

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

RESOLUÇÃO nº 042/2023 - 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO
2ª (SEGUNDA) SESSÃO ORDINÁRIA, REALIZADA EM 10/02/2023

PROCESSO nº 1/3588/2013

AUTO DE INFRAÇÃO nº 1/201314120

RECORRENTE (S): TNL PCS S.A (OI MÓVEL) - CNPJ 04.164.616/0006-63

CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO (S): AMBOS

CONSELHEIRA RELATORA: DALCÍLIA BRUNO SOARES

EMENTA: CRÉDITO INDEVIDO. JULGADO PARCIAL PROCEDENTE O LANÇAMENTO. **1. NULIDADE POR AUTORIDADE DESIGNANTE INCOMPETENTE**, AFASTADA COM BASE NA INSTRUÇÃO NORMATIVA 07/2012. **2. ACRÉSCIMO AO SALDO DE JANEIRO DE 2010** DE UMA PARCELA A MAIS DE DIFAL, MANTIDA DE ACORDO COM VALORES APURADOS PELA PERÍCIA. **3. INCLUSÃO DA CESSÃO ONEROSA DOS MEIOS DE REDE NO NUMERADOR DA FRAÇÃO ALGÉBRICA DO COEFICIENTE DE CRÉDITO** DO CIAP AFASTADA POR VOTO DE DESEMPATE DO PRESIDENTE, ENTENDIMENTO DE QUE NÃO HÁ DIREITO A CRÉDITO OPERAÇÃO CUJO IMPOSTO FOI DIFERIDO, CONFORME ART. 65, INCISO VI, DO RICMS, POIS NÃO HOUE DÉBITO DE IMPOSTO NA SAÍDA QUE POSSA VIR A SER COMPENSADO E, AINDA, QUE NÃO HÁ COMPROVAÇÃO NOS AUTOS DE QUE SE TRATAM DE RECEITAS ORIUNDAS DE CESSÃO DE MEIOS DE REDE. **4. INCLUSÃO NO NUMERADOR DO COEFICIENTE DE APROVEITAMENTO AS RECEITAS OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO POR MEIO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA**, AFASTADA POR NÃO HAVER ELEMENTOS SUFICIENTES NOS AUTOS QUE IDENTIFIQUEM AS OPERAÇÕES QUE SE DESEJA INCLUIR NO CÁLCULO DO COEFICIENTE DE APROVEITAMENTO, TAMPOUCO A INDICAÇÃO DE QUE ESSAS OPERAÇÕES JÁ NÃO TENHAM SIDO CONSIDERADAS NO PRESENTE LEVANTAMENTO FISCAL. **5. QUANTO AO PEDIDO DE EXCLUSÃO, NO DENOMINADOR E NO NUMERADOR DO COEFICIENTE DE APROVEITAMENTO, DOS CFOP'S 5557, 5915, 5949, 6915 E 6949, ACATADA SOMENTE A EXCLUSÃO DOS CFOP'S 5915 E 6915**, IDENTIFICADOS NO LAUDO PERICIAL, POR TEREM DESLOCAMENTO FÍSICO DE MERCADORIAS OU BENS SEJA **REALIZADO A TÍTULO PROVISÓRIO**, SEM TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE E, SEM IMPLICAR EM REDUÇÃO DE ESTOQUE OU ALTERAÇÃO PATRIMONIAL. REJEITADA A EXCLUSÃO DOS CFOP'S **5557, 5949 E 6949** QUE REPRESENTAM SAÍDAS DEFINITIVAS DO ESTOQUE. RECURSO ORDINÁRIO E DO REEXAME NECESSÁRIO CONHECIDOS E, **PARCIALMENTE PROVIDOS**, NO SENTIDO DE ACATAR O VALOR APURADO NO TERCEIRO LAUDO PERICIAL ÀS FLS. 402/406 E 415 DOS AUTOS, COM AJUSTES NO VALOR DO CRÉDITO INDEVIDO DE FEVEREIRO/2010, QUE FOI REDUZIDO EM FUNÇÃO DO VALOR DO CRÉDITO TOMADO A MENOR EM JANEIRO/2010. DECISÃO EM ACORDO COM A MANIFESTAÇÃO DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO. DECISÃO COM BASE NO(S): ART 20, §5º, INC. I, II E III DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 ALTERADA PELA LEI COMPLEMENTAR N º 102/2000; ART 49, §4º, DA LEI N 12.670/96; ART. 60§13º, 67 E 801 DO DECRETO Nº 24.569/1997; CLÁUSULA PRIMEIRA E TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS 15/2007. PENALIDADE DO ART. 123, II, A, DA LEI NO 12.670/96, ALTERADA PELA LEI Nº 13.418/2003.

RELATÓRIO

O auto de infração relata que o sujeito passivo registrou e aproveitou indevidamente créditos no exercício de 2010, referente às entradas de bens destinados ao ativo permanente do **estabelecimento** no valor de R\$ 1.681.789,11 (um milhão seiscentos e oitenta e um mil setecentos e oitenta e nove reais e onze centavos).

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Na Informação Complementar consta que a metodologia utilizada considerou os valores para apropriação de 1/48 (um inteiro e quarenta e oito avos) que foram identificados a partir da Declaração de Informações Econômico Fiscais – DIEF, das quais utilizou: a) “Saída Total” deduzidas de outras receitas (multas, juros etc) e saídas de cartões por simples faturamento; b) Saídas incluídas na base de cálculo - DIEF ; c) apuração dos créditos, tendo sido constatado um crédito indevido de ICMS no exercício de 2010 no valor de R\$ 1.681.789,11, conforme Planilhas de Cálculo - CIAP/2010 (fls.06, 07, 13, 14, 121 e 122) contidas no CD-Room.

O sujeito passivo apresentou **defesa**, na qual requer ajustes no cálculo de coeficiente de creditamento, com a inclusão das receitas de interconexão e EILD no numerador (Saídas TRIBUTADAS) e, exclusão do numerador (SAÍDAS TRIBUTADAS) e do denominador (SAÍDA TOTAL VALOR CONTÁBIL) do valor referente às receitas estranhas à atividade da empresa, após ser apurado o novo coeficiente de creditamento, requer que seja recalculado o saldo acumulado de créditos do CIAP.

O julgador singular converteu o processo em **perícia** (fls. 153-155) para verificar erros/divergências apontados pela defesa, pediu para o perito considerar a operação de **interconexão** como isenta, caso a fiscalização a tenha considerado tributada, depois refazer as planilhas elaboradas pelo fisco às fls.13 e 14.

O primeiro Laudo Pericial (fls. 181-195) informou que não foram inclusas as receitas de interconexão e EILD no numerador (SAÍDAS TRIBUTADA) do coeficiente de creditamento “porque o contribuinte não apresentou os contratos de interconexão com as cessionárias do serviço, quando foi Intimado”. Destaca que o imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede está condicionado à comprovação do uso do serviço como meio de rede, conforme §2º, da cláusula décima, do Convênio ICMS nº 126/98, informa ainda não ter excluído receitas estranhas à atividade da empresa do coeficiente de creditamento, nem do numerador (SAÍDAS TRIBUTADAS) e nem do denominador (TOTAL DAS SAÍDAS), pois o Ajuste SINIEF 08/97 não trouxe nenhuma exceção a composição do índice.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Em relação ao diferencial de alíquota (DIFAL), a perícia constatou que até dezembro de 2009, o fiscal havia considerado os créditos do DIFAL do mês anterior, quando deveria ser do mês de entrada da mercadoria no estabelecimento, por isso foi recalculado o saldo acumulado em janeiro de 2010, acrescentando uma parcela a mais do DIFAL de cada entrada desde janeiro de 2007 até dezembro de 2009. Após os ajustes, restou um crédito indevido no valor de R\$ 1.542.818,52 (um milhão quinhentos e quarenta e dois mil oitocentos e dezoito reais e cinquenta e dois centavos), conforme ANEXO 1 do laudo pericial.

Em manifestação ao Laudo Pericial, o contribuinte contestou o resultado da perícia por não sido efetuado as inclusões e exclusões do numerador e do denominador do coeficiente de creditamento que foram solicitadas relativas à cessão onerosa de meios de rede (interconexão/EILD), valores pagos por denúncia espontânea em 2010 e de CFOP's alheios à atividade-fim da empresa, bem como a inobservância do ajuste feito pela impugnante sobre o saldo acumulado em setembro de 2010, não em janeiro desse ano.

Afirma que as operações de cessão onerosa estão comprovadas nos autos a partir dos valores registrados no Convênio 115/2003, que os contratos foram localizados após perícia (doc. 1), mas seriam necessários somente para verificar as condições para fruição do diferimento previsto na Cláusula décima do Convênio 126/ 98, que não é objeto dos autos. Requer o retorno do processo à perícia para serem inclusas no numerador, todas as receitas de cessão onerosa de meios de rede (interconexão/EILD) e de **valores pagos por meio de denúncia espontânea em 2010** e seja excluído do numerador e do denominador as receitas estranhas à atividade-fim da empresa da planilha "CIAP TCS CE 2010 (DEFESA - 11-10-2013)". A recorrente anexou Memorial no qual apresenta basicamente os mesmos argumentos. (fls. 241-244).

A 1ª Instância julgou **PARCIAL PROCEDENTE** o lançamento. Afastou a nulidade por designação do ato declaratório por autoridade incompetente e no mérito confirmou a acusação, porém, reduziu o crédito tributário para o valor de R\$ 1.542.818,52, indicado no Laudo Pericial. Interpôs Reexame Necessário.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

O sujeito passivo interpôs **Recurso Ordinário** no qual argumenta:

1. Preliminarmente, requer nulidade por ato declaratório designado por autoridade incompetente, defende ser taxativo o rol do §5º do art. 821 do Decreto nº 24.569/97, questiona a competência dada por Instrução Normativa;
2. No mérito, necessidade de observância das corretas inclusões e exclusões da fração algébrica para cálculo do coeficiente de creditamento CIAP - art. 20, 552, Lei Complementar nº 87/96;
 - 2.1 Requer a inclusão no numerador das operações **de serviço de cessão onerosa de meios de rede** (interconexão/EILD), por considerá-las tributadas, apesar de diferidas, conforme Cláusula décima do Convenio 126/96;
 - 2.2 Requer a inclusão no numerador de valores pagos por meio de denúncia espontânea em 2010;
 - 2.3 Requer a exclusão do denominador do coeficiente de creditamento das receitas alheias à atividade-fim da Empresa;
3. Requer:
 - 3.1 Refazer o cálculo do numerador do coeficiente de creditamento;
 - 3.2 Refazer o cálculo do denominador;
 - 3.3 Extinção do crédito tributário.

A Assessoria Processual Tributária converteu o processo para uma segunda perícia determinando que o perito incluísse no numerador os valores de interconexão de meios de rede e valores pagos por denúncia espontânea e, também excluísse do denominador e do numerador as receitas com CFOPs 5949 e 6949, o que reduziu o crédito indevido para R\$ 68.199.03 (fls. 296).

O segundo Laudo Pericial (fl. 294-297) esclarece que o DAE, apresentado pela defesa, a título de denúncia espontânea refere-se ao Auto de Infração nº 2013.14118 e, não ao presente auto. Informa, ainda, ter incluído no numerador as operações de cessão onerosa de rede no total de R\$ 234.024.037,52, bem como excluiu as receitas registradas nos CFOP's

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

5949/6949 do numerador (SAÍDAS TRIBUTADAS) do coeficiente de crédito no valor de R\$ 291.799,45 e excluiu do denominador (SAÍDAS TOTAIS), o valor de R\$ 7.064.856,81, após os ajustes foi apurado o crédito indevido de R\$ 68.199,03.

Em manifestação ao segundo laudo pericial, a autuada requer que sejam inclusos valores pagos no auto de infração 2013.14118, a título de denúncia espontânea, que sejam excluídos do denominador todos os valores dos anexos 5 e 6 da Planilha “CIAP TCS CE 2010” por tratarem de operações alheias à atividade fim e, requer a manutenção dos últimos ajustes feitos pelo perito, por determinação do assessor tributário.

A acessória tributária afastou a nulidade por incompetência da autoridade designante, ao final sugeriu conhecer o Recurso Ordinário e o Reexame Necessário, dar provimento a ambos, para confirmar a PARCIAL PROCEDÊNCIA proferida pelo julgador singular, entretanto, com fundamento e valores do segundo Laudo Pericial.

Em sessão realizada dia 05/07/2022 (20ª SESSÃO ORDINÁRIA), a 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários manifestou-se no sentido de: 1. **Afastar a nulidade suscitada com o argumento de que a ação fiscal teria sido designada por autoridade incompetente;** 2. **Manter o acréscimo de uma parcela a mais de DIFAL de cada uma das entradas de bens do ativo permanente** ocorridas de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, relativo ao saldo de janeiro de 2010; 3. **Afasta**, por voto de desempate do Presidente, a **inclusão no numerador do coeficiente de aproveitamento as receitas decorrentes de interconexão onerosa de rede tributada por diferimento;** 4. **Afastar o pedido de inclusão, no numerador do coeficiente de aproveitamento, de receitas oferecidas à tributação por meio de denúncia espontânea** (pagamento parcial do AI nº 2013.14118, na parte referente a serviços prestados em 2010 a clientes indevidamente considerados isentos pela impugnante); 5. **Excluir no denominador e no numerador do coeficiente de aproveitamento, os CFOP's 5915 e 6915** e outros indicados nos quesitos elaborados para perícia, porém, afastou a exclusão dos CFOPs: 5557, 5949 e 6949;

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

A 4ª Câmara de Julgamento decidiu converteu o curso do processo em PERÍCIA para exclusão do cálculo do coeficiente de creditamento (numerador e denominador) das operações com os CFOP's: aprovados em sessão, determinando que fossem considerados os valores apurados na primeira perícia (fls. 181/185) e, a partir dos novos valores dos coeficientes de creditamento refazer o cálculo do crédito indevido de ativo imobilizado de 2010.

O terceiro Laudo Pericial constatou que dentre os CFOP's listados no quesito 1 do Despacho pericial, apenas os CFOP's 5915 e 6915 possuíam valores inclusos no denominador, os quais foram excluídos das SAÍDAS TOTAIS, mas por não estarem computados no numerador, foram tratados como não tributados pelo fiscal, não houve alteração no valor das SAÍDAS TRIBUTADAS. Após as exclusões foram **apurados novos valores de coeficientes de creditamento**, resultando no valor de R\$ 1.500.674,05 (um milhão quinhentos mil seiscentos e setenta e quatro reais e cinco centavos) de crédito indevido de ativo imobilizado relativo ao exercício de 2010.

Em síntese é o relatório.

VOTO DA RELATORA

1. Preliminar de nulidade sob o argumento de que a ação fiscal foi designada por autoridade incompetente.

Voto por afastá-la, pois não procede o argumento da recorrente de que o Mandado de Ação Fiscal teria sido assinado por autoridade incompetente.

A Instrução Normativa nº 07/2012 é meio hábil para regulamentar o procedimento previsto no §5º do art. 821, do Decreto nº 24.569/1997, posto que o referido regulamento autoriza ao Secretário da Fazenda, mediante ato expresse, delegar competência às autoridades fazendárias para expedir atos normativos complementares:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

Art. 904. O Secretário da Fazenda, mediante ato expresso, poderá:

- I - expedir as instruções que se fizerem necessárias à fiel execução do presente Decreto;
- II - delegar competência às autoridades fazendárias para expedir atos normativos complementares.

Ao assinar a Instrução Normativa nº 07/2012 (DOE em 08/03/2012), o Secretário da Fazenda delegou publicamente competência às autoridades administrativas nela indicadas para expedir ato designatório de Mandado de Ação Fiscal, dentre as quais o orientador da Célula de Gestão Fiscal dos Macrosegmentos Econômicos (CEMAS):

Art. 1º,

§ 2º O ato designatório denomina do Mandado de Ação Fiscal, a que se refere o inciso II do caput deste artigo, poderá ser expedido, nos termos do § 5º do art. 821 do Decreto nº 24.569, de 1997, por uma das autoridades administrativas abaixo indicadas:

- I - o Secretário da Fazenda, um dos coordenadores da Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI), o coordenador da Coordenadoria de Execução Tributária (COREX), o coordenador da Coordenadoria de Pesquisa e Análise Fiscal (CEPAF), os supervisores de Núcleos de Auditoria Fiscal e os orientadores:
 - a) de Células de Execução da Administração Tributária (CEXATs);
 - b) da Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos (CESEC);
 - c) da Célula de Gestão Fiscal dos Macrosegmentos Econômicos (CEMAS);

Cumprir observar que a Instrução Normativa nº 07/2012 alterou dispositivos da Instrução Normativa nº 49/2011, que já estabelecia competência do Orientador da Célula de Gestão Fiscal dos Macrosegmentos Econômicos (CEMAS) para assinar Mandado de Ação Fiscal:

Artigo 3º(...)

§ 2º O ato designatório denominado Mandado de Ação Fiscal, a que se refere o inciso II do caput deste artigo, poderá ser expedido, nos termos do § 5º do art. 821 do Decreto nº 24.569, de 1997, por uma das autoridades administrativas abaixo indicadas:

- I - o Secretário da Fazenda, um dos coordenadores da Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI), o coordenador da Coordenadoria de Execução Tributária (COREX), o coordenador da Coordenadoria de Pesquisa e Análise Fiscal (CEPAF), os supervisores de Núcleos de Auditoria Fiscal e os orientadores:
 - a) de Células de Execução da Administração Tributária (CEXATs);
 - b) da Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos (CESEC);
 - c) da Célula de Gestão Fiscal dos Macrosegmentos Econômicos (CEMAS);

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Considerando que o Mandado de Ação Fiscal nº 2013.11541 foi assinado pelo orientador da CEMAS, com competência atribuída pelo Secretário da Fazenda, por meio de Instrução Normativa, publicada em Diário Oficial do Estado, que estava vigente à época do procedimento fiscal, concluo que a ação fiscal foi designada por autoridade competente, logo, não prospera o pedido de nulidade suscitada pela parte.

No mérito, o crédito relativo às aquisições de ativo imobilizado deve considerar o “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”, nos termos do art. 49, §4º, I, da Lei nº 12.670/96:

Art. 49. (...)

"§ 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:" (NR)

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 o 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;

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, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e"

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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

O cálculo do coeficiente de aproveitamento de crédito está previsto na Lei Complementar nº 87/96 (art 20, §5º, inc. I, II e III), Lei nº 12.670/1997, Decreto nº 24.569/1997 (art. 60§13º) e no Ajuste SINIEF nº08/1997, alterado pelo Ajuste SINIEF nº03/2001:

Cláusula quarta (...)

V - DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DO CRÉDITO A SER EFETIVAMENTE APROPRIADO

b) colunas sob o título OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES (SAÍDAS):

1. coluna 1 - TRIBUTADAS E EXPORTAÇÃO - o valor das saídas (operações e prestações) tributadas e de exportação escrituradas no mês;

2. coluna 2 - TOTAL DAS SAÍDAS - o valor total das operações e prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no mês;

c) coluna 3 - COEFICIENTE DE CREDITAMENTO - o índice de participação das saídas e prestações tributadas e de exportação no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações tributadas e de exportação (item 1 da alínea anterior) pelo valor total das saídas e prestações (item 2 da alínea anterior), considerando-se, no mínimo, 4 (quatro) casas decimais;

Assim, o coeficiente de creditamento corresponde ao resultado da divisão entre as operações de “saídas tributadas”, somadas às exportações (numerador) dividido pelo “valor total das operações de saídas” (denominador), escrituradas pelo contribuinte no mês, incluindo saídas de produtos isentos ou não-tributados, devendo a apropriação ser 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:

Crédito Mensal	= Crédito Total X	1	Valor Operações de Saídas e Prestações Tributadas + Export.
		48	Total das Operações de Saídas e Prestações do Período

A defesa requereu ajustes no cálculo de coeficiente de creditamento, com a inclusão no numerador (Saídas TRIBUTADAS) de receitas de INTERCONEXÃO/EILD e de valores pagos por meio de denúncia espontânea em 2010, bem como requereu a exclusão do numerador (SAÍDAS TRIBUTADAS) e do denominador (SAÍDA TOTAL VALOR CONTÁBIL) do valor referente às receitas estranhas à atividade da empresa.

2. Quanto ao acréscimo ao saldo de janeiro de 2010 de uma parcela a mais de DIFAL de cada uma das entradas de bens do ativo permanente ocorridas de janeiro de 2007 a dezembro de 2009.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

De acordo com o primeiro Laudo Pericial, os relatórios de entradas de Bens do Ativo e os créditos levantados pela Fiscalização nos CIAP's de 2006 a 2010 mostram que foram considerados créditos do DIFAL do mês anterior, quando a legislação determinava que deveria ser do mês de entrada da mercadoria no estabelecimento.

Segundo o perito, os créditos do DIFAL relativos à entrada de janeiro de 2007, por exemplo, somente eram acumulados a partir de fevereiro de 2007, o que estendia o prazo para 49 (quarenta e nove) meses, ao invés de 48 (quarenta e oito) meses desde a data de entrada do bem, que está previsto na legislação tributária.

Assim, o acréscimo ao saldo de janeiro de 2010, de uma parcela a mais de DIFAL de cada entrada de bens do ativo permanente de janeiro de 2007 a dezembro de 2009 foi necessário para que o término ocorresse até o 48^o (quadragésimo oitavo mês) em que houve a entrada do bem no estabelecimento, na forma prevista no art. 49, §4^o, da Lei 12.670/96.

Neste contexto, **voto no sentido de manter** o ajuste realizado pela primeira perícia de **acrescentar ao saldo de janeiro de 2010 de uma parcela a mais de DIFAL de cada uma das entradas de bens do ativo permanente ocorridas de janeiro de 2007 a dezembro de 2009**, por adequar-se à regra de crédito previsto na norma.

Afasto o pedido de recalcular o saldo acumulado de créditos do CIAP no mês de setembro de 2010, posto que o Laudo Pericial indica que os créditos do DIFAL foram computados corretamente a partir de janeiro de 2010.

3. Inclusão no numerador do coeficiente de aproveitamento das receitas decorrentes de interconexão onerosa de rede, segundo a empresa tributada por diferimento.

Cumprido destacar que o imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede é devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final, condicionado a comprovação do uso do serviço como meio de rede nas formas previstas no §2^o da Cláusula décima do Convênio ICMS n^o 126/1998, or meio de “demonstrativo de tráfego, contrato de

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

cessão de meios de rede ou outro documento, contendo a natureza e o detalhamento dos serviços”, dentre outros requisitos:

Cláusula décima Na prestação de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicação relacionadas no Ato COTEPE 10/08, de 23 de abril de 2008, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado - STFC, Serviço Móvel Celular - SMC ou Serviço Móvel Pessoal - SMP, o imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

§ 2º O tratamento previsto nesta cláusula fica condicionado à comprovação do uso do serviço como meio de rede, da seguinte forma:

I - apresentação de demonstrativo de tráfego, contrato de cessão de meios de rede ou outro documento, contendo a natureza e o detalhamento dos serviços, endereços e características do local de instalação do meio;

A falta de apresentação dos contratos de interconexão com as cessionárias, solicitados pelo perito, bem como a não apresentação de qualquer outro documento que possa dar suporte comprobatório ao argumento da defesa, não autoriza tratar como “saídas tributadas” valores com base em mera afirmativa de que se trata de receitas oriundas de cessão de meios de rede, com diferimento do imposto.

Ainda que houvesse prova de que os valores decorrem de receitas de interconexão onerosa de rede, **não se pode tratar como saídas tributadas** do estabelecimento autuado, para fins de crédito do CIAP, quando não houve imposto cobrado nem na entrada e nem na saída do estabelecimento autuado.

É importante ressaltar que a base do princípio da não-cumulatividade é a compensação “com o montante de imposto cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado” (§2º, I, do art. 155, II da CF/88), logo, “zero” de imposto cobrado nas etapas anteriores de entrada implica que não há valor a se creditar nas operações subsequentes:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços **com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado** ou pelo Distrito Federal;

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

O Decreto nº 24.569/1997 prevê que na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações, quando a cessionária não se constitua usuário final, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final:

Art. 801. Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações, nos casos em que a cessionária não se constitua usuário final, utilizando tais meios para prestar serviços públicos de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

Em sendo o ICMS devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do **usuário final**, nos casos em que a cessionária não se constitua usuário final, a utilização dos meios para prestar serviços públicos de telecomunicações ocorrerá sem débito de imposto nas saídas, circunstância em que deve ser observada a vedação prevista no art. 65, inciso VI, do RICMS:

Art. 65. Fica vedado o creditamento do ICMS nas seguintes hipóteses:
VI - entrada de mercadoria e respectivo serviço, quando for o caso, recebida para comercialização, quando sua posterior saída ocorra sem débito do imposto, sendo esta circunstância conhecida na data da entrada;

Assim, **afasto o pedido de inclusão no numerador do coeficiente de aproveitamento das receitas decorrentes de interconexão onerosa de rede**, por ausência de comprovação de que os valores indicados pelo contribuinte efetivamente foram originados de “receitas de cessão de meios de rede” com imposto diferido, bem como por entender que não gera direito a crédito operação cujo imposto não foi cobrado nas etapas anteriores e, cujas *saídas subsequentes do estabelecimento* autuado ocorreram sem “débito” do imposto.

O mero “diferimento”, no caso específico de cessão onerosa de meios de rede não implica na conclusão direta de que se trata de operação tributada, pois, os Convênios estabelecem condições a tais prestações de serviços que repercutem sobre a incidência do imposto, não podendo tal matéria ser analisada “em tese”.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

4. **Inclusão no numerador do coeficiente de aproveitamento das receitas oferecidas à tributação por meio de denúncia espontânea** (pagamento parcial do Auto de Infração nº 2013.14118, na parte referente a serviços prestados em 2010 a clientes indevidamente considerados isentos pela impugnante)

Ressalta-se ainda que não há elementos suficientes nos presentes autos que identifiquem as operações que o contribuinte deseja incluir no cálculo do coeficiente de aproveitamento, nem há indícios de que essas operações tenham sido consideradas ou não no levantamento fiscal.

Voto em afastar a inclusão do numerador do coeficiente de aproveitamento de valor pago referente ao Auto de Infração nº 2013.14118, também, porque tal pagamento decorreu de lançamento de ofício pela prática de infração à legislação tributária e, não por denúncia espontânea.

5. **Exclusão dos CFOP's 5557, 5949, 5915, 6915, 6949, no denominador e no numerador do coeficiente de aproveitamento**

Em relação ao cálculo do **coeficiente de aproveitamento**, considero que devem ser excluídas do cálculo apenas as operações internas ou interestaduais que envolvam simples deslocamento físico de mercadorias ou bens **realizadas a título provisório**, sem que haja transferência definitiva de titularidade e, também não impliquem em redução de estoque ou alterações de ordem patrimonial, adoto as diretrizes do § 13-A do art. 60, do Decreto nº 24.569/1997, acrescido pelo Decreto nº 33.293/2019:

Art. 60. (...)

§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;

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

III saída de bem do ativo imobilizado, quando a operação não for tributada.
(acrescentado pelo art. 1.º, inciso I, do Decreto 33.293 /2019)

Neste contexto, **voto em afastar o pedido de exclusão dos CFOP's 5557, 5949 e 6949** porque representam saídas definitivas, sem retorno ao estabelecimento. No caso, de saídas de mercadorias ou prestações, classificadas pelo próprio contribuinte como sendo "saídas não especificadas" (CFOP's 5949 e 6949), afasto a exclusão do numerador e do denominador **do coeficiente de aproveitamento**, por entender que se trata de saídas definitivas do estoque da empresa, bem como não é possível identificar se houve ou não tributação em tais operações.

No caso de operações com CFOP 5557, que trata de transferências de materiais para uso ou consumo realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular, há que se considerar que tais operações implicam em saída definitiva do estoque em respeito a autonomia entre os estabelecimento, bem como ainda existe previsão legal de incidência do ICMS em tais operações conforme art. 3º, I, da Lei nº 12.670/1996:

Art. 3º Ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

I - da saída, a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular;

Art.19. Considera-se estabelecimento autônomo, para efeito de manutenção e escrituração de livros e documentos fiscais e, quando for o caso, para recolhimento do imposto relativo às operações e prestações nele realizadas, cada estabelecimento, ainda que do mesmo contribuinte. (Decreto nº 24.569/97)

Voto favorável a exclusão do denominador e do numerador do coeficiente de aproveitamento dos CFOP's 5915 e 6915 e demais CFOP's indicados no despacho pericial (CFOP's: 5201, 5202, 5206, 5208, 5209, 5210, 5410, 5411, 5412, 5413, 5503, 5551, 5552, 5553, 5554, 5555, 5556, 5601, 5602, 5603, 5660, 5661, 5662, 5663, 5664, 5665, 5901, 5908, 5909, 5915, 5916, 5918, 5919, 5921, 5922, 5923, 6201, 6202, 6206, 6208, 6209, 6210, 6410, 6411, 6412, 6413, 6503, 6551, 6552, 6553, 6554, 6555, 6556, 6601, 6602, 6603, 6660, 6661,

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

6662,6663, 6664, 6665, 6901, 6908, 6909, 6915, 6916, 6918, 6919, 6921, 6922 e 6923) por representarem saídas provisórias do estoque do estabelecimento.

Entretanto, apesar de o despacho pericial autorizar a exclusão dos CFOP's retro mencionados, conforme quesito 1, o terceiro Laudo Pericial (fls. 402-405) identificou movimentações apenas dos CFOP's 5915 e 6915, durante o exercício fiscalizado, nos montantes de R\$ 2.310,00 e R\$ 10.112.574,68, respectivamente. O perito informa, também, que não efetuou exclusões no numerador dos CFOP's 5915 e 6915, porque tais operações não estavam inclusas no numerador (SAÍDAS TRIBUTADAS), razão pela qual houve necessidade de excluí-las apenas do denominador (SAÍDAS TOTAIS) do coeficiente de aproveitamento, resultando em crédito indevido apurado de R\$ 1.500.674,05.

Ressalvo que o saldo positivo de Jan/2010 no valor de R\$ 15.964,82 apurado pela perícia após as citadas alterações, deverá ser deduzido do saldo negativo do mês subsequente de Fev/2010 no Demonstrativo Mensal (fl. 415) para fins de cobrança de ICMS e MULTA, pois a apropriação do crédito acontece de forma mensal e, não anual, tendo o contribuinte o limite de 4 (quatro) anos para se utilizar do crédito no CIAP.

Considerando que a empresa autuada calculou o COEFICIENTE DE CREDITAMENTO em desacordo com a legislação tributária, resultando em aproveitamento indevido de crédito tributário, que caracteriza infração a legislação tributária, deve recolher o ICMS devido, acrescido da penalidade prevista no art. 123, II, 'a' da Lei nº 12.670/1996, com redação da Lei nº 13.418/2003:

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;

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Ordinário e Reexame Necessário, dar provimento parcial a ambos, para confirmar a PARCIAL PROCEDENCIA proferida pelo julgador singular, porém, considerando o crédito de ICMS indevido no valor apurado no terceiro laudo pericial às fls. 402/406 e 415 dos autos, com o ajuste de valor nos meses de janeiro e fevereiro de 2010. É como voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)

Período	01/10	02/10	03/10	04/10	05/10	06/10
ICMS	0,00	112.803,84	109.474,58	123.478,12	119.843,62	112.912,00
MULTA	0,00	112.803,84	109.474,58	123.478,12	119.843,62	112.912,00
Período	07/10	08/10	09/10	10/10	11/10	12/10
ICMS	132.573,00	120.836,38	332.400,82	115.192,00	115.090,27	106.069,42
MULTA	132.573,00	120.836,38	332.400,82	115.192,00	115.090,27	106.069,42

TOTAL EXERCÍCIO 2010	
ICMS	R\$ 1.500.674,05
MULTA	R\$ 1.500.674,05
TOTAL	R\$ 3.001.348,10

DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é RECORRENTE: **TNL PCS S/A (OI MÓVEL S/A)** e RECORRIDO: **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos, por unanimidade de votos, conhecer do recurso ordinário e reexame necessário para decidir: Em deliberações ocorridas na 20ª sessão ordinária realizada em 05/07/2022: “A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e do Reexame Necessário, para deliberar nos seguintes termos: **1. Com relação a preliminar de nulidade suscitada pela parte sob a alegação de que a ação fiscal foi designada por autoridade incompetente (no caso, o Orientador da CEMAS)** – Afastada por

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

unanimidade de votos, tendo em vista que a Instrução Normativa 49/2011, alterada pela Instrução Normativa 07/2012, informa a competência do orientador da Cemas para designar ação fiscal. **2. Quanto ao acréscimo ao saldo de janeiro de 2010 de uma parcela a mais de DIFAL de cada uma das entradas de bens do ativo permanente ocorridas de janeiro de 2007 a dezembro de 2009** – Foi acatado por unanimidade de votos, tendo em vista que o procedimento adotado no julgamento singular está de acordo com a legislação. **3. Quanto ao pedido da parte para que se inclua no numerador do coeficiente de aproveitamento as receitas decorrentes de interconexão onerosa de rede tributada por diferimento** – Foi afastado por voto de desempate do Presidente, tendo em vista que não há direito a crédito de operação cujo imposto foi diferido, conforme art. 65, inciso VI, do RICMS, pois não houve débito de imposto que possa vir a ser compensado e, ainda, que não há comprovação nos autos de que se tratam de receitas oriundas de cessão de meios de rede. Vencidos os Conselheiros Almir de Almeida Cardoso Júnior, Renato Rodrigues Gomes e Matheus Fernandes Menezes que acataram o pedido da parte, sob o entendimento de que a cessão de meios de rede é tributada, dando direito ao crédito ainda que tenha havido diferimento, por este não se tratar de isenção nem de não incidência do tributo. **4. Quanto ao pedido feito pela parte para que se inclua no numerador do coeficiente de aproveitamento as receitas oferecidas à tributação por meio de denúncia espontânea (pagamento parcial do AI nº 2013.14118, na parte referente a serviços prestados em 2010 a clientes indevidamente considerados isentos pela impugnante)** – Afastado por unanimidade de votos, uma vez que não há elementos suficientes nos presentes autos que identifiquem as operações que se deseja incluir no cálculo do coeficiente de aproveitamento, tampouco a indicação de que essas operações já não tenham sido consideradas no presente levantamento fiscal. **5. Quanto ao pedido de exclusão, no denominador e no numerador do coeficiente de aproveitamento, dos CFOP's 5557, 5915, 5949, 6915 e 6949** – A 4ª Câmara de Julgamento acatou, por maioria de votos, a exclusão dos CFOP's 5915 e 6915, além de outros CFOP's indicados nos quesitos

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

elaborados para perícia. Vencido parcialmente o Conselheiro Renato Rodrigues Gomes que votou por também excluir o CFOP 5557. **6. Na sequência**, resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento, por unanimidade de votos, converter o curso do julgamento do processo em realização de perícia, para responder aos seguintes quesitos: **1.** Considerando os valores apurados na perícia de fls. 181/185, excluir do cálculo do coeficiente de creditamento (numerador e denominador) as operações com os CFOP's: 5201, 5202, 5206, 5208, 5209, 5210, 5410, 5411, 5412, 5413, 5503, 5551, 5552, 5553, 5554, 5555, 5556, 5601, 5602, 5603, 5660, 5661, 5662, 5663, 5664, 5665, 5901, 5908, 5909, 5915, 5916, 5918, 5919, 5921, 5922, 5923, 6201, 6202, 6206, 6208, 6209, 6210, 6410, 6411, 6412, 6413, 6503, 6551, 6552, 6553, 6554, 6555, 6556, 6601, 6602, 6603, 6660, 6661, 6662, 6663, 6664, 6665, 6901, 6908, 6909, 6915, 6916, 6918, 6919, 6921, 6922 e 6923, no que for cabível às operações da empresa autuada; **2.** A partir dos novos valores dos coeficientes de creditamento, refazer o cálculo do crédito indevido de ativo imobilizado de 2010 (...).” Retornando à pauta nessa data (10/02/2023): a 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do Recurso Ordinário e do Reexame Necessário interpostos, resolve: **1) Quanto à adoção do valor crédito indevido apurado no terceiro laudo pericial que consta às fls. 402/406 e em seu anexo II que consta às fls. 415 desse processo**: por unanimidade de votos, a 4ª Câmara adota o valor constante no laudo pericial com a ressalva de que o valor do crédito indevido de fevereiro/2010 deve ser reduzido pelo valor do crédito tomado a menor em janeiro/2010. Em conclusão, a 4ª Câmara conhece do Recurso Ordinário e do Reexame Necessário, dando-lhes **parcial provimento**, no sentido de considerar o crédito de ICMS tomado indevidamente no valor apurado no terceiro laudo pericial às fls. 402/406 e 415 dos autos. Decisão em acordo com a manifestação da Procuradoria Geral do Estado. Presente para sustentação oral a representante legal da Recorrente, Dra. Iara Maria Diniz Leite.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Presentes a 2ª (SEGUNDA) Sessão Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl, os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Dalcília Bruno Soares, Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, Matheus Fernandes Menezes, Carlos Mauro Benevides Neto e Ananias Rebouças Brito. Presente o Procurador do Estado, Dr. Matteus Viana Neto, em substituição ao Dr. Rafael Lessa Costa Barboza ausente por motivo justificado. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 08 de março de 2023.

Dalcília Bruno Soares
CONSELHEIRA RELATORA

Michel André Bezerra Lima Gradvohl
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA