



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

RESOLUÇÃO Nº 067 /2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

77ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL EM: 12/11/2021

PROCESSO Nº. 1/1230/2012

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 201202210

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e CLARO S/A

RECORRIDA: AMBAS

CONSELHEIRA RELATORA: Conselheira Anneline Magalhães Torres

EMENTA: 1. ICMS – CRÉDITO INDEVIDO DO IMPOSTO. 2.

Agente fiscal autuou o contribuinte por aproveitamento de crédito em desacordo com a legislação, decorrente de erros no preenchimento do Livro Controle de Créditos de ICMS do ativo permanente – CIAP no exercício de 2009. **2.** Decidido, por unanimidade de votos, a **PROCEDÊNCIA da acusação fiscal**, tendo em vista a caracterização da infração pelas perícias contábeis realizadas. **3. Preliminares de nulidade rejeitadas.** Decisão amparada no artigo 60, IX “a” do Decreto 24.569/97. Penalidade inserta no art. 123, II “a” da Lei 12.670/96.

Palavra-chave: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – ERRO NO CIAP – CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

RELATÓRIO

A peça fiscal submetida ao nosso exame tem o seguinte relato:
“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 2009, CREDITOS DE ICMS NO TOTAL DE R\$ 5.362.653,29 DECORRENTES DE ENTRADAS DE BENS DESTINADAS AO ATIVO PERMANENTE.”

Após indicar os dispositivos legais infringidos o agente fiscal aponta como penalidade o no art. 123, inciso II, “a” da Lei nº 12.670/96, e alterações.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Contrariamente ao teor do auto de infração, a empresa apresentou impugnação. O julgamento monocrático, sob o nº 1214/2018, constatando a regularidade formal da ação fiscal, entendeu pela Parcial Procedência da acusação fiscal, sob o argumento de que a autuada creditou-se indevidamente de ICMS, vez que em desacordo com a legislação, todavia, com fundamento nos ajustes realizados pela perícia contábil realizada. Em breve resumo.

Irresignada, a empresa apresentou recurso, com destaque para a arguição da nulidade da decisão proferida em primeira instância por ausência de fundamentação e o efeito confiscatório da multa; ainda, a necessidade de reapuração do saldo credo de ICMS e o requerimento do pedido de perícia.

Por intermédio do Parecer de nº **21/2019** a Assessoria Tributária opinou pelo conhecimento do recurso ordinário, negando-lhe provimento para confirmar a parcial procedência exarada em 1ª instância. Preliminarmente, afastou as nulidades suscitadas sob o fundamento de que a julgadora examinou todos os pontos apresentados pela impugnação sendo observado, em todo o caso, o devido processo legal. Nesta toada, também afastou o argumento confiscatório da multa afirmando que a penalidade tributária é matéria reservada à Lei e o lançamento a ela deve se vincular. No mérito, entendeu que os pontos levantados pelo recurso já foram objeto de apreciação na perícia realizada previamente ao julgamento singular.

É o breve relatório.

DO VOTO

Trata-se de recurso ordinário interposto por **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e **CLARO S/A** em face de **AMBAS**, objetivando, em síntese, a reforma da decisão exarada na instância originária inerente ao auto de infração. Os presentes recursos preenchem as condições de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

Trata-se da acusação de aproveitamento indevido de crédito de ICMS decorrente de entradas de bens destinados ao ativo permanente no exercício de 2009. Inicialmente, cabe consignar que os autos já foram objeto de análise por esta Colenda Câmara, em 2019, onde, após discussões, restou-se deliberado o *afastamento das preliminares de nulidade suscitadas em sede de recurso*, sendo designada a *conversão do curso do julgamento do processo em realização de perícia*, nos termos abaixo consignados, vejamos:



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

**DAS DELIBERAÇÕES OCORRIDAS NA 98ª SESSÃO
ORDINÁRIA, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2019:**

“A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e do Reexame Necessário, para deliberar sobre as seguintes questões: 1. Quanto a preliminar de nulidade da decisão singular, por cerceamento do direito de defesa, sob a alegação de ausência de fundamentação – Foi afastada por unanimidade de votos, considerando que o julgador singular examinou a matéria que lhe foi posta, emitindo um juízo de valor, adequando o fato à legislação tributária, motivando o seu convencimento sobre os pontos controversos ao abrigo das normas legais. 2. Quanto a alegação de caráter confiscatório da multa aplicada – Foi rejeitada por unanimidade de votos, considerando o disposto no art. 48 da Lei nº 15.614/2014 e considerando ainda, que a aplicação da multa se deu em conformidade com que determina a lei. 3. Na sequência, a 2ª Câmara de Julgamento resolve converter o curso do julgamento do processo em realização de perícia, para que se tenda aos seguintes quesitos: Quesito 1: Excluir do numerador as operações de DETRAF, de CFOPs 5301 e 6301 – quesito aprovado por unanimidade de votos e de acordo com manifestação oral do representante da Procuradora Geral do Estado. Quesito 2: Incluir no denominador as operações de CFOPs 5152, 6152, 5403, 6403 e 5409 – quesito aprovado por unanimidade de votos e de acordo com manifestação oral do representante da Procuradora Geral do Estado. Quesito 3: Com relação ao Material de Consumo, incluir no denominador as operações de CFOP 5557 e 6557 – Este quesito foi rejeitado por maioria de votos, devendo prevalecer a exclusão já efetuada pela perícia anteriormente realizada. Vencidos os Conselheiros Leilson Oliveira Cunha e Maria Elineide Silva e Souza, que votaram pela inclusão dos citados CFOPs, conforme manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Decisão nos termos detalhados em Despacho a ser elaborado pelo Conselheiro Relator. Esteve presente para acompanhar o julgamento do processo, o representante legal da atuada, Dr. Ciro Alexandre de Carvalho.”



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

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

A acusação versa sobre creditamento indevido decorrente de erros no preenchimento do Livro Controle de Créditos de ICMS do ativo permanente – CIAP. O preenchimento do CIAP tem a função de fundamentar a apuração do crédito de ICMS a ser mensalmente apropriado nos termos da Lei Complementar 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

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; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (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 ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

A questão que se impõe em discussão é a apuração desse saldo credor. Isto, porque as teses ventiladas quando da classificação das operações como “saídas isentas e não tributadas”, por exemplo, são de relevância para o cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito de ICMA. Neste sentido é que os autos foram encaminhados para realização de perícia por duas vezes; a primeira, ainda em sede de julgamento de 1ª instância, onde, realizados os ajustes na apuração do coeficiente de creditamento mensal do imposto, restou-se ainda um valor remanescente de crédito indevido no montante de R\$ 3.932.506,48.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

E assim, seguiram-se as discussões em torno da acusação fiscal, para: em sede de julgamento já em 2ª instância, reverter-se novamente o curso do processo para realização de nova perícia a fim de refazer os ajustes nas operações a serem consideradas no numerador e no denominador da equação do coeficiente de aproveitamento do crédito do imposto, conforme o caso; restando um valor remanescente de crédito indevido no montante de R\$ 6.599.273,98.

Insta consignar, neste sentido, que a celeuma gira em torno da composição desse crédito tributário, nas palavras de André Mendes Moreira e Marina Soares Machado, que didaticamente explicam como deve ser apurado o valor do crédito de ICMS Ativo Permanente a ser aproveitado:

Em síntese, três diretrizes devem ser observadas para o cálculo mensal do crédito do imposto. São elas:

- a) a vedação de crédito sobre prestações isentas ou não tributadas. Para alcançar esta vedação, calcula-se o chamado “coeficiente de aproveitamento”, dividindo as “receitas oriundas de saídas tributadas pelo ICMS” (numerador) pelo “valor total das receitas” (denominador), sejam estas tributadas ou não;*
- b) o “coeficiente de aproveitamento” é multiplicado, então, pelo saldo acumulado de créditos (base de crédito a apropriar), composto por todos os créditos de ICMS decorrentes da entrada de bens para o ativo permanente, tanto o ICMS normal, quanto o diferencial de alíquotas (pago quando a aquisição do ativo é interestadual); e*
- c) a apropriação em razão de 1/48 (um quarenta e oito avos).¹*

Assim, a equação entre o percentual de saídas tributadas sob as saídas totais resultará no percentual do crédito a ser aproveitado (coeficiente de creditamento); de maneira que quanto mais operações tributadas a empresa comprove realizar, maior será o crédito de ICMS a ser aproveitado através do CIAP. Razão pela qual as atuações que tratam sobre o tema, como a presente, geram discussões que ensejam uma análise específica das operações realizadas pela empresa e, por vezes, o refazimento de valores.

¹ Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário | Belo Horizonte, ano 03, n. 05, p. 215-238, jan./jun. 2019



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

A vistas disso, se conclui pela **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal, uma vez que restou demonstrada a acusação fiscal com confirmação em duas perícias contábeis realizadas, e é importante que se destaque: foram afastadas as nulidades suscitadas, conforme demonstrado alhures. Não obstante, se subtrai, todavia, o entendimento de que, embora a empresa autuada se submeta à presente acusação, esta deve limitar-se ao montante já exarado no auto de infração, razão pela qual faz-se necessário modificar a decisão parcialmente condenatória exarada em 1ª Instância e julgar procedente a acusação fiscal, conforme o laudo pericial, limitando o crédito tributário ao valor consignado no auto de infração.

Ex positis, voto para negar provimento ao Recurso Ordinário e dar provimento ao Reexame Necessário, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar PROCEDENTE o feito fiscal.

PRINCIPAL	R\$ 5.362.653,29
Multa (100%)	R\$ 5.362.653,29
Total	R\$ 10.725.306,58

É o VOTO.

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **Célula de Julgamento de 1ª Instância e CLARO S/A.** e recorrida **AMBAS. Decisão: Deliberações ocorridas na 98ª Sessão Ordinária, de 16 de dezembro de 2019:** “A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e do Reexame Necessário, para deliberar sobre as seguintes questões: 1. **Quanto a preliminar de nulidade da decisão singular, por cerceamento do direito de defesa, sob a alegação de ausência de fundamentação** – Foi afastada por unanimidade de votos, considerando que o julgador singular examinou a matéria que lhe foi posta, emitindo um juízo de valor, adequando o fato à legislação tributária, motivando o seu convencimento sobre os pontos controversos ao abrigo das normas legais. 2. **Quanto a alegação de caráter confiscatório da multa aplicada** – Foi rejeitada por unanimidade de votos, considerando o disposto no art. 48 da Lei nº 15.614/2014 e considerando ainda, que a aplicação da multa se deu em conformidade com que determina a lei. 3. Na



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda


CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

*sequência, a 2ª Câmara de Julgamento resolve converter o curso do julgamento do processo em realização de perícia, para que se tenda aos seguintes quesitos: Quesito 1: Excluir do numerador as operações de DETRAF, de CFOPs 5301 e 6301 – quesito aprovado por unanimidade de votos e de acordo com manifestação oral do representante da Procuradora Geral do Estado. Quesito 2: Incluir no denominador as operações de CFOPs 5152, 6152, 5403, 6403 e 5409 – quesito aprovado por unanimidade de votos e de acordo com manifestação oral do representante da Procuradora Geral do Estado. Quesito 3: Com relação ao Material de Consumo, incluir no denominador as operações de CFOP 5557 e 6557 – Este quesito foi rejeitado por maioria de votos, devendo prevalecer a exclusão já efetuada pela perícia anteriormente realizada. Vencidos os Conselheiros Leilson Oliveira Cunha e Maria Elineide Silva e Souza, que votaram pela inclusão dos citados CFOPs, conforme manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Decisão nos termos detalhados em Despacho a ser elaborado pelo Conselheiro Relator. Esteve presente para acompanhar o julgamento do processo, o representante legal da autuada, Dr. Ciro Alexandre de Carvalho.” Retornando à pauta nesta data (77ª Sessão Virtual, de 12/11/2021) a 2ª Câmara de Julgamento resolve, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Ordinário e dar provimento ao Reexame Necessário, para modificar a decisão parcialmente condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **procedente** a acusação fiscal, conforme o laudo pericial, entretanto limitando o crédito tributário ao valor consignado no auto de infração. Esteve presente para sustentação oral, a representante legal da Recorrente, Dra. Mayara de Oliveira Santos Calabro.*

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 06 de 04 de 2022

MARIA ELINEIDE SILVA Assinado de forma digital por
MARIA ELINEIDE SILVA E
E SOUZA:25954237387 SOUZA:25954237387
Dados: 2022.03.21 07:43:18 -03'00'

Francisco José de Oliveira Silva
Presidente


Anneline Magalhães Torres
Conselheira Relatora