



**RESOLUÇÃO Nº: 312/2022**  
**34ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 21/09/2022**  
**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/385/2020**  
**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201919785**  
**RECORRENTE: AMBEV S/A**  
**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTANCIA**  
**RELATORA: Conselheira Luana Barbosa Soares**

EMENTA: ICMS. Crédito Indevido. O contribuinte se creditou indevidamente de ICMS, decorrente do cálculo a maior do coeficiente de creditamento do Controle de Crédito de ICMS de Bens do Ativo Permanente – CIAP em 2016. Parcial procedência. Exclusão dos CFOP's das saídas transitórias com base no artigo 60, § 13-A do Decreto nº 24.569/1997.

**PALAVRAS CHAVES:** ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – COEFICIENTE DE CREDITAMENTO – CIAP – EXCLUSÃO CFOP'S SAÍDAS TRANSITÓRIAS – PARCIAL PROCEDENTE

## **01 – RELATÓRIO**

Versa o presente Auto de Infração sobre Crédito Indevido de ICMS, proveniente de operação de entrada de bem ou mercadoria para o ativo permanente no ano de 2016. No relato o Agente atuante detalha que a atuada se creditou de R\$ 245.750,57 indevidamente, relativo ao cálculo a maior do coeficiente de creditamento do CIAP.

Considerado infringido os artigos 60, § 13 do Decreto nº 24.569/97 e art. 49, § 4º, II da Lei 12.670/96 com penalidade prevista no art. 123, II, a, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

Nas informações complementares o fiscal relata que observou no bloco G da EFD do contribuinte que a atuada utilizava valor unitário para o coeficiente de creditamento, ou seja, coeficiente igual a 1. No entanto, segundo ele, deveria ser calculado fazendo-se a razão entre as saídas tributadas ou exportações do contribuinte e as suas saídas totais.

Dessa forma, o atuante refez os cálculos dos coeficientes de creditamento para



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

cada período mensal de apuração levando em consideração as operações declaradas na EFD do contribuinte e efetuou a intimação via termo de início de fiscalização. A autuada esclareceu que todas as suas saídas resultam de comercialização de produtos tributáveis, não possuindo saídas isentas ou não tributadas, utiliza-se do fator coeficiente de 100%, com fundamento no art. 60 § 13 e 13-A do RICMS.

O fiscal informa que o contribuinte, assim como ele inicialmente, havia considerado o § 13-A do art. 60 do RICMS, que só foi introduzido na legislação em 01/10/2019, via Decreto nº 33.293. Ou seja, a legislação referida não poderia retroagir já que não trata de penalidade.

O fiscal também argumenta que a justificativa do contribuinte em dizer que todas suas operações são tributadas não encontra amparo na movimentação declarada, haja vista que o contribuinte declarou operações isentas (CST 40), operações não tributadas (CST 41) e parcelas de operações não tributadas em operações tributadas (valor do IPI não incluído na base de cálculo do ICMS).

Diante dos fatos apresentados, o autuante refez o levantamento inicialmente apresentado ao contribuinte, fazendo refletir ao final a legislação vigente à época dos fatos geradores analisados, encontrando um crédito indevido de R\$ 245.750,57 e cobrando multa de igual valor.

A Autuada apresentou defesa tempestiva na qual alega em síntese o seguinte:

1. Arguiu preliminarmente a NULIDADE do Auto de Infração diante da ausência de elementos necessários à apuração da liquidez e da certeza do crédito tributário. Informa que a auditoria fiscal não comprovou que as notas fiscais autuadas ingressaram no estabelecimento da autuada e se ingressaram, quais delas não seriam destinadas a tributação na saída para que o coeficiente de 100% utilizado fosse considerado indevido. Afirma que a tentativa de justificar o lançamento apontando apenas uma planilha como prova, demonstra que o auto de infração não preenche os pressupostos legais para sua liquidez e certeza;



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

2. No mérito, a autuada pontua que é uma indústria de cervejas e refrigerantes, e, como tal, todas as suas saídas são tributadas, não havendo justificativa válida para adoção de outro fator de correção diverso daquele que considera a integralidade do crédito apurado;
3. Afirma que o equívoco da fiscalização foi não observar que para fins de apuração dos valores das operações de saída deverão ser computados apenas os valores das saídas que figuram caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas de caráter provisório/precário, como remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração, etc, pontuando os CFOP's 5920, 6908, 6915, 6920 e 6921 como operações não passíveis de compor o cálculo do total de saídas tributadas. Apresentou precedentes de Tribunais Administrativos de outros Estados que tratam da matéria;
4. Ao fim requer o recebimento e regular processamento da impugnação para que seja declarada a nulidade/improcedência da exigência fiscal, porque inexistem as irregularidades apontadas na autuação.

O julgamento singular proferiu decisão pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração amparado nos artigos 46 e 51, da Lei nº 12.670/1996, no artigo 60, inciso IX, alínea "a", §§ 1º e 13º, incisos I a VII e artigos 874 e 877 do Decreto nº 24.569/97.

O julgador enfatiza que não se fazia necessário que o agente fiscal indicasse cada operação por nota fiscal, e que anexasse aos autos comprovantes de recebimento das mercadorias, pois afinal as operações foram declaradas pela própria empresa, o que significa que o contribuinte tem conhecimento de cada operação realizada, além de possuir a documentação relativa a cada uma delas. No mérito o julgador pontua que a legislação, ao indicar o cálculo proporcional a ser realizado sobre o total das operações de saídas, não faz distinção entre saídas provisórias ou definitivas, simplesmente se reportando ao total das operações de saídas, não acatando o argumento da autuada.

Inconformada com a decisão monocrática, o contribuinte ingressou com Recurso Ordinário alegando os mesmos pontos já trazidos na impugnação de NULIDADE por ausência de elementos fundamentais e necessidade de exclusão das saídas transitórias.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

Ao fim, requer ao final a declaração de nulidade/improcedência da exigência fiscal.

A Assessoria Processual opina pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, para que seja confirmada a decisão proferida na instância singular de procedência do auto de infração.

É o relatório.

## **02 – VOTO DO RELATOR**

---

Trata a acusação de Crédito Indevido proveniente de operação de entrada de bem ou mercadoria para o Ativo Permanente relativo ao cálculo a maior do coeficiente de creditamento do CIAP.

Inicialmente a recorrente suscita a nulidade do Auto de Infração diante da ausência de elementos necessários à apuração da liquidez e da certeza do crédito tributário. Rejeito o argumento do contribuinte com base no artigo 84, § 8º, da Lei nº 15.614/2014, por entender que não houve nenhuma demonstração de prejuízo à parte. Além disso, já consta nos Autos todos os elementos de prova que embasaram a autuação.

O levantamento da fiscalização foi realizado com base nas informações prestadas pela autuada na Escrituração Fiscal Digital – EFD e o Agente Autuante anexou aos autos CD em que é possível visualizar o cálculo do coeficiente de creditamento mês a mês.

Em relação ao argumento de que a Recorrente é uma indústria de cervejas e refrigerantes e que todas as suas saídas são tributadas, entendo que não merece prosperar pois houve a declaração na Escrituração Fiscal Digital de operações isentas e não tributadas nos Código da Situação Tributária 40 (isenta) e 41 (não tributada), respectivamente.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

No que tange ao mérito, a Recorrente afirma que devem ser desconsideradas do cálculo do coeficiente do CIAP as saídas de caráter provisório/precário. Nesse aspecto, acato o argumento da parte com base no artigo 60, § 13-A do Decreto nº 24.569/1997, pois entendo que as operações transitórias devem ser excluídas tanto do numerador (tributadas), se existentes, quanto do denominador (total das saídas).

Decreto nº 24.569/1997

Art. 60. Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

...

§ 13. Para efeito do disposto no inciso IX, alínea "a", deste artigo, relativo ao crédito decorrente de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado o seguinte:

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, 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;

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 de mercadorias e as prestações com destino ao exterior;

IV - 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;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - serão objeto de outro lançamento em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar o disposto nos incisos I a V deste parágrafo, sem prejuízo do lançamento em conjunto com os demais créditos para efeito da compensação de que trata este artigo e o art. 57;

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

NOTA: o § 13-A foi acrescentado pelo art. 1.º, inciso I, do Decreto 33.293 (DOE



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

01/10/2019)

§13-A. Para fins de cálculo da proporcionalidade a que se refere o inciso II do § 13 deste artigo, excluem-se do total das saídas realizadas pelo estabelecimento tomador do crédito aquelas operações internas ou interestaduais que envolvam simples deslocamento físico de mercadorias ou bens, as quais são realizadas a título provisório, sem que haja transferência definitiva de titularidade, não implicando redução de estoque ou alterações de ordem patrimonial, tais como:

I – remessa a estabelecimento de terceiros de mercadoria ou bem para fins de industrialização, beneficiamento, conserto ou reparo, bem como para demonstração e armazenamento, desde que retorne ao estabelecimento remetente, nos prazos previstos na legislação;

II – devolução de mercadorias;

III – saída de bem do ativo imobilizado, quando a operação não for tributada.

Vale informar que o § 13-A do Decreto nº 24.569/1997, foi incluído pelo Decreto nº 33.293 de 01 de outubro de 2019, e o fato gerador desse Auto de Infração ocorreu no ano de 2016, no entanto, entendo que se aplica o inciso I do artigo 106 do Código Tributário Nacional, que cita que a lei se aplica a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa.

Dessa forma, com base nos CFOP's apontados pela autuada bem como os demais CFOP's declarados na Escrituração Fiscal Digital, verifiquei que os CFOP's listados abaixo tiveram movimentação no ano de 2016 e se trata de operações transitórias, motivo pelo qual voto pela exclusão do coeficiente do CIAP, tanto do numerador quanto do denominador:

- 5908/6908 (Remessa de bem por conta de contrato de comodato);
- 5909/6909 (retorno de bem recebido por conta de contrato de comodato);
- 5915/6915 (remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo);
- 5920/6920 (remessa de vasilhame ou sacaria);
- 5921/6921 (devolução de vasilhame ou sacaria).

Segue novos valores do numerador do coeficiente CIAP após exclusões dos CFOP's transitórios.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

MÊS/ANO	TOTAL SAÍDA TRIBUTADA NFE - FISCALIZAÇÃO (NUMERADOR)	(-) EXCLUSÕES DOS CFOP'S TRANSITÓRIOS	TOTAL SAÍDA TRIBUTADA NFE - APÓS EXCLUSÕES (NUMERADOR)
jan/16	92.773.385,92	-	92.773.385,92
fev/16	82.380.267,78	-	82.380.267,78
mar/16	74.324.449,94	-	74.324.449,94
abr/16	72.332.873,16	7.996,56	72.324.876,60
mai/16	72.299.781,69	-	72.299.781,69
jun/16	85.090.340,15	-	85.090.340,15
jul/16	91.281.686,04	-	91.281.686,04
ago/16	93.048.838,93	-	93.048.838,93
set/16	84.518.917,67	59.651,00	84.459.266,67
out/16	90.928.830,70		90.928.830,70
nov/16	96.511.884,00		96.511.884,00
dez/16	125.051.155,58		125.051.155,58
TOTAL	1.060.542.411,56	67.647,56	1.060.474.764,00

Segue novos valores do denominador do coeficiente CIAP após exclusões dos CFOP's transitórios.

MÊS/ANO	TOTAL SAÍDAS - FISCALIZAÇÃO (DENOMINADOR)	(-) EXCLUSÕES DOS CFOP'S TRANSITÓRIOS	TOTAL SAÍDAS - APÓS EXCLUSÕES (DENOMINADOR)
jan/16	101.749.393,19	5.119.001,61	96.630.391,58
fev/16	88.889.483,01	3.789.662,98	85.099.820,03
mar/16	79.051.681,79	2.130.715,04	76.920.966,75
abr/16	77.145.037,68	2.127.692,25	75.017.345,43
mai/16	76.480.073,46	1.315.125,02	75.164.948,44
jun/16	90.386.537,48	2.014.421,97	88.372.115,51
jul/16	99.132.633,93	4.178.034,47	94.954.599,46
ago/16	100.705.166,26	4.069.959,06	96.635.207,20
set/16	89.103.199,68	1.361.506,02	87.741.693,66
out/16	96.437.375,24	1.899.329,69	94.538.045,55
nov/16	102.849.268,93	2.203.353,85	100.645.915,08
dez/16	131.993.769,67	1.638.009,26	130.355.760,41
TOTAL	1.133.923.620,32	31.846.811,22	1.102.076.809,10

Segue os novos valores do crédito indevido:





**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

Ano Mês Referência	Total Saida Tributada NFE	C190S Vlr Operação	Índice de Participação Saida Calculado	G110 Soma Parc Icms Aprop	Crédito Calculado	G110 Vlr Icms Aprop	Crédito Indevido
201601	92.773.385,92	96.630.391,58	96,01%	341.117,37	327.501,66	341.117,37	13.615,71
201602	82.380.267,78	85.099.820,03	96,80%	310.322,80	300.405,75	310.322,80	9.917,05
201603	74.324.449,94	76.920.966,75	96,62%	348.630,20	336.861,96	348.630,20	11.768,24
201604	72.324.876,60	75.017.345,43	96,41%	346.819,02	334.371,24	346.819,02	12.447,78
201605	72.299.781,69	75.164.948,44	96,19%	338.990,77	326.068,99	338.990,77	12.921,78
201606	85.090.340,15	88.372.115,51	96,29%	337.324,96	324.798,10	337.324,96	12.526,86
201607	91.281.686,04	94.954.599,46	96,13%	333.859,02	320.945,11	333.859,02	12.913,91
201608	93.048.838,93	96.635.207,20	96,29%	307.399,16	295.990,83	307.399,16	11.408,33
201609	84.459.266,67	87.741.693,66	96,26%	297.002,60	285.891,70	297.002,60	11.110,90
201610	90.928.830,70	94.538.045,55	96,18%	280.828,61	270.107,31	280.828,61	10.721,30
201611	96.511.884,00	100.645.915,08	95,89%	273.268,80	262.044,28	273.268,80	11.224,52
201612	125.051.155,58	130.355.760,41	95,93%	269.721,62	258.745,76	269.721,62	10.975,86
TOTAL	1.060.474.764,00	1.102.076.809,10	xxx	3.785.284,93	3.643.732,69	3.785.284,93	141.552,24

Ante todo o exposto, voto por conhecer do recurso interposto, dar-lhe parcial provimento, para modificar em parte a decisão condenatória exarada em 1ª instância, e julgar parcialmente procedente o feito fiscal, excluindo do levantamento os CFOP's, abaixo relacionados, do numerador e do denominador do cálculo do coeficiente do CIAP: 5908/6908 (Remessa de bem por conta de contrato de comodato), 5909/6909 (retorno de bem recebido por conta de contrato de comodato), 5915/6915 (remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo), 5920/6920 (remessa de vasilhame ou sacaria) e 5921/6921 (devolução de vasilhame ou sacaria), sendo mantido o mesmo enquadramento da penalidade do artigo 123, II, a, da Lei nº 12.670/96 alterada pela Lei nº 13.418/2003.

#### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS	R\$ 141.552,24
MULTA	R\$ 141.552,24
TOTAL	R\$ 283.104,48

É o voto.

#### **03 – DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente AMBEV S/A e recorrido a CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e em referência às questões





**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**2ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

suscitadas pela recorrente, deliberar nos seguintes termos: 1. Quanto a preliminar de nulidade suscitada por ausência de provas: Foi afastada, por unanimidade de votos, tendo vista que foram acostados aos autos, os elementos de provas que embasaram a autuação. 2. No mérito, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara resolve dar parcial provimento ao recurso interposto, para modificar em parte a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar parcialmente procedente o feito fiscal, em razão da exclusão dos CFOP's, abaixo relacionados, do numerador e do denominador do cálculo do coeficiente do CIAP: 5908/6908 (Remessa de bem por conta de contrato de comodato), 5909/6909 (retorno de bem recebido por conta de contrato de comodato), 5915/6915 (remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo), 5920/6920 (remessa de vasilhame ou sacaria) e 5921/6921 (devolução de vasilhame ou sacaria). Decisão nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**SALA DE SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza/CE, aos 26 de outubro de 2022.

**Luana Barbosa Soares**  
**CONSELHEIRA RELATORA**

***Dra. Maria Elineide Silva e Souza***  
**PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA**

***Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade***  
**PROCURADOR DO ESTADO**