



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

RESOLUÇÃO Nº. 035/2021

33ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL – 02 DE DEZEMBRO DE 2020

PROCESSO DE RECURSO No.: 1/2104/2017

AUTO DE INFRAÇÃO.: 1/201626778-1

RECORRENTE: COTECE S/A

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

CONSELHEIRA RELATORA: IVETE MAURÍCIO DE LIMA

EMENTA: ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Falta de recolhimento em operações internas de saídas, conforme regras estabelecidas no Decreto nº 28.443/2006, por contribuinte fabricante de tecidos. PROCEDENTE em Primeira Instância. Infração aos artigos 1º, 2 e 4º do Decreto nº 28.443/2006, com aplicação da penalidade prevista no art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/2003. Recurso Ordinário Conhecido por unanimidade de votos, dando-lhe parcial provimento e por maioria de votos julga PARCIAL PROCEDENTE o feito fiscal, mantendo na autuação somente as saídas do produto TECIDOS destinadas ao comércio atacadista, varejista e indústria de confecção, em relação aos fatos geradores não alcançados pela decadência.

PALAVRAS CHAVE: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – TECIDOS – INDÚSTRIA - DECADÊNCIA – PARCIAL PROCEDÊNCIA.

RELATÓRIO:

Versa o lançamento fiscal em exame sobre falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária em operações internas de saídas, conforme regras estabelecidas no Decreto nº 28.443/2006 referente ao período de janeiro de 2011 a maio de 2012 e julho a agosto de 2012, que perfaz a base de cálculo total de R\$ 1.701.520,97 (um milhão, setecentos e um mil, quinhentos e vinte reais e noventa e sete centavos), sobre a qual foi aplicado o percentual de 3%, resultando no valor líquido a recolher de R\$ 51.045,62 (Cinquenta e um mil, quarenta e cinco reais e sessenta e dois centavos).

A penalidade sugerida pelo autuante é a prevista no art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/2003, que equivale a multa de 1 (uma) vez o imposto indicado como não recolhido.

Nas Informações Complementares (fls. 04) o agente fiscal relaciona os documentos que embasaram a ação fiscal, dentre os quais se destacam 01 (um) CD com arquivo fornecido pelo Laboratório Fiscal e 01 (uma) relação de NF-e que indicam falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária.

Acrescenta que o contribuinte se insere no regime normal de recolhimento, na CNAE 1311100 - Atividade preparação e fiação de fibras de algodão e que possui Termo de Acordo FDI - PROVIN nº 33-0250/14.

Sobre a metodologia utilizada, o agente fiscal esclarece que analisou os registros das notas fiscais eletrônicas de saídas internas no SPED Fiscal, separando os lançamentos realizados no CFOP 5101 – Venda de Produção do Estabelecimento em relação ao produto TECIDOS, que se submete a cobrança do ICMS Substituição Tributária, conforme inciso I do art. 1º do Decreto nº 28.443/2008.

Ressalta que a Instrução Normativa nº 34/2011 não pode extrapolar os limites do Decreto, sendo meramente exemplificativa

Dessa análise, constatou que nas operações listadas na relação anexa às fls. 11/19, o contribuinte não recolheu o ICMS Substituição Tributária devido, mesmo tendo sido intimado para comprovar, contrariando o estabelecido no art. 2º, inciso I, do Decreto nº 28.443/2008, que estabelece o percentual de 3% correspondente o valor líquido a recolher.

Detalha os valores de ICMS devido em cada mês de apuração indicado no auto de infração e a respectiva multa (fls.03), para fins de cálculo da atualização monetária, que totalizam o valor de R\$ 51.045,63 (Cinquenta e um mil, quarenta e cinco reais e sessenta e três centavos).

O sujeito passivo impugna o feito fiscal às fls. 40/43, requerendo preliminarmente a extinção do crédito tributário em relação ao período de janeiro a dezembro de 2011, na forma prevista no art. 150, § 4º do CTN, que guarda consonância com orientação firmada pelo Plenário do CONAT, conforme Resolução nº 010/2011 – 3ª Sessão Plenária de 2011.

No mérito, inicialmente reclama que um decreto não pode criar hipótese de incidência tributária e que além disso o Decreto 28.443 trata de operações realizadas com estabelecimento atacadista e varejista, indústria de confecção e de redes de dormir em geral.

Atenta ainda para o fato de que, a maioria das operações indicadas na autuação foram destinadas a Vulcabrás, que declarou a sua condição de beneficiária do FDI, portanto, desobrigada de sofrer a retenção do ICMS, nos termos do Art. 9º, § 3º do Decreto nº 28.443/2006.

Assim, defende que a destinatária das operações, enquanto beneficiária do FDI (Vulcabrás), apura e recolhe o ICMS normalmente, conforme atesta na declaração em anexo às fls. 47, de forma que a retenção do ICMS Substituição Tributária, implicaria em dupla tributação.

Ao final, requer a IMPROCEDÊNCIA da autuação, em relação aos meses de janeiro a maio e julho a agosto de 2012, uma vez que solicitou a exclusão dos fatos geradores ocorridos em janeiro a dezembro de 2011, por entender que a lavratura do auto de infração em 20/12/2016, ocorreu em data em que estava consumada a decadência do crédito tributário.

Da apreciação dos argumentos da impugnante, o julgador de Primeira Instância (fls. 66/92) não acata a decadência suscitada para o período de janeiro a dezembro de 2011, por se filiar ao entendimento de que no lançamento de ofício o prazo decadencial deve seguir a regra do art. 173, I do CTN.

No tocante ao mérito, fundamenta a autoridade julgadora que a substituição tributária para o produto tecidos tem previsão na Lei nº 12.670/96 (Anexo único) e que não cabe a discussão quanto ao regime de tributação da Vulcabrás, pois não é ela a fiscalizada. Decide pela PROCEDÊNCIA do feito fiscal.

O sujeito passivo interpõe Recurso Ordinário (fls. 96/102) ratificando todos os pontos da impugnação, que em síntese são:

1. Decadência parcial (janeiro a dezembro/2011), com fundamento na regra de contagem estabelecida no art. 150, § 4º do CTN;
2. Inconstitucionalidade da sistemática de substituição tributária - O art. 18 da Lei nº 12.670/96 discorre genericamente sobre a substituição tributária e não trata de operações com produtos têxteis, sendo este regulado somente pelo Decreto nº 28.443/2008;
3. Dispensa da retenção do ICMS ST: a exigência do ICMS ST nas operações entre a Recorrente e a Vulcabrás implica em dupla tributação, uma vez que a destinatária está desobrigada de sofrer a retenção do ICMS ST, na condição de beneficiária do FDI, nos exatos termos do art. 9º do Decreto nº 28.443/2006, ficando afastada a responsabilidade da empresa autuada.

O Assessor Processual Tributário no Parecer nº 115/2020 (fls. 104/107), opina pela PROCEDÊNCIA, ratificando os fundamentos da decisão 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 lançamento tributário decorrente da falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária em operações internas de saídas do produto tecidos.

De início, enfrenta-se a preliminar de decadência, que no julgamento singular foi afastada no entendimento de que no lançamento de ofício deve ser aplicada a regra da decadência prevista no art. 173, I, do CTN.

Ao trilhar 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.

É nessa situação 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.

Restringindo-se a função administrativa de homologação a correta “declaração do débito” e ao exame do pagamento antecipado, sepulta-se a regra de decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN (fato gerador), em todas as hipóteses de lançamento de ofício.

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.

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, Dief 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.

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, § 4º do CTN (05 anos a contar do fato gerador).

Por óbvio que, deverá ser adctado 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 temerária 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.

Detendo-se agora ao entendimento firmado por ocasião dos debates na 30ª (TRIGÉSIMA) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL realizada em 09 de novembro de 2020, oportuno registrar que o Conselheiro Michel André Bezerra Lima Gradvohl e a Conselheira Dalcília Bruno Soares votaram contrário ao pedido de decadência por se filiarem a tese de que não se aplica a regra do art. 150, § 4º do CTN, no caso de lançamento de ofício.

Entretanto, apesar desta Conselheira Relatora também ter votado contrária a decadência, assim procedi sob fundamento diverso, no sentido de que no caso em análise, não tendo o contribuinte declarado ICMS ST a ser retido, nem mesmo em valor inferior, não há débito a ser homologado pelo Fisco.

Por voto de desempate, na forma regimental, o Presidente da Câmara reconheceu a decadência dos meses de janeiro a novembro de 2011, por entender que o contribuinte declarou na EFD as operações que foram objeto da autuação, efetuando pagamento parcial, mesmo com o ICMS substituição tributária apurado "zero", sendo aplicável ao caso a regra de contagem prevista no art.150 § 4º do CTN.

Diante das considerações antes expendidas, restou mantido na autuação os créditos tributários relativos ao período de **dezembro de 2011, janeiro a maio e julho a agosto de 2012**. Observa-se que não foi acatada a decadência do mês de dezembro de 2011, tendo em vista que os fatos geradores desse período são declarados ao Fisco em janeiro de 2012. Portanto, na data da conclusão da fiscalização (20/12/2016) ainda não estavam alcançados pela decadência.

Ainda por ocasião dos debates, no tocante ao mérito, diante de dúvidas quanto à aplicabilidade das regras do Decreto nº 28.443/2006, em relação às operações contidas nos documentos fiscais, objetos da autuação, o Conselheiro Michel André Bezerra Lima Gradvohl teve pedido de vistas concedido para análise dessa questão.

Retornando a pauta de julgamento no dia 02 de dezembro de 2020, da 33ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL, a discussão se voltou tão somente às questões de mérito apresentadas pela Recorrente a seguir expendidas.

Não merece guarida a alegação de inconstitucionalidade da sistemática de substituição tributária do produto tecidos, que afirma não haver previsão legal, e que o art. 18 da Lei nº 12.670/96 discorre genericamente sobre a substituição tributária, não tratando de operações com produtos têxteis, regulado somente pelo Decreto nº 28.443/2008.

De fato, o art. 18 da Lei nº 12.670/96 estabelece as regras gerais para a instituição da sistemática de substituição tributária, do qual se conclui que:

1. Somente por meio de acordo entre as unidades da federação interessadas (Convênio ou Protocolo), conforme § 1º da citada Lei é que poderá ser instituído o regime de substituição tributária nas operações interestaduais;
2. A cobrança do ICMS Substituição Tributária em relação à mercadoria, somente pode ser feita se o produto constar na relação do Anexo Único desta Lei, conforme § 4º;

3. A sistemática de substituição tributária instituída por atividade econômica com atribuição da condição de contribuinte substituto em operações internas, poderá ser disposta em regulamento, consoante prevê o caput do art. 18 e art. 23 da mesma Lei, hipótese que se aplica ao presente caso;

“Art. 18 - A responsabilidade pelo pagamento do ICMS na condição de substituto tributário poderá ser atribuída em relação ao ICMS incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS.

§ 1º - O regime de substituição tributária nas operações interestaduais dependerá de acordo entre este Estado e as demais unidades da Federação interessadas.

§ 2º - O contribuinte substituto sub-roga-se em todas as obrigações do contribuinte substituído, relativamente às operações internas.

§ 3º - A substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, além de outras hipóteses previstas na legislação, quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição exigido pela legislação tributária.

§ 4º - As mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária são aquelas relacionadas no Anexo Único desta Lei.”

(...)

“Art. 23 - Fica atribuída a condição de contribuinte substituto, na forma disposta em regulamento, ao:

I - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do ICMS devido na operação ou operações anteriores;

II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor ou comerciante, pelo pagamento do ICMS devido nas operações subsequentes;

III - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação.”

Diante desse arcabouço legal, não há como ser acatada a tese de Recorrente, que questiona a instituição da cobrança do ICMS Substituição Tributária por meio do Decreto nº 28.443/2006, matéria que somente cabe apreciação pelos tribunais judiciais, não se inserindo na competência desse Contencioso.

Ademais, a cobrança do ICMS Substituição Tributária do produto “tecido”, também está albergada pela Lei nº 12.670/96, uma vez que está listado no Anexo Único de que trata o § 4º da Lei nº 12.670/96.

A Recorrente requer ainda a improcedência da autuação, defendendo que não recai sobre ela a responsabilidade para reter e recolher o ICMS Substituição Tributária, posto que a maior parte das operações se destinam a VULCABRÁS, que na condição de beneficiária do FDI apura o ICMS no regime normal, ficando desobrigada de sofrer a retenção do ICMS ST, nos exatos termos do art. 9º do Decreto nº 28.443/2006.

Detendo-se a norma regulamentadora que rege a cobrança do ICMS Substituição Tributária, para o segmento têxtil, inclusive a indústria de confecção, conclui-se que assiste razão a Recorrente, com base no que estabelece o art. 1º e art.9º do Decreto nº 28.443/2006, abaixo transcrito:

“Art. 1º Nas operações internas com os produtos abaixo relacionados fica atribuída ao estabelecimento industrial fabricante, estabelecido neste Estado, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas saídas subseqüentes realizadas pelo comércio atacadista e varejista e pela indústria de confecção:

1 – tecido;

(...)

“Art. 9º. As sociedades empresárias do ramo industrial de confecções ou de comércio de tecidos, incentivadas com base na Lei nº 10.367, de 7 de dezembro de 1979, poderão solicitar o seu enquadramento na presente sistemática de tributação, ficando vedada a cumulação dos tratamentos tributários.

Da leitura do art. 1º, depreende-se que não há como se exigir a retenção do ICMS Substituição Tributária pela COTECE, nas operações destinadas a uma indústria de calçados, no caso a VULCABRÁS.

Como se vê, a responsabilidade atribuída ao industrial fabricante na condição de substituto tributário do produto “tecido” somente se dá quando as saídas subseqüentes são realizadas pelo comércio atacadista, varejista e pela indústria de confecção.

Mesmo que se considere a possibilidade da VULCABRÁS vir a utilizar o tecido adquirido na fabricação de material esportivo (confecção), por exemplo, não poderia a COTECE reter o ICMS Substituição Tributária, quando a destinatária não fez a opção por essa sistemática, enquanto beneficiária do FDI, por se mostrar mais favorável realizar a sua apuração na sistemática normal (débito – crédito), em observância ao previsto no art. 9º citado anteriormente.

Feita a interpretação da norma que regulamenta a cobrança do ICMS Substituição Tributária do produto “tecidos”, necessário ajustar o levantamento fiscal (fls. 11/19) que embasou a autuação, procedendo a exclusão da

cobrança do ICMS Substituição Tributária do período de **janeiro a novembro de 2011**, atingido pela decadência, conforme regra do art. 150, § 4º do CTN,

Em seguida, devem ser excluídas as saídas destinadas a VULCABRÁS e ainda as saídas de produto acabado (camisa), por não se enquadrarem na regra prevista no art. 1º e no art. 9º do Decreto 28.443/2006.

Com efeito, deve ser mantida na autuação somente as saídas do produto TECIDOS destinadas ao **comércio atacadista, varejista e indústria de confecção**, em relação aos fatos geradores não alcançados pela decadência (dezembro/2011, janeiro a maio e julho a agosto de 2012).

Por fim, procedidas as exclusões cabíveis que foram aprovadas por esta Câmara, conclui-se que em relação as operações que se submetem ao regime de substituição tributária e não alcançadas pela decadência, restou caracterizada infração aos artigos 1º, 2 e 4º do Decreto nº 28.443/2006, sendo aplicável a penalidade prevista no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/2003.

Isto posto, VOTO no sentido de que se conheça do Recurso Ordinário, dando-lhe parcial provimento, para julgar **parcialmente procedente** o feito fiscal, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e com a manifestação oral em sessão do representante da Procuradoria Geral do Estado.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

MÊS	BASE DE CÁLCULO	ICMS	MULTA
MARÇO/2012	R\$ 55.009,00	R\$ 1.650,27	R\$ 1.650,27
ABRIL/2012	R\$ 2.102,76	R\$ 63,08	63,08
MAIO/2012	R\$ 199,12	R\$ 5,97	5,97
TOTAL.....	R\$ 57.310,88	R\$ 1.719,32	R\$ 1.719,32

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é RECORRENTE: COTECE S/A e RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

Presentes à Sessão o Presidente da 4ª Câmara José Augusto Teixeira, os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Dalcília Bruno Soares, Fredy José Gomes de Albuquerque, Francileite Cavalcante Furtado Remígio, e Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Também presente, o Procurador do Estado, Dr. André Gustavo Carreiro Pereira.

DECISÃO:

A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário para deliberar sobre as seguintes questões: 1. Com relação a decadência do período de 2011, essa matéria foi discutida na 30ª (trigésima) sessão ordinária realizada em 09/11/2020, e por voto de desempate do presidente a câmara decidiu dar parcial provimento ao recurso, reconhecendo a decadência dos meses de janeiro a novembro de 2011. 2. Decisão: A 4ª câmara por unanimidade de votos decide dar parcial provimento ao recurso ordinário julgando PARCIAL PROCEDENTE a autuação, excluindo da base de cálculo as notas fiscais destinadas a empresa VULCABRÁS, e as notas fiscais destinadas a COTECE S/A, mantendo na autuação somente as notas fiscais destinadas as indústrias de confecções, e que foram emitidas nos períodos de dezembro de 2011 a agosto de 2012. Esteve presente para sustentação oral o representante legal da atuada Dr. Schubert Farias Machado

SALA DAS SESSÕES DA 4ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, 26 de fevereiro de 2021.

IVETE MAURICIO DE LIMA:48652075387
Assinado de forma digital por
IVETE MAURICIO DE LIMA:48652075387
Dados: 2021.03.23 10:48:10 -03'00'

Ivete Maurício de Lima
Conselheira RELATORA

JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Assinado de forma digital por
JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Dados: 2021.03.23 10:20:22 -03'00'

José Augusto Teixeira
Presidente da 4ª Câmara

RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Assinado de forma digital por RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Dados: 2021.03.25 19:31:16 -03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza
Procurador do Estado