



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº. 003/2020

85ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 26 DE NOVEMBRO DE 2019 – 13h 30 min
**SESSÃO ORDINÁRIA - ITINERANTE REALIZADA NA ORDEM DOS
ADVOGADOS DO BRASIL - SECÇÃO - CE**

PROCESSO Nº: 1/0544/2016

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/2015.20359

RECORRENTE: OSASUNA PARTICIPAÇÕES LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: IVETE MAURÍCIO DE LIMA

EMENTA: ICMS - Falta de recolhimento parcial por contribuinte beneficiário de FDI que utilizou em seus cálculos valores que não integram o processo de industrialização própria, descumprindo regra estabelecida no art. 25 do Decreto nº 29.183/2008 – Regulamento do FDI. PROCEDENTE em Primeira Instância. Infração aos artigos 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97, com a aplicação da penalidade inserta no art. 123, I, “c”, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03. Recurso Ordinário Conhecido por unanimidade de votos, dando-lhe parcial provimento por maioria de votos, para extinguir o crédito tributário dos meses de janeiro a novembro de 2010, com base no art. 150, § 4º do CTN e reenquadrar a penalidade aplicada para a prevista no art. 123, I, “d” da Lei nº 12.670/96, modificando a decisão de PROCEDÊNCIA para PARCIAL PROCEDÊNCIA.

PALAVRAS CHAVE: BENEFICIÁRIO DO FDI – INDUSTRIALIZAÇÃO PRÓPRIA- REGULAMENTO DO FDI – DECADÊNCIA- REENQUADRAMENTO DE PENALIDADE - ATRASO DE RECOLHIMENTO -

RELATÓRIO:

A acusação fiscal versa sobre falta de recolhimento parcial de ICMS no exercício 2010 constatada na análise da apuração do ICMS relativo ao FDI, por ter o contribuinte utilizado nos cálculos, valores que não integram o processo de industrialização.

Subsidiando a autuação, a autoridade fiscal informa que o contribuinte exerce atividade principal de fabricação de tecidos de malha (CNAE 1330800) e que

fez a opção pelos arquivos EFD – Escrituração Fiscal Digital, prevista na Instrução Normativa nº 37/2014.

Descreve sua interpretação sobre o instituto da decadência, destacando decisões exaradas pelo Superior Tribunal de Justiça, para fundamentar que se aplica ao caso a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I do CTN, em razão de se tratar de lançamento de ofício em substituição ao lançamento por homologação, de forma que o exercício 2010 pode ser lançado até 31/12/2015.

Destaca a legislação que embasa a autuação, a Lei nº 10.367/79 e suas alterações, que institui o FDI, o Decreto nº 29.183/2008 – Regulamento do FDI – em especial, o art. 25 que estabelece a forma de cálculo para efeito de diferimento do ICMS e o Contrato de Mútuo (financiamento) nº 33.0237, que autoriza o diferimento de 100% do saldo devedor apurado.

Explicita detalhadamente os procedimentos de auditoria, cuja metodologia aplicada teve como base a exclusão do saldo devedor, do ICMS debitado originado de saídas que não se configuram operações próprias de industrialização registradas nos CFOP's 5102, 5533, 5123, 5556, 5201, 5949, 6102, 6553, 6556, 6913, 6949, 2556, 5911, 6123, 6201 e 6911.

Confronta a apuração incorreta realizada pelo contribuinte e a apuração correta para fins de diferimento do ICMS (FDI), para identificar o ICMS debitado nas saídas de mercadorias de industrialização própria (CFOP's 5101, 5118, 5122, 6101, 6118, e 6122), com base no demonstrativo apresentado pelo contribuinte ao Agente Financeiro e ao Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico.

Ressalta que o contribuinte apresentou saldo devedor em todos os meses de 2010.

Acosta a documentação comprobatória da infração: consultas SPED – Operações/prestações de Entradas e Saídas por CFOP/CST de janeiro a dezembro/2010 (fls. 17/46), Anexo I – Planilha de cálculo da apuração do ICMS com o valor correto do FDI (Contribuinte x Auditoria Fiscal = ICMS a recolher) – às fls. 47, apresentação da Apuração do ICMS e Demonstrativo da Produção Própria e Faturamento para efeito de FDI/PROVIN(fls.48/95).

Aponta como infringidos os arts. 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97, indicando a penalidade inserta no art. 123, inciso I, "c", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03, lançando a título de ICMS o valor de R\$ 140.011,04 e multa de igual valor.

O sujeito passivo apresenta impugnação (fls. 101/163), requerendo preliminarmente a extinção total do crédito tributário, com a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, visto que as operações foram declaradas na EFD e o imposto foi apurado e recolhido. Argumenta que o Contencioso tem entendimento pacificado nesse sentido, destacando a Resolução nº 402/2011 (2ª Câmara) e Resolução nº 665/2011 (1ª Câmara).

Pede que a multa seja reduzida de 100% para 50%, com o reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, I, "d" da Lei nº 12.670/96, pois as operações e o imposto foi regularmente escriturado na EFD e na contabilidade.

Em Primeira Instância, a autoridade julgadora decide pela PROCEDÊNCIA da autuação (fls. 164/173), afastando a decadência suscitada com a aplicação do art. 150 § 4º do CTN, sob o entendimento de que no lançamento de ofício, a regra para a contagem do prazo decadencial é a do art. 173, I do CTN.

Fundamenta que em razão do imposto não ter sido apurado corretamente não há como proceder o reenquadramento para a penalidade prevista no art. 123, I, "d" da Lei nº 12.670/96.

A autuada interpõe Recurso Ordinário (fls. 177/188), no qual ratifica os mesmos argumentos da impugnação de extinção do crédito tributário pela decadência e o reenquadramento da penalidade específica para atraso de recolhimento (multa de 50%).

O Assessor Processual Tributário opina para que seja mantida a PROCEDÊNCIA (fls. 191/196), sob os mesmos fundamentos do julgador de Primeira Instância.

É o RELATÓRIO.

VOTO DA RELATORA:

A presente demanda decorre da apreciação de Recurso Ordinário interposto contra decisão de Primeira Instância que julgou PROCEDENTE o auto de infração em exame, caracterizando o ilícito de falta de recolhimento parcial do ICMS mensal apurado para fins de diferimento do FDI.

A Recorrente não questionou a apuração feita pela autoridade fiscal, restringindo-se a requerer a extinção do crédito tributário com a aplicação da regra do art. 150, § 4º do CTN e alternativamente, o reenquadramento da penalidade para a especificada no art. 123, I, "d" da Lei nº 12.670/96.

Antes de adentrar no mérito, necessário se faz uma análise preliminar no tocante à regra do prazo decadencial, que segue uma linha em consonância com as decisões majoritárias desse Contencioso e com a manifestação da Recorrente, divergente da expressa pela autoridade fiscal e firmada pela julgadora de Primeira Instância.

Nessa toada, os defensores de que, em todo e qualquer lançamento de ofício deve ser aplicada a regra do art. 173, I, do CTN, restringe a função administrativa de homologação a correta "declaração do débito" e ao exame do pagamento antecipado, sepultando assim a regra de decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN.

É nesse ponto que reside a principal controvérsia da regra da decadência, pois se adstrito à literalidade de que, na declaração prestada pelo contribuinte o débito deve ser identificado e quantificado corretamente, torna-se inócua e descabida a tentativa de definição de regra de decadência para créditos já constituídos pela confissão do contribuinte, ainda que não pagos.

Mostra-se óbvio que, trilhando-se por essa linha, na prática defende-se que, tratando-se de lançamento de ofício, a regra sempre será para efeito de contagem de prazo decadencial, a do primeiro dia do exercício seguinte, uma vez que o crédito tributário constatado pela fiscalização, não foi declarado pelo contribuinte.

Por tais razões, conclui-se que, na interpretação literal da Súmula 555, não sobraria hipótese para a aplicação da outra regra jurídica (art. 150, § 4º), na medida em que se considera, que o lançamento de ofício para “débitos não declarados” pelo contribuinte corretamente por “operação”, sempre seria regido pela regra de decadência prevista no art. 173-I do CTN.

Ora, se a questão fosse tão simples assim, não haveria razão para que o CTN definisse 02 (duas) regras para efeito de marco inicial na contagem do prazo decadencial.

Primeiro por que, ao se prever a hipótese de que, de uma forma geral, qualquer que seja a situação fática que provocou o lançamento de ofício, a regra seria a do art. 173, I do CTN, teria como consequência, a exigência de que a declaração do débito prestada pelo contribuinte deva ser feita corretamente, mesmo que o imposto não tenha sido pago integralmente.

Estariamos diante de três situações:

1. Declarou o débito corretamente e pagou em sua totalidade: extinção do crédito tributário pelo pagamento;
2. Declarou o débito corretamente e pagou parcialmente: inscrição em Dívida Ativa, por expressa previsão em Lei estadual;
3. Declarou o débito incorretamente, irregularidade constatada pelo Fisco num procedimento de fiscalização: art. 173, I, do CTN;

Encerrando a discussão por esse prisma, considerando que na segunda hipótese, todos os débitos declarados pelo contribuinte nos respectivos instrumentos instituído para tal fim (GIM, DÍEF e agora EFD) e não pagos na totalidade são inscritos em Dívida Ativa, não há espaço para se aplicar a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, quando se tratar de lançamento de ofício.

Nesse ponto, pertinente os seguintes questionamentos:

Se essa é de fato a intenção do CTN, por que descreveu a regra de exceção, sem dolo, fraude ou simulação?

Se a citada regra de exceção do art. 150, § 4º do CTN traz intrínseca a ideia de “infração”, como considerar inaplicável essa regra em relação a todo e qualquer tipo de crédito tributário decorrente de lançamento de ofício?

Diante do exposto, filia-se ao entendimento dos defensores de que, o papel da homologação envolve o exame de toda a “atividade” que a legislação tributária reserva ao sujeito passivo para a apuração das bases tributáveis, quantificação dos tributos e informações a serem prestadas ao fisco.

Interpreta-se que, o objeto da homologação é toda “atividade” desenvolvida pelo sujeito passivo e não só o pagamento, tanto que o art. 150 do CTN é claro

ao mencionar que essa sistemática se opera pelo ato da autoridade administrativa que, “tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

Sendo o ICMS regido pelo princípio da não-cumulatividade, por período de apuração, e não por operação, para que ao final do período seja declarado o débito (saldo devedor), é preciso que o contribuinte informe na sua declaração, as suas operações de entradas e respectivos créditos e operações de saídas e respectivos débitos.

Destarte, conclui-se que, tratando-se de infrações típicas de “falta de recolhimento”, nas quais o contribuinte presta informações em sua declaração de suas operações econômico-fiscais, mas em decorrência de erros na apuração do ICMS declara a menor o valor do débito, havendo pagamento antecipado, seja parcial ou integral, mostra-se perfeitamente aplicável a regra prevista no art. 150, § 4 do CTN (05 anos a contar do fato gerador).

Entende-se como semelhante as infrações decorrentes de “crédito indevido”, que são aquelas em que o contribuinte declara para o Fisco a operação que originou o respectivo crédito tributário, com base em documento idôneo, entretanto, por se apropriar em valor superior ao permitido legalmente, o valor do débito apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade) foi declarado inferior ao devido.

Por óbvio que, deverá ser adotado o art. 173, I do CTN, nos casos de dolo, fraude ou simulação ou quando não houver pagamento algum, visto que não há o que homologar.

Insta salientar que, esses dois requisitos “lançamento e pagamento”, ainda que não integral, são observados pelo STJ, na jurisprudência estabilizada nesse sentido, até chegar o momento de edição da Súmula 555, com o fito de uniformizar o entendimento desse tribunal.

Mostra-se preocupante e temerário, a interpretação isolada e literal da Súmula 555, na qual sugere que a decadência dos tributos lançáveis por homologação rege-se exclusivamente pelo artigo 173, I do CTN (qualquer lançamento de ofício), dissociada completamente da diretriz jurisprudencial adotada pelo STJ ao longo de muitos anos.

Oportuno abrir um parêntese para expor a linha de interpretação da Procuradoria Geral do Estado, no tocante à regra de decadência, que em geral trilha sob os mesmos fundamentos do julgador de Primeira Instância e do Assessor Processual Tributário, aplicando sempre a regra do art. 173, I do CTN em todos os lançamentos de ofício.

Entretanto, no caso em que se cuida, a PGE seguiu numa linha interpretativa diferenciada, firmando o entendimento de que a prática reiterada do contribuinte em lançar em sua escrita fiscal para fins de diferimento do FDI, valor superior ao permitido legalmente, recolhendo a menor a parte que lhe cabia, demonstra uma intenção deliberada que leva a caracterização de dolo.

Trilhando nessa linha, entendeu como injustificável que um contribuinte com o perfil econômico e boa estrutura jurídica a seu favor, não tenha conhecimento dos procedimentos adequados a serem adotados em sua escrita fiscal, no tocante às regras impostas para calcular o valor do ICMS a ser diferido no FDI.

Por outro lado, calha salientar que, no caso em que cuida, à época do fato gerador (2010) não havia instrumento normativo com orientações específicas no tocante à metodologia de cálculo para identificação do percentual relativo ao ICMS originado de saídas de industrialização própria.

Importante frisar que, no caso em exame, o que ocorreu de fato foi que o contribuinte adotou sistemática divergente da fiscalização na identificação desse percentual, a ser detalhada em seguida na análise de mérito, que pode ser justificada na lacuna deixada pela SEFAZ em termos de norma procedimental.

Assim, pelos elementos e provas constantes nos autos, conclui-se que a conduta adotada pelo contribuinte se enquadra num típico exemplo para a aplicação da regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, visto que não se verifica característica de dolo, fraude ou simulação.

De fato, o contribuinte apurou corretamente o saldo devedor no exercício 2010, entretanto, efetuou a menor o recolhimento sob sua responsabilidade, qual seja, a parcela do saldo devedor não financiada pelo FDI, exclusivamente por equívoco na identificação do percentual relativo ao ICMS das operações de industrialização própria.

Diante das considerações antes expendidas e norteadas pela compreensão sistemática do arcabouço jurídico que rege a matéria, conclui-se que os fatos ocorridos no período de janeiro a novembro de 2010 poderiam ser objeto de lançamento de ofício até novembro/2015 (05 anos contados a partir do fato gerador), consoante regra estabelecida no art. 150, § 4º do CTN.

Operada a decadência em relação ao período de janeiro a novembro/2015, visto que a lavratura e ciência do auto de infração se deu em 30/12/2015, razão pela qual extingue-se o crédito tributário em quase sua totalidade.

Com efeito, deve ser mantida a autuação somente para o mês de apuração DEZEMBRO/2010, o que requer uma análise de mérito minuciosa da planilha acostada pelo agente fiscal às fls. 47 e o demonstrativo da apuração feita pelo contribuinte às fls. 92.

Observa-se que, no período de apuração 12/2010, o contribuinte procedeu a apuração do ICMS mensal, na sistemática do regime normal de recolhimento, confrontando:

Débitos totais: R\$ 1.307.504,16 - créditos totais R\$ 150.271,33 = SALDO DEVEDOR no valor de R\$ 1.157.232,83, conforme demonstrativo às fls. 92.

Nesse ponto, chama-se a atenção para o fato de que, a fiscalização não constatou nenhuma diferença no saldo devedor apurado nesse período, o que significa que o contribuinte apurou corretamente o ICMS devido e declarou na EFD.

Melhor explicando, a fiscalização utilizou como base o saldo devedor apurado pelo contribuinte (ICMS devido), para fins de identificar a parcela do ICMS que deveria ser financiada pelo FDI (diferimento de 100%), que correspondem às operações de produção própria e a parcela de ICMS que efetivamente deveria ser recolhido pelo contribuinte no prazo regulamentar, que não correspondem a produção própria (comercialização), conforme regra estabelecida no art. 25 do Decreto nº 29.183/2008 – Regulamento do FDI:

“Art. 25. O contribuinte do ICMS beneficiário do FDI/PROVIN, por ocasião da apura-

ção mensal, deverá deduzir do saldo devedor apurado, o valor correspondente ao que seria o da parcela do empréstimo financeiro, nos moldes do contrato de mútuo firmado com o órgão gestor do FDI.

§ 1º O contribuinte escriturará no Livro Registro de Apuração do ICMS, no campo "14 - Deduções", o valor correspondente ao que seria o da parcela do empréstimo, seguido da expressão: "ICMS diferido, nos termos da Lei nº 13.377/2003", e a data prevista para o pagamento.

§ 2º O recolhimento do ICMS diferido será feito nas mesmas condições previstas no contrato de mútuo, firmado entre o contribuinte e o órgão gestor do FDI.

§ 3º O valor do ICMS diferido corresponderá ao imposto relativo às operações da produção própria do contribuinte e terá como valor o percentual estabelecido em resolução do Conselho Estadual de Desenvolvimento Industrial – CEDIN.

§ 4º O ICMS a recolher, apurado na forma do caput deste artigo, será pago nos prazos previstos na legislação, constando no campo "Informações Complementares" do Documento de Arrecadação Estadual - DAE o valor de imposto devido, o do diferido e o da parcela a recolher, seguido da expressão: "Lei nº 13.377/2003".

§ 5º A aplicação da sistemática de diferimento prevista neste artigo fica condicionada ao reconhecimento da dívida tributária, relativa a parcela diferida do imposto, declarado pelo contribuinte à Secretaria da Fazenda - SEFAZ, por intermédio do órgão gestor do FDI, nos termos definidos no Anexo II deste Decreto."

Objetivamente, no confronto da apuração feita pelo contribuinte (fls. 92) com a da fiscalização (fls.47), verifica-se que a diferença de ICMS lançada no mês de dezembro de 2010 no valor de R\$ 9.489,31, decorre da metodologia de cálculo divergente para identificar o percentual do ICMS originado de operações de saídas de produção própria (industrialização) de operações de saídas de mercadorias adquiridas e recebidas de terceiros (produção não própria).

O contribuinte identificou esse percentual tendo como base o faturamento das operações de industrialização própria sobre o faturamento total, resultando em 99,12%, que aplicado sobre o saldo devedor apurado de R\$ 1.157.232,83, chegou ao valor de R\$ 1.147.049,18 (ICMS financiado pelo FDI lançado como deduções) para fins de reduzir o ICMS total devido, culminando no ICMS a recolher (sem FDI) no valor de R\$ 10.183,65, efetivamente recolhido pelo contribuinte.

Por sua vez, a fiscalização segregou o ICMS debitado das operações de industrialização própria (R\$ 1.285.284,85) do ICMS debitado das operações de comercialização (R\$ 22.219,31), conforme os CFOP's registrados na EFD, identificando os percentuais de cada tipo segregado em relação ao ICMS total debitado (débito total do período) no valor de R\$ 1.307.504,16.

Dessa forma, chegou ao percentual de 98,30%(ICMS diferido – produção própria), que aplicado sobre o saldo devedor apurado de R\$ 1.157.232,83, resultou no valor de R\$ 1.137.567,18 (financiado pelo FDI – débito da operação própria), que deveria ter sido lançado no campo DEDUÇÕES da EFD, culminando no ICMS a recolher (sem FDI) no valor de R\$ 19.665,65 – ICMS efetivamente recolhido pelo contribuinte no valor de R\$ 10.183,65, restou na diferença de ICMS no valor de R\$ 9.482,00 (Nove mil, quatrocentos e oitenta e dois reais).

Como se vê, na leitura atenta do art. 25 do Regulamento do IPI, anteriormente transcrito, em especial do § 3º, a metodologia adotada pela fiscalização é que a

identifica com exatidão o percentual do ICMS relativo às operações da produção própria do contribuinte.

Outrossim, observa-se que a penalidade indicada pelo autuante é aplicável nos casos de “falta de recolhimento”, que se configura quando o imposto não foi devidamente escriturado pelo contribuinte, hipótese não retratada nos autos, uma vez que a apuração do saldo devedor foi feita corretamente e escriturado no campo próprio, apenas para efeito financeiro fez a dedução incorreta a título de ICMS diferido financiado pelo FDI, recolhendo a menor o ICMS devido.

Com efeito, depreende-se que o contribuinte ao deduzir o saldo devedor em valor superior ao legalmente permitido, uma vez que lançou no campo “dedução” para fins financeiro, valor maior do que o legalmente permitido, incorreu na conduta conhecida como “atraso de recolhimento”.

Por analogia, a situação fática assemelha-se a típica infração de declarar o saldo devedor (ICMS devido) corretamente, mas pagar a menor, razão pela qual deve ser aplicada a penalidade que a Recorrente requer, a inserta no art. 123, I, “d” da Lei nº 12.670/96.

Isto posto, VOTO no sentido de que se conheça do Recurso Ordinário, dando-lhe parcial provimento ao recurso interposto, para extinguir o crédito tributário dos meses de janeiro a novembro de 2010, com base no art. 150, § 4º do CTN e reenquadrar a penalidade aplicada para a prevista no art. 123, I, “d” da Lei nº 12.670/96, modificando a decisão de PROCEDÊNCIA para PARCIAL PROCEDÊNCIA.

É o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

PRINCIPAL = R\$ 9.482,00

MULTA = R\$ 4.741,00

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é RECORRENTE OSASUNA PARTICIPAÇÕES LTDA e RECORRIDO Célula de Julgamento de 1ª Instância.

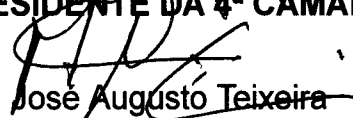
DECISÃO:

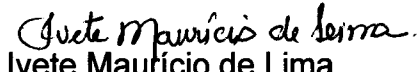
A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário para deliberar nos seguintes termos: **1. Quanto ao pedido de decadência parcial, em relação aos meses de janeiro a novembro de 2010, com base no art. 150, § 4º do CTN** – Foi acatada por maioria de votos. Vencido o Conselheiro Michel André Bezerra Lima Gradvohl, que foi contrário à decadência, com base no art. 173, I, do CTN, nos termos da manifestação oral do representante da Procuradoria geral do Estado. **2. No mérito**, por maioria de votos, a 4ª Câmara resolve dar parcial provimento ao recurso interposto, para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e reenquadrar a penalidade aplicada para a prevista no art. 123, I, “d” da Lei nº 12.670/96. Vencidos os Conselheiros Michel André Bezerra Lima Gradvohl e Fredy José Gomes de Albuquerque, que se manifestaram pela

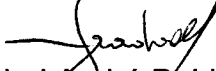
manutenção da penalidade sugerida na autuação. Presente, para proceder sustentação oral das razões do recurso, o representante legal da recorrente Dr. Gustavo Beviláqua.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, 27/ 01 de 2020.


Lúcia de Fátima Calou de Araújo
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA


José Augusto Teixeira
CONSELHEIRO

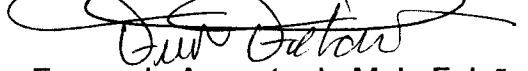

Ivete Maurício de Lima
CONSELHEIRA Relatora


Michel André B. Lima Gradvohl
CONSELHEIRO


Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO


José Osmar Celestino Junior
CONSELHEIRO


Fredy José G. de Albuquerque
CONSELHEIRO


Fernando Augusto de Melo Falcão
CONSELHEIRO