



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

RESOLUÇÃO Nº.: 286 /2015  
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
159ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 08/12/2014  
PROCESSO Nº. 1/430/2010

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201000622  
RECORRENTE: CLARO S/A

RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTES: Francisco Lucio Mendes Maia; Mª Catarina Braga Moreira; Cristina Barbosa Soares.

MATRÍCULA: 037909-1-6; 64438-1-8; 064432-1-4

RELATOR: Conselheiro Cícero Roger Macedo Gonçalves

**EMENTA: ICMS – 1. CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS 2.** A empresa se aproveitou indevidamente de créditos decorrentes de entradas destinadas ao ativo permanente no período de julho de 2006 a dezembro de 2007 3. Auto de infração Julgado **PARCIAL PROCEDENTE** tendo em vista a alteração do crédito tributário nos termos do laudo pericial às fls. 521 a 526 dos autos 4. Infringência ao artigo 49, §4º, III da Lei 12.670/96. 5. Penalidade inserta no art. 123, II, da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

## RELATÓRIO

A acusação fiscal versa sobre "*credito indevido de ICMS, proveniente de operação de entrada, de bem ou mercadoria para o ativo permanente do estabelecimento*", detectado através de levantamento fiscal. A empresa creditou-se integralmente do ICMS destacado no documento fiscal, referente ao exercício de 2006 e 2007. O ilícito fiscal supramencionado teve origem em uma ação fiscal designada pela Portaria 499/2009 e Ordem de serviço 2009.17642, objetivando executar **auditoria fiscal**, referente ao período de 01/01/2006 a 31/12/2007, junto à empresa *Claro S/A*. Auto de infração lavrado em 27/01/2010, com fulcro no art. 49, §4º, III da Lei 12.670/96.

O processo, originalmente, foi instruído com o auto de infração nº. 1/201000622-6, informações complementares de fls. 03/05, Portaria nº499/2009 à fl. 06, ordem de serviço nº. 2009.17642 às fls. 07, termo de início de fiscalização nº 2009.15594 à fl. 08, anexo ao termo de início de fiscalização nº 2009.15594 à fl. 09, termo de conclusão de fiscalização nº 2010.02235 à fl. 11, termo de revelia e despacho remetendo o processo ao CONAT às fls. 14, termo de juntada concernente a dilação da defesa às fls. 15. O auto de infração descreveu o ilícito fiscal, **ad litteram**:

1/8



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

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

“LANÇAR CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, PROVINIENTE DE OPERAÇÃO DE ENTRADA, DE BEM OU MERCADORIA PARA O ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO. O CONTRIBUINTE REGISTRO E APROVEITOU INDEVIDAMENTE CREDITOS DECORRENTES DE ENTRADAS DESTINADAS AO ATIVO PERMANENTE, O VALOR R\$1.693.178,52, NO PERÍODO DE JUL A DEZ/2006 E NO VALOR DE R\$4.083.176,22, NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2007, CONFORME PLANILHAS ANEXAS.”

Às informações complementares, o autuante constatou que os valores de ICMS destacados nos documentos fiscais de aquisição foram aproveitados na sua totalidade, ou seja, sem o devido estorno de crédito previsto no artigo 20 da Lei Complementar 87/1996 estabelece, não sendo observada que os créditos das operações de entrada só podem ser aproveitados à razão de 1/48 por mês. Ademais, creditou-se integralmente o ICMS destacando documento fiscal referente a operações realizadas com aquisição de produtos. Por tais fatos, foi lavrado o auto de infração e produzida à demonstração que se segue:

**DEMONSTRATIVO**

<b>Base de Cálculo</b>	<b>R\$ 0,00</b>
Alíquota	0%
Principal	R\$ 5.776.354,74
Multa	R\$ 5.776.354,74
<b>Total a Pagar</b>	<b>R\$ 11.552.709,48</b>

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 29/01/2010 de forma pessoal, consoante comprova a aposição da assinatura do representante da empresa no auto de infração às fls. 02, ocasião em que foi intimada a apresentar no prazo de 20 (vinte) dias, sua defesa contra as infrações identificadas.

À defesa, de fls. 43/66, a atuada alegou que apuração do saldo acumulado de créditos do ICMS relativo ao ativo permanente foi realizada de forma incorreta, que o creditamento realizado foi feito de forma regular e que a multa aplicada tem caráter confiscatório.

A julgadora singular, após breve relato fático, entendeu que o contribuinte se aproveitou indevidamente de créditos decorrentes de entradas destinadas ao



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

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

ativo permanente no período de julho de 2006 a dezembro de 2007, julgando **PROCEDENTE** o feito em questão, finalizando assim com os valores que estão abaixo demonstrado:

**DEMONSTRATIVO**

<b>Base de Cálculo</b>	<b>R\$ 0,00</b>
Alíquota	0%
Principal	R\$ 5.776.354,74
Multa	R\$ 5.776.354,74
<b>Total a Pagar</b>	<b>R\$ 11.552.709,48</b>

A autuada foi intimada pelos correios, por meio de AR às fls. 472/473, nos termos do art. 34, § 3º do Decreto 25.468/99, em 20/08/2010, onde consta a decisão do julgamento que declara **PROCEDENTE** a ação fiscal e estabelece o prazo de 20 (vinte) dias para praticar atos no processo, junto ao Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará.

A contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 478/501, que o método utilizado pela fiscalização para o cálculo do critério de proporcionalidade a ser utilizada para a apuração dos créditos de ICMS relativos ao ativo permanente está incorreto, que as operações de cessão de meios de rede caracterizam operações amparadas pelo diferimento e não operações isentas ou não tributadas e por fim, que a multa tem caráter confiscatório. Requereu a reforma da decisão recorrida para que seja julgada **IMPROCEDENTE** a ação fiscal com a consequente extinção do crédito tributário.

A *Célula de Consultoria Tributária*, por intermédio do parecer 169/2010, entendeu que merece ser confirmada a autuação em sua totalidade, opinou pelo conhecimento do recurso voluntário, negar-lhe provimento para confirmar a decisão de **PROCEDÊNCIA** proferida pela instância singular.

Às fls. 519/520 a *Célula de Julgamento de Primeira Instância* encaminhou o processo à *Célula de Perícias e Diligências Fiscais*, solicitando que seja identificada a origem da diferença do cálculo realizado pela fiscalização e apontado na defesa, que incluísse as operações do DETRAF (CFOP's 5.301 e 6.301) na base de cálculo de saídas tributadas, obtendo então um novo coeficiente, bem como o total do crédito indevido, que fosse excluída das saídas totais os seguintes CFOP's: 5.552; 5.905; 5.908; 5.915; 5.949; 6.949 e ao final acrescentar qualquer outra informação que julgar necessária. Em atendimento as solicitações o perito, através do laudo pericial às fls. 521/526 concluiu que o saldo acumulado que levou o autuante a realizar o levantamento é menor do que o informado pelo contribuinte



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

pelo fato de o mesmo não ter levado em consideração as baixas de ativo permanente. Após todos os ajustes devidos, chegou-se ao crédito indevido do valor de R\$ 3.575,765,70 (três milhões quinhentos e setenta e cinco mil setecentos e sessenta e cinco reais e setenta centavos) conforme o CIAP – APURAÇÃO.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso voluntário interposto por **CLARO S/A** em face da **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, objetivando, em síntese, a revisão da decisão exarada na instância originária inerente ao auto de infração sob o nº. **1/201000622-6**. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora autuada por *credito indevido de ICMS, proveniente de operação de entrada, de bem ou mercadoria para o ativo permanente do estabelecimento*, detectado através de levantamento fiscal. A empresa aproveitou os valores de ICMS destacados nos documentos fiscais de aquisição na sua totalidade, ou seja, quando deveria ter sido creditado 1/48 por mês.

É considerado crédito indevido todo aquele lançado na conta gráfica do imposto em desacordo com as normas estabelecidas na legislação estadual, bem como o decorrente da não realização de estorno, conforme o art. 878, II, alínea “a” preconiza, *in verbis*:

(...)

**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 e pela legislação: multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado; (grifos acrescidos).**

O cerne da questão *ex lege*, no que se refere à análise do mérito, conduz ao entendimento da ocorrência de crédito indevido. A contribuinte autuada transgrediu a legislação do ICMS, ao se aproveitar de créditos indevidos decorrentes da não aplicação do coeficiente de estorno das saídas.

É certo que o direito ao crédito do ICMS está constitucionalmente previsto na CF/88, que adota o princípio da não-cumulatividade para o ICMS estabelecendo em



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

seu art. 155, parágrafo 2º que este “*será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviço com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”.

A legislação é bem clara em seu art. 20 da Lei Complementar 87/96, quando determina que a apuração dos créditos oriundos de bens destinados ao ativo permanente devem ser apurados a razão de 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 tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período.

A atuada se creditou em sua totalidade dos créditos fiscais, inobservando o dispositivo acima, ademais, violou o art. 49, da Lei 12.670/96, que prevê a o 1/48 de apropriação.

Neste enfoque, não subsiste qualquer dúvida quanto à matéria aqui discutida que possa contrariar o fundamento ora exarado, de maneira a caracterizar o ilícito apontado no auto de infração em comento. Desta feita, a contribuinte deve sujeitar-se aos ditames do art. 123, II, alínea "a" da lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 13.418/03, *in verbis*:

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

*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.*

Ademais, não há o que se falar em multa com caráter confiscatório, tendo em vista que a multa aplicada na ocasião é específica para infração cometida pelo contribuinte, não cabendo aplicar outra penalidade que vistas a beneficiar o infrator, vide os ensinamentos do Eduardo Sabbag, *ipsi littere*:

*“A multa é a reação do Direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado. Trata-se de penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, possuindo nítido caráter punitivo ou de sanção. Em face do descumprimento de uma obrigação tributária, quer seja principal (art. 113, §1º, CTN), quer*



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

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

*seja acessória (artº 113, §2º, CTN), ensejar-se-á a aplicação da penalidade (artº 113, §3º, in fine, CTN)<sup>1</sup>.”*

Ademais, vale salientar que em sede de perícia técnica, foi realizado modificações que resultaram na alteração do crédito em cotejo, neste sentido afirmou em síntese a perícia, *in verbis*:

*No que diz respeito ao coeficiente de aproveitamento de crédito, fizemos os seguintes ajustes:*

**1-** *incluímos, nas operações de saída e prestações tributadas (numerador), os serviços de DETRAF informados pelo contribuinte na DIEF nos CFOP's 5301 e 6301, no valor de R\$ 34.132.584,42 (trinta e quatro milhões cento e trinta e dois mil quinhentos e oitenta e quatro reais e quarenta e dois centavos), em 2006; e R\$ 113.536.822,76 (cento e treze milhões quinhentos e trinta e seis mil oitocentos e vinte e dois reais e setenta e seis centavos), em 2007;*

**2-** *excluímos, das operações de saída e prestações totais do período (denominador), os valores informados pelo contribuinte na DIEF nos CFOP's 5552, 5905, 5908, 6908, 5915, 5949 e 6949, sendo R\$ 27.663.131,82 (vinte e sete milhões seiscentos e sessenta e três mil cento e trinta e um reais e oitenta e dois centavos), em 2006; e R\$ 110.136.883,60 (cento e dez milhões cento e trinta e seis mil oitocentos e oitenta e três reais e sessenta centavos), em 2007;*

**3-** *em decorrência do ajuste anterior (2), excluímos, das operações de saídas e prestações tributadas (numerador), as operações tributadas registradas nos CFOP's 5915, 5949 e 6949, uma vez que também foram utilizadas pelo autuante na composição do numerador, no valor de R\$ 3.976.301,81 (três milhões novecentos e setenta e seis mil trezentos e um reais e oitenta e um centavos), em 2006; e R\$ 3.515.356,86 (três milhões quinhentos e quinze mil trezentos e cinquenta e seis reais e oitenta e seis centavos), em 2007. (grifos nossos)*

<sup>1</sup> (Sabbag, Eduardo – Manual do Direito Tributário/ Eduardo Sabbag – 6. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2014)



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

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

Diante do exposto, compreende-se que o novo montante a título de crédito tributário face às correções da perícia, resultou no valor de R\$ 3.575.765,70 (três milhões quinhentos e setenta e cinco mil e sessenta e cinco reais e setenta centavos) devendo ser reformada a decisão singular com vista apenas para retificar a base de cálculo proferida em primeira instância.

**Do Voto.**

*Ex positis*, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para após afastar a preliminar de nulidade suscitados pela recorrente, retificar a decisão condenatória proferida pela 1ª instância reformando-a para **PARCIAL PROCEDENTE**, tendo em vista a modificação da base de cálculo conforme o laudo pericial.

**DEMONSTRATIVO**

<b>Base de Cálculo</b>	<b>R\$ 0,00</b>
Alíquota	0%
Principal	R\$ 3.575.765,70
Multa	R\$ 3.575.765,70
<b>Total a Pagar</b>	<b>R\$7.151.531,40</b>



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


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

**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **CLARO S/A** em face da **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso interposto, para modificar em parte, a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **parcialmente procedente** o feito fiscal, nos termos do laudo pericial de fls. 521 a 526 dos autos, conforme o primeiro voto divergente e vencedor, proferido pelo Conselheiro Cícero Roger Macedo Gonçalves, que ficou designado para lavrar a Resolução e de acordo com a manifestação oral, em sessão, do representante da procuradoria Geral do Estado.


**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 06 de 04 de 2015

  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Presidente

  
Abílio Francisco de Lima  
Conselheiro

  
Cícero Roger Macedo Gonçalves  
Conselheiro

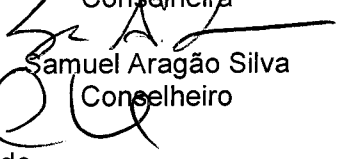
  
Lúcia de Fátima Cabou de Araújo  
Conselheira

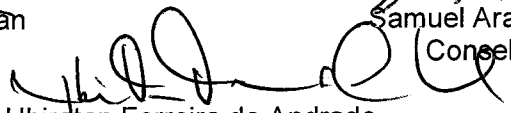
  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
Conselheiro

  
Francisco Wellington Avila Pereira  
Conselheiro

  
Agatha Louise Borges Macedo  
Conselheira

  
P/R Rafael Gonçalves Zidan  
Conselheiro

  
Samuel Aragão Silva  
Conselheiro

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado