

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

**RESOLUÇÃO Nº 051/2022**

**4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**83ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 13 DE DEZEMBRO DE 2021**

**PROCESSO Nº: 1/5219/2018**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201811063**

**RECORRENTE: CERÂMICA BRASILEIRA CERBRÁS LTDA**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**AUTUANTE: FREDERICO BRUNO MORENO**

**MATRÍCULA: 497752-1-0**

**RELATOR: FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES**

**EMENTA: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO – DIFAL – FDI – PARECER CECON 475/2018 – IMPROCEDÊNCIA.**

1. Acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS devido a diferimento indevido de FDI.

2. Infringência aos arts. 73 e 74, do decreto 24.569/97, com aplicação da penalidade disposta no art. 123, I, “C”, da lei 12.670/96, com redação dada pela lei 13.418/03.

3. A apuração do montante a ser diferido no âmbito do FDI é realizada de forma conjunta de todos os créditos e débitos de ICMS da empresa, e, após isso, retira-se do levantamento a proporção de operações de saída não próprias – revenda – de acordo com o parecer CECON 475/2018.

4. Como as operações realizadas pela recorrente não são de revenda, não há infração cometida, posto que a inclusão no diferimento das operações relacionadas ao DIFAL é devida.

5. Autuação julgada improcedente em desacordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária.

**Palavras chaves: ICMS – AUSÊNCIA - RECOLHIMENTO – EFD – FDI – IMPROCEDÊNCIA.**

## RELATÓRIO

O contribuinte é uma indústria de cerâmicas que foi notificado da lavratura do **auto de infração nº 1/201811063** por falta de recolhimento de ICMS DIFAL, no período de FEV/14 a DEZ/15, por ter infringido o art. 73 e 74, do Decreto n. 24.569/97, resultando na aplicação da penalidade de 100% o valor do imposto, prescrita no art. 123, I, “C”, da Lei 12.670/96, com redação alterada pela Lei 13.418/03.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

Auditoria Fiscal relatou nas informações complementares do Auto de Infração que:

Em 20/03/2018, emitimos o Termo de Início número: 2018.03013, exigindo documentações fiscais para as atividades de auditoria. Após entrega da documentação exigida em termo de início e conferidos os valores declarados pelo próprio contribuinte nas suas apurações mensais (SPED-FISCAL 2014 e 2015), verificamos que os valores de ICMS-Diferencial de Alíquota, exigidos de bens de uso/consumo em posto fiscal de fronteira e/ou recolhidos pelo próprio contribuinte, foram incluídos na apuração do saldo devedor no qual incide a concessão do benefício FDI (diferimento de 75% do valor de ICMS apurado mensalmente).

Os dados consultados de Apuração de ICMS, declarados pelo próprio contribuinte, demonstram que os valores de ICMS-Diferencial de Alíquota referente a aquisição de produtos para USO/CONSUMO chegam a R\$ 1.082.398,60 durante os anos de 2014 e 2015. Verificamos que os referidos lançamentos em benefício do FDI não estão de acordo com o disposto no contrato FDI/Provin (contrato e aditivos): 33.0193-3 e aditivos assim como no art. 17 e art. 25 §3º, do Decreto 29.183/2008, que regulamenta a legislação do FDI. Os documentos citados e anexados ao auto de Infração tem como premissa básica que o incentivo fiscal tem como objeto o ICMS originário de produção própria do contribuinte. Vide abaixo:

Em síntese, verificamos que o valor de ICMS-Diferencial de alíquota refere-se a mercadorias/produtos adquiridos a partir de outros estados da federação e que são para utilização em uso e/ou consumo da empresa. Desta forma exposta acima, fica evidenciado que o contribuinte supracitado não efetuou regularmente o recolhimento devido de ICMS uma vez que não seguiu corretamente o disposto em legislação específica, que explicita que o ICMS diferido acima descrito (benefício) corresponderá ao imposto relativo **às operações da produção própria.**

Em 25/08/2018 o contribuinte apresentou impugnação sustentando, em síntese, as seguintes premissas:

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

- I) Nulidade da infração visto que a autoridade lançadora se encontrava impedida pois a impugnante estava sob consulta específica.
- II) Improcedência da autuação devido à ausência de tipicidade uma vez que o contrato referente ao FDI e a própria lei instituidora do benefício não preveem a referida infração.
- III) Que o contrato de Mútuo, e seus aditivos, e nem a lei determina a exclusão de qualquer parcela do ICMS, alcançando o valor do imposto efetivamente recolhido.
- IV) Que a lei instituidora do benefício e as posteriores que a alteram, preveem a abrangência integral do ICMS, e que a alteração que versa sobre as operações de produção própria foi instituída por decreto, o que infringe a hierarquia das normas brasileiras, devendo, por isto, ser declarada a improcedência da infração.

Na célula de julgamento de primeira instância, o julgador de primeiro grau, ao conhecer da impugnação, julgou PROCEDENTE a autuação, firmando o seguinte entendimento:

- I) Equivoca-se o contribuinte quanto a nulidade por estar em andamento consulta formal a SEFAZ uma vez que a referida consulta versa sobre assunto diverso do abordado na autuação;
- II) Quanto a nulidade por ausência de tipicidade não há como prosperar tendo em vista que o fiscal relatou minuciosamente a infração e identificou os descritivos legais infringidos.
- III) A legislação vigente determina que o benefício fiscal se refere somente a produção própria do contribuinte.

Em face da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso ordinário, sustentando em síntese as mesmas premissas da impugnação, acrescentando o seguinte:

- I) A recorrente protocolou consulta fiscal (fls 49-59) sobre a forma de apuração do ICMS, inclusive informando ao fiscal autuante que estava sob consulta e o número de protocolo desta (fl-60), o que impediria a realização de ação fiscal, devendo ser declarada a nulidade da autuação;

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

- II) No decorrer do processo administrativo a recorrente recebeu a resposta da consulta fiscal, entendendo que a forma como a então consulente apura o imposta estava de forma correta;
- III) Que a recorrente é indústria e comercializa 100% de sua produção, assim, as mercadorias adquiridas para uso e consumo são utilizadas na produção da recorrente, dessa forma estando correta a utilização do benefício fiscal.

Acostados aos autos o Parecer da Assessoria Processual Tributária nº 250/2020 opinando pela PROCEDÊNCIA da autuação, entendendo que:

- I) A consulta realizada pelo recorrente se trata de conteúdo diverso do mérito concernente a autuação ora recorrida.
- II) Não compete ao órgão administrativo analisar a constitucionalidade das normas.
- III) Que as resoluções apontadas pelo contribuinte não possuem efeito vinculante.
- IV) No mérito, sugere o conhecimento do Recurso Ordinário para negar-lhe provimento e afastar as preliminares de nulidades suscitadas.

É o relatório.

**VOTO DO RELATOR**

Trata-se de auto de infração lavrado por falta de recolhimento de ICMS devido a utilização indevida de benefício fiscal concedido ao contribuinte, com a imposição da penalidade contida no art. 123, I, “c”, da Lei 12.670/96, no valor de 100% o valor do imposto.

Em seu recurso, o contribuinte alegou que a infração deve ser declarada nula tendo em vista que, durante a ação fiscal, haveria em curso consulta formal à SEFAZ, o que deveria impedir sua realização.

No entanto, tendo em vista a discussão de mérito superar a nulidade, passa-se a discorrer sobre aquela.

Analisando a infração ora questionada, tem-se que a fiscalização constatou que a recorrente, ao apurar o saldo devedor que serviria de base de cálculo para o benefício do

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

FDI/PROVIN, inseriu, no montante a ser diferido, ICMS relativo ao diferencial de alíquotas de operações para uso e consumo, entendendo ser essa inclusão indevida.

No entanto, é cediço que a legislação atual não determina o conceito de produção própria, assim, restando, para fins de entendimento dos procedimentos a serem levados em consideração na apuração do FDI, a análise de outras ferramentas.

Nessa senda, deve-se levar em consideração o que está disposto no parecer CECON 475/2018, veja-se:

Parecer CECON nº 475

4ª indagação: caso entenda que o FDI somente seja aplicado sobre as operações de produção própria, conforme Decreto nº 29.183/2008, o contribuinte beneficiário poderá apurar em separado as operações de entrada e de saída destinadas à produção própria, evitando com isso as perdas financeiras dos créditos de mercadorias não destinadas às operações de produção própria? Caso seja positivo, como fazer essa apuração em separado, informando isso no SPED Fiscal?

Resposta: O contribuinte beneficiário deve apurar conjuntamente todos os créditos e débitos decorrentes do ICMS e, ao final, constatado o saldo devedor, aplicar o percentual que a ele pertine, relativamente ao FDI, proporcionalmente ao ICMS gerado nas saídas de produção própria. Desta forma, não há que se falar em apuração em separado. Esse é o procedimento, haja vista que não constam na EFD campos próprios que permitam a segregação de todas as operações realizadas pelo contribuinte beneficiário do FDI, de maneira a possibilitar o destono previsto em resolução CEDIN no saldo devedor apurado.

Impende ressaltar, aqui, pois que importante, que a concessão dos benefícios do FDI decorre de pleito dos contribuintes interessados. Uma vez concedidos os benefícios fiscais relativos ao ICMS, é dever dos contribuintes observar as formalidade e condições de apropriação desses benefícios.

A título de exemplo, pode-se indicar uma empresa que teria saldo credor relativo a operações comerciais (que não estão compreendidas no conceito de operação própria) no montante de R\$ 50.000,00. Nessa mesma hipótese, teria um saldo devedor relativo às operações próprias no valor de R\$ 150.000,00. No caso em tela, o saldo devedor, para fins de apuração do ICMS devido seria

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

de R\$ 100.000,00 (saldo devedor de operações próprias – saldo credo de operação enquadrada como própria). Isso seria diferente de se aplicar o benefício diretamente sobre o saldo devedor de R\$ 150.000,00. E aqui, não há que se falar em duas operações, apenas consideração conjunta de todos os créditos e débitos da empresa.

Por fim, do resultado obtido da diferença entre créditos e débitos (aqui considerado como saldo devedor efetivo), **deve-se segregar a proporção do ICMS gerado nas saídas decorrentes de produção própria, com o ICMS total gerado pela empresa,** chegando-se ao percentual que incidirá sobre a base total e, a seguir, sofrerá a aplicação da alíquota do benefício da empresa”. (grifou-se)

É evidente, ao analisar o parecer acima transcrito, que a apuração do valor a ser diferido no âmbito do FDI se dá da seguinte maneira:

- a) Primeiramente, apura-se todos os débitos e créditos conjuntamente da empresa;
- b) Após obtenção de saldo devedor, diminui-se do montante a ser diferido a porcentagem das operações de saída referentes a produção não própria, ou seja, de revenda ou ICMS de terceiros – Substituição Tributária.

Sob essa perspectiva, tem-se que os valores referentes a revenda ou ST não fazem parte do valor a ser diferido, assim, **todos os débitos de ICMS que não sejam proveniente de revenda ou ST podem ser diferidos.**

Como nas operações contidas na presente autuação não são de revenda ou ST, é notório que podem constar na monta a ser diferida pelo FDI. Dessa forma, como colaciona o parecer CECON 475/2018, não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS, **uma vez que as operações contidas no valor diferido não são de saídas de operações não próprias – revenda.**

Além disso, é evidente que o ICMS Difal não se enquadra em operações de saída decorrentes de produção própria, uma vez que é devido na entrada.

Diante do exposto, voto por conhecer do presente recurso ordinário e dar-lhe provimento para declarar a **IMPROCEDÊNCIA** da autuação.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrido **CELULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA** e recorrente **CERÂMICA BRASILEIRA CERBRAS LTDA.**, Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários conhecer do recurso ordinário interposto e dar-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, julgando **IMPROCEDENTE** a acusação fiscal, entendendo que não ficou provado que o contribuinte levou a efeito do cálculo do FDI qualquer parcela de revenda de mercadoria de terceiros, mas somente o ICMS de produção própria, nos termos do voto do Conselheiro Relator, contrariamente ao Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. A Conselheira Ivete Maurício de Lima justificou seu voto nos seguintes termos: *“considerando a inadequação da metodologia, uma vez que o autuante apurou em separado o ICMS DIFAL (empresa recolhimento normal - beneficiária do FDI), em desacordo com as orientações da SEFAZ no Parecer CATRI/CECON nº 475/2018 (4ª Indagação) e nº 127/2019 expedido em favor da autuada (resposta da Consulta nº 6587586/2017)”*. Vencidos os votos dos conselheiros Michel André Bezerra Lima Gradvohl e Dalcília Bruno Soares, que se manifestaram pela procedência da acusação fiscal, por considerar que o DIFAL e FDI têm natureza jurídica diferente. Não participou da votação o conselheiro José Osmar Celestino Junior, por não ter participado de todo o relato, conforme §2º do art.42, do Regimento Interno do Conselho de Recursos Tributários (Portaria nº 145/2017). **As preliminares de nulidade deixaram de ser declaradas em razão da análise de mérito favorável ao contribuinte.** Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso, a representante legal da autuada, Dra. Silvia Paula Alencar Diniz, acompanhada da Dra. Fernanda Diniz. Presentes à Sessão os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Dalcília Bruno Soares, José Osmar Celestino Junior, Robério Fontenele de Carvalho e Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Presente à sessão o Procurador do Estado Dr. Rafael Lessa Costa Barboza.



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

**SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 21 de MARÇO de 2022.**

José Augusto Teixeira  
**PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA**

Rafael Lessa Costa Barboza  
**PROCURADOR DO ESTADO DO CEARÁ**

Francisco Alexandre dos Santo Linhares  
**CONSELHEIRO**