

¹ Curso de direito tributário, 14. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995, p. 223.

*atuação nos estritos termos que a lei estipula, guardando-lhe plena e integral aderência. Exatamente assim o ato de lançamento tributário, não se permite atuação discricionária. Declara-o, prescritivamente, o art. 142 do CTN, e o sistema do direito positivo confirma”.*²

Assim, sempre deve ser dada a oportunidade do contribuinte se autorregularizar, quando este apenas cometeu mero erro de escrituração e deveres instrumentais antes de qualquer autuação fiscal e com isso, criar um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária.

4. Conclusões

O Contribuinte somente pode ser autuado por crédito indevido de ICMS se efetivamente realizar o creditamento, que ocorre no momento de apuração do imposto, na oportunidade que exercer seu direito ao crédito de ICMS, da efetivação do encontro de contas entre crédito e débito do imposto, que ocorre na apuração e extinção do imposto devido, sendo o pleno exercício do direito de crédito ou direito de creditamento e do princípio da não cumulatividade do imposto.

Não ocorrendo a compensação do crédito de ICMS com o débito do imposto, ou seja, não trazendo nenhum prejuízo ao erário, o contribuinte cometeu apenas erro na escrituração fiscal, falta no dever instrumental ou obrigação assessoria, garantindo-lhe o direito de autorregularização antes de ser autuado e estabelecendo ambiente de confiança recíproca entre o contribuinte e o fisco.

² “Curso de Direito Tributário”. 18. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2007, p. 409.