

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

**RESOLUÇÃO nº 096/2022**

10ª (DÉCIMA) SESSÃO ORDINÁRIA DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO, REALIZADA EM 26/05/2022

**PROCESSO nº 1/312/2018**

**AUTO DE INFRAÇÃO nº 1/201722401**

**RECORRENTE: CLARO SA**

**CGF 06.266.269-4**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**CONSELHEIRA RELATORA: DALCÍLIA BRUNO SOARES**

EMENTA: CRÉDITO INDEVIDO. Julgado **PROCEDENTE** o lançamento. 1. 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 a operação realizada entre empresas de telecomunicações não é tributada, pois o regime especial determina que o imposto seja devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final, sem direito ao crédito nas situações previstas no Convênio ICMS nº 17/2013. 2. Exclusão dos CFOPs 5409 e 6409 do cálculo da fração algébrica Afastada, por voto de desempate do presidente, entendimento de que incide ICMS nas operações de transferências realizadas entre estabelecimento do mesmo titular, considerando a legislação vigente e a autonomia dos estabelecimentos, por isso tais valores devem integrar o numerador e denominador do coeficiente de crédito 3. Afastado caráter confiscatório da multa, por unanimidade de votos, por entender que a multa é determinada na legislação vigente e, que é vedado ao julgador afastar a norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme §2º do art. 48, da Lei nº 15.614/2014 e Súmula nº 11 do CONAT. **RECURSO ORDINÁRIO** conhecido e não provido. Decisão no sentido de confirmar a decisão CONDENATÓRIA proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária e parcial divergência com a manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado, no que tange à questão da cessão onerosa dos meios de rede. Decisão com base no(s): art 20, §5º, inc. I, II e III da Lei Complementar nº 87/96 alterada pela Lei Complementar nº 102/2000; art 49, §4º, da Lei nº 12.670/96; art. 60, §13, 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.

**PALAVRAS-CHAVES: CRÉDITO. CIAP. CESSÃO. MEIOS DE REDE. TRANSFERÊNCIA.**

**RELATÓRIO:**

O auto de infração relata que o sujeito passivo lançou 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 créditos referentes as entradas de bens destinados ao ativo permanente no valor de R\$ 2.943.332,17 no exercício de 2013 e na quantia de R\$ 3.960.065,94 relativo ao exercício de 2014.

A Informação Complementar relata a análise das informações constantes do Bloco G da Escrituração Fiscal Digital (EFD) do período fiscalizado, na qual foram encontradas algumas inconsistências comunicadas a empresa para que justificasse, inclusive a inclusão de bens no CIAP decorrentes de NF-e com valor inferior ao determinado no Decreto nº 3.000/1999.

Cita o **Decreto nº 3.000/1999**, como legislação federal que estabelece dois requisitos para ser considerado bem do Ativo Imobilizado: valor (R\$ 326,61) e tempo de vida útil do bem (superior a um ano), por isso glosou créditos aproveitados pela autuada de bens adquiridos com valor inferior a R\$ 326,61 (Trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos), conforme descrito nas tabelas "**BENS\_A\_RETIRAR\_CLARO**" e "**BENS VR INFERIOR AP LEGIS FEDERAL CLARO**" do arquivo "**ANEXO CIAP 2013 2014\_CLARO\_AJUSTADO**", anexo ao Auto de Infração.

De acordo com a fiscalização foram retirados do cálculo do índice de Participação os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP): 5551, 5552, 5553, 5557, 5908, 5910, 5927, 5929, 5949, 6551, 6552, 6553, 6557, 6908, 6910, 6915, 6929, 6949 e 7930 por não estarem relacionados à atividade operacional da empresa (fl. 11) e, os CFOPS 5949 e 6949

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

referentes às remessas de recarga não foram excluídos do total das operações de saídas. Em decorrência da glosa dos referidos créditos foi ajustado os valores de aproveitamento que a empresa fazia jus, conforme planilhas fiscais.

O sujeito passivo apresentou **defesa**, fls. 36/56 e anexou: cálculo de saída acumulada e coeficiente de creditamento, Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicações, modelo 22 (fls. 116-689 - doc 4) etc.

A 1ª Instância julgou **PROCEDENTE** o lançamento (fls. 691/701). Afastou o argumento da impugnante de que as prestações de serviços originadas de chamadas com cartões telefônicos e pré-pagos (CFOP nº 5949/6949) são sujeitas à incidência do ICMS, apesar do diferimento previsto pelo Convênio ICMS nº 55/05, devendo ser incluídas no numerador da fração algébrica do CIAP. De acordo com o julgador somente com a ativação de carga realizada pelo cliente (ou seja, somente por ocasião da habilitação do serviço pelo cliente) dá-se a incidência do ICMS. Afastou também o argumento da impugnante de que não incide ICMS nas operações de transferências, para fins de cálculo do coeficiente.

O sujeito passivo interpôs **Recurso Ordinário** (fl. 261/286) no qual repete os argumentos da defesa relativo a:

1. 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;
  - 1.1 **prestações de serviço de cessão onerosa de meios de rede** (CFOP 5301/6301) é atividade regularmente tributada pelo Fisco Estadual, por isso requer a inclusão no numerador das operações de cessão de rede por considerá-las tributadas, apesar de diferidas;
  - 1.2 **das operações de transferência de bens entre estabelecimentos de titularidade do mesmo contribuinte** (CFOP 5409/6409), contribuinte requer que sejam excluídas por entender que não incide ICMS, entretanto, no campo denominador entram todas as saídas;
2. Questiona o valor exorbitante da multa aplicada que violaria o princípio da razoabilidade e da vedação ao confisco;
3. Requer improcedência e redução da multa.

A Assessoria Processual Tributária manifestou-se no sentido de conhecer o Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, para manter a PROCEDENCIA proferida pelo julgador singular.

**Em síntese é o relatório.**

**VOTO DA RELATORA:**

Em relação ao **mérito**, a legislação tributária determina que 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, da Lei 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;

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

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.

Além da Lei nº 12.670/1996 supra mencionada, o cálculo do coeficiente de aproveitamento de crédito está descrito, também, na Lei Complementar nº 87/96 (art 20, §5º, inc. I, II e III), no 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;

A divergência entre fisco e contribuinte consiste no que deve compor os campos de numerador e denominador do coeficiente de crédito, No caso, a fiscalização excluiu do denominador as operações realizadas com os Códigos Fiscais e Operações e Prestações (CFOP's): 5551, 5552, 5553, 5557, 5908, 5910, 5927, 5929, 5949, 6551, 6552, 6553, 6557, 6908, 6910, 6915, 6929, 6949 e 7930 por não estarem relacionados à atividade operacional da Claro. Informa ter glosado os créditos que não preenchem os requisitos de valor de (R\$ 326,61) e tempo de vida útil do bem (prazo de vida útil superior a um ano) previstos no caput do artigo 301 do Decreto nº 3.000/1999 e não foram excluídos os CFOPS 5949 e 6949 do total das operações de saídas quando referente às remessas de recarga com cartões telefônicos e pré-pagos (CFOP nº 5949/6949).

A autuada requereu a inclusão da cessão onerosa dos meios de rede no numerador da fração algébrica, arguindo que são operações tributadas, entretanto, tais operações

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

sujeitam-se a regime especial com ICMS somente sobre o preço do serviço cobrado do usuário final nas saídas, nos termos do art. 801 do Decreto n° 24.569/1997:

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.

De acordo com o Convênio ICMS n° 17/2013 a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede será do prestador do serviço ao usuário final:

**Cláusula primeira** Na prestação de serviços de telecomunicação entre empresas relacionadas no Ato COTEPE 13/13, de 13 de março de 2013, fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede ao prestador do serviço ao usuário final.

O Convênio ICMS n° 17/2013, dispõe sobre o regime especial na cessão de meios de rede entre empresas de telecomunicação e, descreve situações em que a empresa tomadora dos serviços fica obrigada a recolher o imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede “sem direito a crédito”:

**Cláusula terceira** A empresa tomadora dos serviços fica obrigada ao recolhimento do imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede, sem direito a crédito, nas hipóteses descritas a seguir:

- I - prestação de serviço a usuário final que seja isenta, não tributada ou realizada com redução da base de cálculo;
- II - consumo próprio;
- III - qualquer saída ou evento que impossibilite o lançamento integral do imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede na forma prevista no *caput* da cláusula primeira.

Dentre as situações que não geram direito ao crédito estão a prestação de serviço a usuário final quando isenta, não tributada ou realizada com redução da base de cálculo ou, quando realizada para consumo próprio.

Considerando que a operação/prestação realizada entre empresas do mesmo ramo de atividade não há tributação de ICMS e o imposto será recolhido apenas no momento da prestação de serviços de telecomunicações aos usuários finais, com possibilidade da empresa tomadora recolhê-lo sem direito a crédito conforme legislação retro mencionada, concluo que as saídas de cessão onerosa de meios de redes não devem compor o numerador da fração algébrica do coeficiente de aproveitamento de crédito de bem de ativo.

Quanto ao pedido para excluir operações com os CFOPs 5409 e 6409 do cálculo da fração algébrica, afasto a exclusão de tais operações do numerador e do denominador, por entender que representam saídas tributadas, pois, há previsão legal de incidência do ICMS nas operações de transferências realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular, inclusive com mudança de titularidade quando se considera a autonomia entre estabelecimentos para fins fiscais, conforme art. 3º, I, da Lei 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

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

imposto relativo às operações e prestações nele realizadas, cada estabelecimento, ainda que do mesmo contribuinte. (Decreto n° 24.569/97)

Apesar de a Súmula n° 166 do STJ posicionar-se no sentido de que “ simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICMS”, o fato é que a referida incidência continua em vigor na legislação cearense, não podendo ser afastada norma juridicamente válida sob argumento de inconstitucionalidade, conforme teor do art. 48, §2º, da Lei n° 16.514/14.

Cabe ressaltar que à época do fato gerador as operações de transferências entre mesmo titular eram tributadas normalmente e, caso o fisco aplicasse as recentes decisões dos tribunais sobre a matéria restaria prejudicado o direito ao crédito da empresa destinatária destas operações.

A legislação tributária estabelece que o COEFICIENTE DE CREDITAMENTO corresponde ao resultado da divisão entre as operações de “saídas tributadas” escrituradas pelo contribuinte no mês (numerador) somadas às exportações e o “valor total das operações/prestações de saídas do mês (denominador)”, inclusive as isentas ou não-tributadas:

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

Verifica-se nas planilhas fiscais que a empresa autuada calculou o COEFICIENTE DE CREDITAMENTO em desacordo com a legislação tributária, resultando em aproveitamento indevido de crédito tributário, conforme planilhas fiscais, restando caracterizada a infração denunciada na inicial, devendo ser cobrado o ICMS acrescido da penalidade prevista no art. 123, II, 'a' da Lei n° 12.670/1996, com redação da Lei n° 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;

Sobre a **natureza confiscatória da multa**, observo que não é competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, salvo quando o Supremo Tribunal Federal - STF a declarar inconstitucional, nos termos do art. 48, §2º, da Lei n° 16.514/14 e da Súmula 11/2021.

Observa-se que a atividade administrativa é vinculada à lei, nos termos do art. 37 da CF/88, portanto, uma vez constatado que os fatos relatados na inicial justificam a exigência do crédito tributário, deve ser aplicado o valor da multa definida pelo legislador.

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso ordinário interposto, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão de PROCEDÊNCIA proferida pela 1ª Instância, devendo o sujeito passivo recolher imposto e multa lançados no auto de infração, nos valores indicados no demonstrativo de crédito tributário.

**É como voto.**

Demonstrativo do Crédito Tributário (R\$)

Período	01/13	02/13	03/13	04/13	05/13	06/13
ICMS	273.588,69	275.255,04	264.280,64	254.448,17	0,00	269.733,25

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

MULTA	273.588,69	275.255,04	264.280,64	254.448,17	0.00	269.733,25
Período	07/13	08/13	09/13	10/13	11/13	12/13
ICMS	260.310,01	259.903,03	251.671,01	248.679,94	273.732,29	311.730,10
MULTA	260.310,01	259.903,03	251.671,01	248.679,94	273.732,29	311.730,10

Período	01/14	02/14	03/14	04/14	05/14	06/14
ICMS	290.097,42	356.121,28	317.682,02	334.755,02	334.982,49	335.063,33
MULTA	290.097,42	356.121,28	317.682,02	334.755,02	334.982,49	335.063,33
Período	07/14	08/14	09/14	10/14	11/14	12/14
ICMS	337.343,84	298.428,32	343.526,42	329.571,85	331.660,79	350.833,16
MULTA	337.343,84	298.428,32	343.526,42	329.571,85	331.660,79	350.833,16

TOTAL EXERCÍCIO 2013		TOTAL EXERCÍCIO 2014		AUTO DE INFRAÇÃO 2013/2014	
ICMS	2.943.332,17	ICMS	3.960.065,94	ICMS	6.903.398,11
MULTA	2.943.332,17	MULTA	3.960.065,94	MULTA	6.903.398,11
TOTAL	5.886.664,34	TOTAL	7.920.131,88	TOTAL	13.806.796,22

**DECISÃO:**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é RECORRENTE: CLARO 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 para decidir: 1. Quanto à inclusão da cessão onerosa dos meios de rede no numerador da fração algébrica: por voto de desempate do presidente, com fundamento nos arts. 67 e 801 do Dec. Nº 24.569/97, a 4ª Câmara entende que nas tributações diferidas não há direito ao crédito porque não há incidência do imposto, portanto a cessão onerosa de meios de rede, por ser uma operação não tributada, não deve compor o numerador da fração algébrica, em consonância com os Conselheiros Dalcília Bruno Soares, Francisco Wellington Ávila Pereira e Gerusa Marília Alves Melquíades de Lima. Foram vencidos os Conselheiros Andrei Barbosa de Aguiar, Thyago da Silva Bezerra e Matheus Fernandes Menezes que entenderam que operações diferidas são tributadas. 2. Quanto ao pedido de exclusão dos CFOPs 5409 e 6409 do cálculo da fração algébrica: por voto de desempate do presidente, resolve por afastar o pedido de exclusão das operações de transferências realizadas utilizando os CFOP's 5409 e 6409 da fração algébrica, tanto do numerador quanto do denominador, tendo em vista que houve a transferência de propriedade entre estabelecimentos distintos, devendo ser considerado em relação a créditos de 2013 e 2014 a autonomia dos estabelecimentos. Em consonância com os Conselheiros Dalcília Bruno Soares, Francisco Wellington Ávila Pereira e Gerusa Marília Alves Melquíades de Lima. Foram vencidos os Conselheiros Andrei Barbosa de Aguiar, Thyago da Silva Bezerra e Matheus Fernandes Menezes que entenderam não ter havido transferência definitiva de propriedade, tendo em vista que a mercadoria ficou na posse do mesmo CNPJ base. 3. Quanto à arguição de caráter confiscatório da multa, a 4ª Câmara decide, por unanimidade de votos, não acolher o argumento do recorrente, por entender que a aplicação da multa se dá em conformidade com a legislação vigente, com base na Súmula nº 11 do Conat e em consonância ao disposto no §2º do art. 48, da Lei nº 15.614/2014, que veda ao julgador afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade. Em conclusão, a 4ª Câmara, decide conhecer do Recurso Ordinário interposto, para negar-lhe provimento e julgar PROCEDENTE o feito fiscal, mantendo

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

a decisão de 1ª Instância. Em acordo com Parecer da Assessoria Tributária e em parcial divergência com a manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado, no que tange à questão da cessão onerosa dos meios de rede.

Presentes a 10ª (DÉCIMA) Sessão Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, o Presidente Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl. Presentes à Sessão os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Dalcília Bruno Soares, Gerusa Marília Alves Melquíades de Lima, Andrei Barbosa de Aguiar, Thyago da Silva Bezerra e Matheus Fernandes Menezes. Presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Matheus Viana Neto. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria. Presente, também à sessão, a Dra. Renata Cunha Santos, advogada representante da empresa CLARO S/A, para sustentação oral no Processo nº 1/312/2018, na ocasião informou desistência em fazer a sustentação oral no processo nº 1/310/2018; a Dra. Isabela Chami, advogada representante da empresa PANPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTO, para sustentação oral no Processo nº 1/3809/2016

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 23 de junho de 2022.

Dalcília Bruno Soares  
CONSELHEIRA RELATORA

Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
**PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA**

**PROCURADOR DO ESTADO**

Ciente em \_\_/\_\_/\_\_\_\_