



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº 202/2016

42ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 15.03.2016

PROCESSO Nº 1/1293/2009 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2009.01887-2

AUTUANTE: CRISTINA BARBOSA SOARES E OUTROS

RECORRENTE: CLARO S/A

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: CONSELHEIRO FRANCISCO JOSÉ DE OLIVEIRA SILVA

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE. Aproveitamento de créditos indevidamente apropriados, provenientes de apuração incorreta do coeficiente de proporcionalidade, no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente. **AUTUAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**, tendo em vista a exclusão do levantamento dos os períodos de janeiro e fevereiro de 2004, que foram alcançados pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, bem como, em decorrência do refazimento do coeficiente de proporcionalidade, conforme Laudo Pericial, que resultou na redução do montante dos créditos indevidamente aproveitados. Amparo legal: Art. 49, § 4º, inciso III da Lei nº 12.670/96. Penalidade: Art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/96. Recurso ordinário conhecido e provido em parte. Reformada a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, no sentido de declarar a **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da autuação, com base no laudo pericial. Decisão, por unanimidade de votos, em conformidade com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

RELATÓRIO

Descreve a peça vestibular:

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 período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, créditos decorrentes de entradas destinadas ao Ativo Permanente, no valor total de R\$ 1.503.051,38, conforme planilhas anexas”.

Dispositivo indicado como infringido: Art. 49, § 4º, III da Lei nº 12.670/96. Penalidade; Art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Instruem os autos: Informações Complementares (fls. 03 a 05); Ordem de Serviço nº 2008.24466 (fls. 07); Termo de Início de Fiscalização nº 2008.20832 (fls. 08); Termo de Intimação nº 2008.27137 (fls. 10); Planilha do Levantamento de Créditos do Ativo Imobilizado (fls. 11/12) e Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2009.03952 (fls. 13).

O contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, conforme fls.16 a 42 dos autos.

O processo foi julgado PROCEDENTE em 1ª Instância, conforme decisão de fls. 63 a 68 dos autos.

O contribuinte inconformado com a decisão condenatória exarada em 1ª Instância interpôs recurso ordinário alegando, em sede de preliminar a extinção parcial do lançamento, haja vista que atingido pela decadência, a teor do art. 150, § 4º do CTN. No mérito, pugna pela legitimidade dos créditos, bem como a realização de perícia a fim de comprovar as suas razões recursais, que dormitam às fls. 72 a 105 dos autos.

A Assessoria Processual-Tributária por meio do Parecer nº 307/2009 (fls. 115 a 118) recomendou a manutenção da decisão exarada em 1ª Instância. A douta PGE adotou referido parecer, conforme fls. 119 dos autos.

Quando da realização da 73ª sessão ordinária da 1ª Câmara de Julgamento, o processo foi convertido em perícia, conforme despacho de fls. 127 a 129 dos autos. A douta PGE encampou o pedido de perícia formulado pela parte e pelo Conselheiro-Relator, conforme Ata que repousa às fls. 130 dos autos.

O recorrente apresentou memorial, conforme fls. 131 a 135 dos autos.

O Laudo Pericial que demora às fls. 150 a 155 dos autos, após respondidos os quesitos formulados pela parte, concluiu que o total de crédito indevido importava a quantia de R\$ 703.061,88 (setecentos e três mil sessenta e um reais e oitenta e oito centavos).

O recorrente apresentou manifestação acerca do laudo pericial (fls. 278 a 284) por meio da qual requereu a realização de nova perícia, visando à exclusão de algumas operações especificadas nos CFOP's.

Quando da realização da 155ª sessão ordinária da 1ª Câmara de Julgamento, as razões constantes na manifestação acerca do laudo pericial foram acatadas, no sentido de que fossem excluídos do lançamento os períodos alcançados pela decadência, bem como feito o coeficiente de proporcionalidade para fins de apropriação dos créditos do Ativo Permanente, conforme Ata às fls. 291 dos autos e Despacho de fls. 293 a 295 dos autos.

Após prestados os esclarecimentos reclamados pela recorrente e declarada a decadência dos períodos de janeiro e fevereiro de 2004, à Célula de Perícia elaborou novo laudo, que, ao final, apontou um total de crédito indevido no valor de R\$ 688.062,80, sendo R\$ 533.147,12 em 2004 e R\$ 154.915,68, em 2005.



O recorrente apresenta nova manifestação acerca do laudo pericial por meio da qual renova os argumentos contidos na primeira manifestação, conforme fls. 375 a 380 dos autos.

Memorial de julgamento (fls. 383 a 387).

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

O crédito tributário exigido no presente Auto de Infração decorre da acusação de creditamento indevido, sob o fundamento de que o contribuinte, acima nominado, aproveitou indevidamente, nos exercícios de 2004 e 2005, créditos de ICMS decorrentes de entradas de bens destinados ao Ativo Permanente, no valor total de R\$ 1.503.051,38 (um milhão, quinhentos e três mil cinquenta e um reais e trinta e oito centavos).

A apropriação dos créditos de ICMS incidentes sobre a entrada de bens pertencentes ao Ativo Permanente deve observar a regra contida no art. 49, § 4º, III, da Lei nº 12.670/96, *in verbis*:

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 às 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, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

V - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, "Pro rata die", caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

Verifica-se, pois, que o creditamento não pode ser realizado de forma integral, haja vista que a legislação autoriza na razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo levar em consideração o coeficiente de proporcionalidade obtido entre as saídas tributadas e o total das saídas realizadas no período.



No caso que se cuida, constatou-se que o contribuinte não observou a legislação pertinente quando da apuração do coeficiente de proporcionalidade, posto que não entregou o Livro de Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente – CIAP, solicitado pela Auditoria Fiscal, limitando-se, apenas, ao fornecimento do levantamento dos créditos do Ativo Permanente, constante do resumo demonstrado no Livro Registro de Apuração do ICMS.

Assim sendo, os agentes fiscais apurou o coeficiente de proporcionalidade levando em consideração no numerador as operações isentas, as não-tributadas, as sujeitas ao regime de substituição tributada e as deferidas, uma vez que tais operações apenas devem constar no DENOMINADOR, onde são contempladas todas as saídas. Logo, tudo o que estiver nas colunas “Outras” e “Isentas” fará parte somente do denominador.

Contudo, o contribuinte ao comparecer nos autos requereu que o coeficiente de proporcionalidade fosse refeito, tendo em vista que o agente fiscal contemplou no cálculo operações como DETRAF, juros e multa, transferência de bem do ativo imobilizado, transferência de material de uso ou consumo, remessa de bem por conta de contrato de comodato, retorno de bem recebido por conta de comodato, remessa para depósito fechado ou armazém geral, retorno simbólico de mercadoria em depósito fechado ou armazém geral, remessa de mercadoria para conserto ou reparo, remessa para guarda de cartões/remessa para instalação/remessa para intermediação, devolução de compra para comercialização.

Após análise minuciosa dos autos, verificou-se que os argumentos apresentados pelo contribuinte procedem, em parte, razão pela qual determinou-se a realização de perícia, visando a retificações dos valores que compõem o numerador e denominador na obtenção do coeficiente de proporcionalidade.

O segundo laudo pericial que repousa às fls. 296 a 303 dos autos, afasta todas as dúvidas suscitadas pelo contribuinte, conforme a conclusão abaixo reproduzida:

CONCLUSÃO

O presente trabalho tem por objeto responder os quesitos periciais, assim como trazer aos autos qualquer fato relevante para a prática da justiça fiscal.

Nesse sentido, concluímos o trabalho na 2ª Perícia como abaixo segue:

- a) excluímos do lançamento do crédito tributário os meses janeiro e fevereiro de 2004 alcançados pela decadência;
- b) após a constatação da existência de juros e multas no CFOP 5307, excluímos do DENOMINADOR do coeficiente de creditamento do imposto os valores dos itens de juros e multas lançados nos documentos fiscais informados no Convênio nº 115/03, CFOP 5307, no valor de R\$ 621.819,15 (seiscentos e vinte e um mil oitocentos e dezenove reais e quinze centavos) em 2004 e de R\$ 1.065.807,29 (hum milhão sessenta e cinco mil oitocentos e sete reais e vinte e nove centavos) em 2005, conforme planilhas denominadas **AJUSTES DAS OPERAÇÕES DE SAÍDA E PRESTAÇÕES TOTAIS DO PERÍODO (DENOMINADOR) – 2ª**



PERÍCIA, em 2004 e 2005, que seguem anexas (ver justificativas no quesito 2a);

- c) após re-analisarmos a documentação fiscal apresentada, observamos que as notas fiscais de *co-billing* constantes da relação anexa ao 1º Laudo Pericial, nas fls. 199/210, assim como as de interconexão, foram escrituradas com os mesmos CFOP's 5301 e 6301, não têm destaque de imposto, são destinadas a outras operadoras e, no campo observação, fazem menção à cláusula 10ª do convênio nº 126/98, razão pela qual incluímos esses documentos fiscais no NUMERADOR do coeficiente de creditamento de imposto, no valor de R\$ 86.664,96 (oitenta e seis mil seiscentos e sessenta e quatro reais e noventa e seis centavos) em 2004 e de R\$ 78.082,73 (setenta e oito mil oitenta e dois reais e setenta e três centavos) em 2005, conforme planilhas **AJUSTES DAS OPERAÇÕES DE SAÍDA E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS (NUMERADOR) – 2ª PERÍCIA**, em 2004 e 2005, que seguem anexas (ver justificativas no quesito 2b);
- d) quanto às operações registradas nos CFOP's 5552/6552 (transferência de bem do ativo imobilizado), 5557 (transferência de material de uso ou consumo) e 5949/6949 (remessa para guarda de cartões/remessa para instalação/remessa para intermediação), nenhum ajuste fizemos por ocasião desta 2ª Perícia (ver justificativas no quesito 2c);
- e) feitos os ajustes necessários, restou um crédito indevido de R\$ 688.062,80 (seiscentos e oitenta e oito mil sessenta e dois reais e oitenta centavos), sendo R\$ 533.147,12 (quinhentos e trinta e três mil cento e quarenta e sete reais e doze centavos) em 2004 e R\$ 154.915,68 (cento e cinquenta e quatro mil novecentos e quinze reais e sessenta e oito centavos) em 2005, conforme planilhas denominadas **CIAP – APURAÇÃO – 2004 – 2ª PERÍCIA** e **CIAP – APURAÇÃO – 2005 – 2ª PERÍCIA**, que seguem anexas.

B

Assim sendo, após as retificações requeridas pela parte (inclusões ou exclusões do numerador e denominador) e acatadas pela 1ª Câmara de Julgamento, encontrou-se o montante do crédito indevido lançado na conta gráfica da autuada, que, por sinal, é inferior ao lançado pelos fiscais autuantes.

Acrescente-se que a redução do lançamento deveu-se, também, ao fato de os períodos relativos a janeiro e fevereiro de 2004 foram alcançados pela decadência, a teor do art. 150, § 4º do CTN.

Com relação à decadência, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

3. [...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN' (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).

4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.

5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN. (original sem destaque).

Frise-se que o posicionamento acima já se encontra pacificado no Conselho de Recursos Tributários do Estado, conforme as Resoluções nº 580/2015 (1ª Câmara do CRT) e nº 025/2015 (Conselho Pleno do CRT).

A controvérsia enfrentada nos presentes autos consistiu em definir quais as receitas que podem e as que não podem ser consideradas como “isentas” e “não tributadas” e quais as receitas que podem ser incluídas no total de prestações de saídas realizadas pela empresa no período auditado, para fins de apuração do coeficiente de aproveitamento.



A partir do exame das planilhas elaboradas pela Célula de Perícia, verifica-se que as receitas que foram subtraídas do valor total das saídas da base de cálculo, visando à determinação do valor de creditamento do ICMS do ativo permanente, trata de operações isentas e não tributadas pelo ICMS relativas às prestações de serviços dentro e fora do Estado, notadamente, as advindas de devoluções de bem para ativo imobilizado e de material de uso e consumo, de remessa de mercadorias para demonstração, conserto e comodato, juros e multas, dentre outras.

Com relação às operações diferidas, não foi acatado o argumento da parte pugnando pela exclusão do levantamento fiscal, porquanto nesta há incidência do imposto, logo, não podem ser consideradas como isentas.

Diante do exposto, dúvidas não restam de que referidas receitas, não devem ser excluídas do cálculo do coeficiente de crédito de ICMS referente às entradas de bens para o ativo permanente, registradas no livro CIAP.

Diante disso, a conduta praticada pelo contribuinte, cuja sanção está inserta no art. 123, II, "a" da Lei 12.670/96, decorre da inobservância do Art. 49, § 4º da Lei nº 12.670/96.

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

(omisso)

II - com relação ao crédito do ICMS:

a) crédito indevido, assim considerado todo aquele escriturado na conta-gráfica do ICMS em desacordo com a legislação ou decorrente da não-realização de estorno, nos casos exigidos pela legislação: multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado;

Pelas razões expostas, **VOTO** pelo conhecimento do Recurso Ordinário, dando-lhe provimento, em parte, no sentido de reformar a decisão condenatória, proferida pela 1ª Instância, julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a presente ação fiscal, com base em Laudo Pericial e, ainda, nos termos deste voto, em conformidade com o entendimento apresentado oralmente em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS (2004).....R\$	533.147,12
ICMS (2005).....R\$	154.915,68
ICMS TOTAL.....R\$	688.062,80
MULTA.....R\$	688.062,80
TOTAL.....R\$	1.376.125,60


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 por unanimidade de votos, dar-lhe parcial provimento, julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a presente ação fiscal, com base em laudo pericial constante nos autos, nos termos do voto do Conselheiro relator, em conformidade com a manifestação oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado. A preliminar de extinção parcial do crédito tributário com amparo no instituto da decadência, para o período de janeiro e fevereiro de 2004 fora acatada, por decisão unânime, com base no disposto no art. 150, § 4º do CTN, na 155ª (centésima quinquagésima quinta) Sessão Ordinária, de 25 (vinte e cinco) de setembro de 2015 (dois mil e quinze). Presente, para apresentação de defesa oral, o representante legal da autuada, Dra. Vanessa Oliveira Lins de Alencar.


SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 06 de 07 de 2016.


Francisca Marta de Sousa
Presidente


Alexandre Mendes de Sousa
Conselheiro



Aneline Magalhães Torres
Conselheira

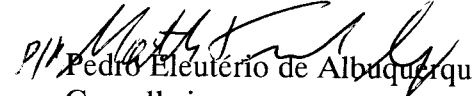

Ana Mônica Figueiras Menescal
Conselheira

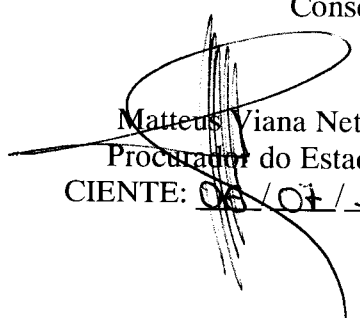

José Gonçalves Feitosa
Conselheiro


Francisco José de Oliveira Silva
Conselheiro

Vanessa Albuquerque Valente
Conselheiro


Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
Conselheiro


Pedro Eleutério de Albuquerque
Conselheiro


Mateus Viana Neto
Procurador do Estado
CIENTE: 06 / 07 / 16.