



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO-CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS-CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº.: 261 /2019

68ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 01.10.2019 – 13h 30min

PROCESSO Nº: 1/492/2011 AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/2010.22422-0

RECORRENTE: CLARO S/A.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CGF Nº: 06.266.269-4

CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ WILAME FALCÃO DE SOUZA

EMENTA: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO. O auto de infração em lide denuncia creditamento indevido do ICMS relativo as operações de entrada de bens para o ativo permanente. A acusação fiscal foi lastreada nas planilhas constantes nos autos, que apontam erro no cálculo do coeficiente que é empregado para determinação do valor do crédito a ser apropriado nas citadas operações. Nos laudos periciais constantes dos autos foram feitas as correções reclamadas pelo contribuinte, no que resultou em crédito indevido inferior ao reclamado na exordial. O caso em questão configura infração ao art. 49, §4º, incisos I a II, da Lei nº 12.670/96. A penalidade cabível à situação em apreço é a prevista no art. 123, II, 'a', da Lei nº 12.670/96. A decisão singular pela procedência da acusação fiscal alterada para **PARCIAL PROCEDENCIA** com base no último laudo pericial realizado. Multa confiscatória afastada, com fundamento no art. 48, §2º, da Lei nº 15.614/2014. Decisão nos termos do voto do conselheiro relator, contrária ao parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em consonância com a manifestação oral, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS - CRÉDITO INDEVIDO DE ATIVO PERMANENTE – ERRO NO CÁLCULO DO COEFICIENTE UTILIZADO PARA CÁLCULO DO IMPOSTO A SER LANÇADO – PERÍCIA FISCAL – PARCIAL PROCEDÊNCIA

RELATÓRIO:

A peça vestibular do processo em apreço estampa a seguinte acusação fiscal:

"LANÇAR CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, PROVENIENTE DE OPERAÇÃO DE ENTRADA DE BEM OU MERCADORIA PARA O ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO.

O CONTRIBUINTE REGISTROU E APROVEITOU INDEVIDAMENTE, NO EXERCÍCIO DE 2008, R\$5.080.453,44 DECORRENTES DE ENTRADAS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE, CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXA".

Ainda no auto de infração, o agente fiscal aponta o dispositivo infringido: artigo 49, § 4º, inciso III, da Lei nº 12.670/96; sugere a penalidade aplicável ao caso: art. 123, II, 'a', da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003; e os valores do principal e da multa, que correspondem em igual cifra a R\$5.080.453,44 (cinco milhões, oitenta mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e quarenta e quatro centavos).

Nas Informações Complementares, fls.03 a 08, o agente fiscal apresenta os fundamentos da lavratura do auto de infração, valendo destacar os seguintes:

“A empresa atuada aproveitou indevidamente, durante o ano de 2008, créditos de ICMS num total de R\$5.080.453,44 (cinco milhões, oitenta mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e quarenta e quatro centavos), relativos à entrada de bens destinados ao Ativo Permanente. Trata-se de excesso resultante de erros de preenchimento do Livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, conforme planilhas de cálculos anexas a este Auto de Infração.

O Livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente – CIAP é destinado a apuração de valor do crédito de ICMS a ser mensalmente apropriado nos termos do art. 20, da Lei Complementar 87/1996, e foi instituído através do Ajuste Sinief 09/97, alterado pelo Ajuste Sinief 03/2001, que disciplina os modelos e formas de seu preenchimento”.

Ainda nas Informações Complementares, à fl. 07, a autoridade fiscal apresenta a metodologia aplicada para a apuração do crédito em questão. A planilha produzida em observância a citada metodologia repousa à fl. 16 desses autos e às fls. 18 a 25 estão as demais planilhas produzidas na fiscalização com o objetivo de dar suporte ao feito fiscal em apreço.

A empresa ingressa com pedido de dilatação de prazo para defesa (fls. 28/29). Tempestivamente, apresenta a impugnação ao feito fiscal (fls. 103 a 132) onde, de início, argumenta que os cálculos da fiscalização contêm os seguintes equívocos:

- (i) Utilização de valores que não correspondem ao efetivo saldo acumulado de créditos de imposto do ativo permanente da Impugnante;
- (ii) Incorrekções no cálculo do coeficiente mensal;
- (iii) Incorreta conclusão de que, para alguns bens, teriam sido apropriadas mais de 48 parcelas mensais relativas aos créditos de ICMS.

Em seguida, no tópico III. O DIREITO (fls. 106 a 131) apresenta as razões de defesa:

1) A extinção de parcela dos débitos em decorrência do pagamento (fl. 106). Informa que uma parcela dos valores exigidos, no caso os relativos às operações de saídas escrituradas nos CFOPs 5552, 6551 e 6522 foram pagos. O valor apresentado pela impugnante é de R\$769.937,28, conforme demonstrado na planilha anexa à fl. 196.

2) A incorreta apuração do saldo acumulado de créditos de ICMS relativo ao ativo permanente (fl.107). Alega que a fiscalização em seu trabalho utilizou valor incorreto do saldo acumulado de créditos de ICMS, tendo sido considerado valor inferior ao da realidade (fl.109).

3) A regularidade do creditamento realizado pela Impugnante (fl.111).

Defende a regularidade afirmando que utilizou o critério de proporcionalidade, consistente na multiplicação do total de créditos de ICMS pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total de saídas e prestações do período (fl.111).

4) Da inexistência de valores relativos ao estorno de quadriênio que possam reduzir o valor dos saldos acumulados mensais (fl.123).

Justifica que "...apesar de não ter sido efetuada a baixa formal dos bens adquiridos há mais de 48 meses no CIAP, pode-se notar facilmente dos cortes mensais do CIAP efetuados pela Impugnante, constantes da mídia anexa (Doc.20) que em nenhum dos períodos autuados foram aproveitados créditos indevidamente" (fl.125).

5) A divergência residual entre os valores aproveitados pela Impugnante e os valores autuados (fl.126).

Argumenta que "Nos termos de todo o acima exposto, resta claro que, após sanados todos vícios em que incorreu o i. agente fiscal, as divergências entre os valores apropriados a título de créditos pela Impugnante e os valores considerados corretos pela fiscalização são consideravelmente minimizados" (fl.126).

6) A necessária proporcionalidade entre a multa aplicada e a infração cometida (fl.126).

Questiona que "... a imposição de multa de valor correspondente a 100% (cem por cento) do valor dos supostos débitos de ICMS demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade" (fls.126/127).

Na conclusão da defesa, requer o reconhecimento da parcela do débito quitada e o cancelamento do restante reclamado no Auto de Infração ora em apreço, justificando o pedido alegando que nos cálculos efetuados pelos agentes fiscais há diversas incorreções. Subsidiariamente, caso não atendido nesse pedido, alega a necessária realização de novos cálculos para apuração de valores mais acertados (fl.131).

A empresa autuada juntou às fls. 199/200 o requerimento de expedição de guia para eventual pagamento parcial do débito do auto de infração, no valor de R\$769.937,28 (setecentos e sessenta e nove mil, novecentos e trinta e sete reais e vinte e oito centavos).

À fl. 212 consta despacho da Coordenaria de Execução Tributária – COREX nos seguintes termos: "Considerando que o contribuinte recolheu parcialmente o Auto de Infração nº 201022422-0, encaminhamos o presente processo ao Contencioso Administrativo Tributário – CONAT, para as providências adequadas".

Consta às fls. 214 a 217 documento no qual a empresa autuada requer a junta de substabelecimento sem reservas, bem como requerimento para que as publicações relativas ao presente processo sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado nela indicado.

Às fls. 219 a 222 consta uma comunicação da impugnante acerca do recolhimento parcial do débito fiscal, relativo às baixas do ativo imobilizado decorrentes de operações de venda e/ou transferências – CFOPs 5552, 6551 e 6522.

O julgador monocrático, por sua vez, decide pela procedência da autuação, conforme **Julgamento nº 1353/2012**, que repousa às fls.224 a 233. Segue abaixo a ementa da decisão proferida (fl.224):

“**ICMS. CRÉDITO INDEVIDO.** Ação fiscal denunciando o creditamento indevido de ICMS relativo à entrada de bens para o ativo permanente. Os relatórios fiscais apontam erro no cálculo do coeficiente utilizado na determinação dos créditos fiscais a serem apropriados. Além disso, os créditos do Ativo Permanente lançados na DIEF estão divergentes dos valores apurados no Livro de Controle de ICMS do Ativo Permanente – CIAP. Comprovada a violação ao art. 60, IX, a, § 13, incisos I a III, do Dec. nº 24.569/97. Aplicação da penalidade prevista no art. 123, II, a, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. Ação Fiscal **PROCEDENTE.** Defesa tempestiva”.

Ao final do julgamento foi apresentado o “demonstrativo do crédito tributário” reclamado, seguido da observação que por ocasião da cobrança do crédito tributário, na forma da decisão singular acima, deve ser deduzido o pagamento parcial do auto de infração.

A empresa foi formalmente intimada acerca da decisão monocrática e ingressa com pedido de dilatação de prazo para apresentar o recurso cabível (fls.240/241). Tempestivamente, é apresentado o Recurso Ordinário (fls.244 a 326) onde apresenta as seguintes razões recursais:

1. **Da necessidade de apensamento dos autos (fl.247).** Alega a necessidade de que o processo relativo ao Auto de Infração nº 201000622-6 seja anexado ao presente processo, haja vista que o cômputo dos saldos acumulados do CIAP, no presente caso-exercício 2008, são os valores finais do exercício 2007, estes questionados no Auto de Infração nº 201000622-6 sobre o qual não houve decisão administrativa final.
2. **A incorreta apuração do saldo acumulado de créditos de ICMS relativo ao ativo permanente (fl.247).** Alega que somente após ser determinado o valor correto do saldo acumulado inicial e final no exercício de 2007, que trata o Auto de Infração nº 201000622-6, será possível chegar-se ao valor inicial do exercício 2008.
3. **A regularidade do creditamento realizado pela Recorrente – coeficiente de aproveitamento de créditos (fl.249).** Alega que a fiscalização levou para o cálculo da proporção entre as operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações dos períodos autuados diversos CFOPs de forma equivocada. E cita os seguintes: 5.301/6.301, 5.152, 5.552, 5.905, 5.908/6.908, 5.915/6.915, 5.949/6.949 e 5.557.



4. A desproporcionalidade entre a multa aplicada e a suposta infração cometida (fl.261). Alega que deve existir proporcionalidade entre a infração e a sanção, de modo a não configurar o confisco indireto.

Para concluir o recurso ordinário, a recorrente faz os seguintes pedidos: - o julgamento conjunto do presente auto de infração e do Auto de Infração nº 2010.00622-6, bem como seja dado integral provimento ao recurso em apreço para reformar a decisão ora recorrida; - o cancelamento da multa aplicada ou ao menos reduzida ao patamar de 2%, ante o caráter confiscatório da multa de 100% sobre o valor do tributo supostamente devido.

A Célula de Assessoria Processual Tributária, por meio do **Parecer nº 721/2012**, acostado as fls. 330 a 333, se manifesta no sentido de manutenção da decisão de PROCEDÊNCIA proferida na instância singular, no que obteve o aval do douto representante da Procuradoria Geral do Estado, conforme despacho constante à fl. 334.

Pela primeira vez, o processo foi submetido à apreciação da 1ª Câmara de Julgamento em 21.03.204, na 60ª sessão ordinária (ata anexa às fls. 519/520), sendo convertido o julgamento em pedido de perícia nos termos do DESPACHO de fls. 338/339.

O Laudo Pericial correspondente está anexado às fls. 340 a 350 e informa que o valor do ICMS devido é da ordem de R\$4.830.902,58 (planilha fl.348), portanto, inferior ao valor lançado no auto de infração em lide.

A empresa autuada apresenta manifestação acerca do trabalho pericial às fls.494 a 497, demonstrando que houve equívoco relativo ao tratamento das operações de DETRAF, e em razão disso solicita que o processo seja baixado novamente em diligência.

Pela segunda vez, o processo retorna à 1ª Câmara de Julgamento, em 22.11.2017, na 67ª sessão ordinária (ata às fls.523/524), no que foi determinado o retorno à Célula de Perícias Fiscais e Diligências.

Em face dessa decisão foi expedido o despacho constante às fls. 525/526, que determina a correção de equívocos no primeiro trabalho pericial realizado e que, após as devidas correções, seja apurado novamente o valor de crédito indevido apontado na acusação fiscal.

O segundo Laudo Pericial repousa às fls. 527 a 600 e indica como crédito indevido o valor de R\$3.557.587,49 (três milhões, quinhentos e cinquenta e sete mil, quinhentos e oitenta e sete reais e quarenta e nove centavos), conforme planilha que repousa à fl. 530, valor este inferior ao lançado no auto de infração e que foi confirmado no julgamento singular, que é de R\$5.080.453,44 (cinco milhões, oitenta mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e quarenta e quatro centavos).

A respeito desse Laudo Pericial, a empresa se manifesta às fls. 601 a 604 e questiona que:



- "... como se pode verificar do laudo pericial (Anexo I), as saídas registradas sob o **CFOP 5552** reduziram o saldo acumulado de créditos, razão pela qual se apuraram diferenças creditadas a maior pela Peticionária" (fl.603).

(...)

- "... no laudo pericial, as operações registradas sob os **CFOPs 6551 e 6552** reduziram o saldo acumulado de ativo permanente da Peticionária, como se pode aferir do Anexo I que o instrui. Daí mais um motivo das diferenças de créditos apuradas pela perícia realizada" (fl. 603).

- "Dessa forma, em atenção ao princípio da verdade material, requer a Peticionária seja determinada a nova baixa do feito em diligência, a fim de que os valores registrados sob os **CFOPs 5552, 6551 e 6552** sejam considerados na composição do saldo acumulado do ativo permanente, para a correta apuração dos créditos de imposto a que tem direito" (fl.603).

O processo retorna à apreciação da 1ª Câmara de Julgamento, em 02.07.2019, na 44ª sessão ordinária, no que foi decidido converter o julgamento em perícia, nos termos constantes da ata que repousa às fls. 606 a 607.

O despacho relativo à perícia referida acima repousa à fl. 608 no qual constam os seguintes pedidos:

- I- Excluir do denominador os CFOP 5908, 6908 e 6551.
- II- Incluir no numerador e no denominador o CFOP 5152.
- III- Após os ajustes acima citados, demonstrar o valor do crédito levantado.

O terceiro Laudo Pericial consta às fls. 609 a 617 e demonstra que após fazer os ajustes acima indicados (itens I a III) restou como ICMS devido o valor de R\$3.536.417,61 (três milhões, quinhentos e trinta e seis mil, quatrocentos e dezessete reais e sessenta e um centavos), conforme se apresenta na planilha de fl.615.

A respeito desse Laudo Pericial, a empresa apresenta manifestação às fls. 618/619 onde não apresenta questionamentos outros, mas, objetivamente, apenas requer que o processo seja incluído em pauta de julgamento.

Eis, em síntese, o relatório.

VOTO DO RELATOR

A acusação fiscal lançada na peça vestibular diz respeito a crédito indevido de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente, no valor de R\$5.080.453,44 (cinco milhões, oitenta mil, quatrocentos e cinquenta e três reais e quarenta e quatro centavos).

Nas Informações Complementares (fl.04) está registrado que o imposto aproveitado, no valor acima citado, "*Trata-se de excesso resultante de erros de preenchimento do Livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, conforme planilhas de cálculos anexas a este Auto de Infração.*"



O contribuinte rechaçou a acusação fiscal argumentando que os cálculos elaborados no CIAP, para indicação do crédito fiscal dos bens adquiridos para o ativo permanente, foram efetuados seguindo as normas então vigentes. Porém reconheceu que para uma parcela dos valores reclamados, no caso os relativos às operações de saídas nos CFOPs 5552, 6551 e 6522, havia realmente uma diferença no valor de R\$769.937,28, conforme demonstrado às fls. 199/200, tendo efetuado o recolhimento desse valor nos termos demonstrados nos documentos de fls.219 a 221, para em seguida requerer a extinção parcial do débito.

Quanto ao argumento da necessidade de apensamento desse processo ao processo relativo ao Auto de Infração nº 201000622-6, haja vista que o cômputo dos saldos acumulados do CIAP, no presente caso-exercício 2008, são os valores finais do exercício 2007, estes questionados naquele processo (AI nº 201000622-6) sobre o qual não houve decisão administrativa final, vale assinalar que essa situação não é impedimento para julgamento do processo em apreço, posto que os valores dos créditos levados em consideração na ação fiscal relativa ao processo ora em questão foram extraídos do CIAP e nessa condição é que devem compor o levantamento fiscal.

A respeito da matéria de mérito, vale alertar que o crédito do imposto na questão em evidência está disciplinado no art. 49, § 4º, incisos I a III, da Lei nº 12.670/96, que assim valida:

Art. 49. Para a compensação a que se refere o artigo 46, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do ICMS anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 4º. Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto só será admitido o creditamento de que trata o inciso I, proporcionalmente as operações de saídas ou prestações tributadas, efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;



No curso do processo, a empresa atuada fez diversos questionamentos quanto a correção do trabalho elaborado pela autoridade fiscal, mas não logrou êxito, isto é, seus argumentos não foram acolhidos no julgamento singular. No recurso ordinário repisou os mesmos argumentos de defesa e de imediato obteve êxito, sendo-lhe deferida a realização de perícia, cujo laudo repousa às fls. 340 a 350.

Em seguida, foram realizadas mais duas perícias para atender aos questionamentos apresentados pela empresa: uma repousa às fls. 527 a 534 (2ª laudo pericial) e a outra repousa às fls. 609 a 612 (3º laudo pericial). O último laudo pericial mostra que o crédito indevido corresponde a cifra de R\$3.536.417,61 (três milhões, quinhentos e trinta e seis mil, quatrocentos e dezessete reais e sessenta e um centavos).

Efetivamente, há de se reconhecer o crédito indevido denunciado no auto de infração, porém, com os devidos ajustes procedidos nos laudos periciais realizados. Desse modo, perfeitamente cabível ao caso a sanção prevista no art. 123, inciso II, alínea 'a', da Lei nº 12.670/96, que define como crédito indevido todo aquele escriturado na conta gráfica do ICMS em desacordo com a legislação.

Quanto ao questionamento de multa confiscatória, vale lembrar que a penalidade é matéria de reserva legal e em sendo assim carece o julgador administrativo de competência para apreciar essa questão, consoante previsão no art. 48, §2º, da Lei nº 15.614/2014, *in verbis*:

Art. 48. O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art. 121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva.

(...)

§ 2º Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, observado:

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, para dar-lhe provimento, para modificar a decisão de procedência proferida na 1ª Instância, para decidir pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do feito fiscal à luz do resultado apresentado no último laudo pericial, de acordo com a manifestação oral, em sessão, do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS: R\$3.536.417,61

MULTA: R\$3.536.417,61



OBS. Ressalto que houve pagamento parcial do auto de infração em lide, conforme comprovado à fl. 210. Assim sendo, do valor do ICMS acima indicado deve ser subtraído R\$769.937,28, posto que efetivamente pago.

DECISÃO:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **RECORRENTE** Claro S/A e **RECORRIDO** Célula de Julgamento de 1ª. Instância,


A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve afastar por decisão unânime a apreciação de matéria constitucional (multa com efeito confiscatório), arguida pela parte, por falta de competência legal, nos termos do art. 48, §2º, da Lei nº 15.614/2014. No mérito, decide por unanimidade de votos dar parcial provimento ao recurso para julgar **PARCIAL PROCEDENTE** a presente acusação fiscal, nos termos do voto do conselheiro relator e em conformidade com o último laudo pericial e manifestação oral do douto Procurador do Estado. Presente à sessão para acompanhamento do julgamento a Dra. Bárbara Nilza de Oliveira dos Santos.


SALA DAS SESSÕES DA 1ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 09 de dezembro de 2019.


Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
PRESIDENTE


José Wilame Falcão de Souza
CONSELHEIRO RELATOR


Raimundo Nonato Barros de Oliveira
CONSELHEIRO


José Sidrey Valente Lima
CONSELHEIRO


Matheus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO
Ciente em: 09/12/2019


Carlos César Quadros Pierre
CONSELHEIRO


André Rodrigues Parente
CONSELHEIRO


Pedro Jorge Medeiros
CONSELHEIRO