

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Resolução	Câmara	Sessão de julgamento	Data
Nº 170/ 2024	4ª CÂMARA	34ª SESSÃO ORDINÁRIA	21/06/2024

Processo nº	Auto de Infração nº	CGF/CNPJ/CPF
1/1781/2015	201508193	06.998161-2

Tipo de Recurso	ORDINÁRIO e REEXAME NECESSÁRIO
Recorrentes	TIM CELULAR S/A e CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
Recorridos	AMBOS
Conselheira Relatora	ERIDAN REGIS DE FREITAS

EMENTA: ICMS e MULTA. **CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS.** Contribuinte creditou-se do ICMS relativo à aquisição de bem do ativo imobilizado e de energia elétrica. Janeiro a Agosto/2010. **1.** Em 1ª Instância o Auto de Infração foi julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE, tendo em vista que a autuada teve reconhecida a equiparação de sua atividade a um processo industrial, fazendo jus à apropriação de 80% dos créditos oriundos da aquisição de energia elétrica. **2. Reexame Necessário. 3. Recurso Ordinário: 3.1. Das Preliminares:** a) Nulidade da decisão recorrida; b) Nulidade do auto de infração e c) Decadência. **4. Do mérito:** 4.1. Direito ao aproveitamento de 98,13% do crédito oriundo da aquisição de energia elétrica; 4.2. Direito aos créditos relacionados à aquisição de bens de ativo; 4.3. Caráter confiscatório da multa e 4.5. Aplicabilidade da penalidade do art. 123, I, “d” da Lei 12.670/96. **5. Afastadas as preliminares** arguidas pela recorrente. **6. Apreciação do Reexame Necessário:** a Câmara concorda com os ajustes realizados no crédito tributário pelo julgamento singular no que tange ao aproveitamento de 80% do crédito de energia elétrica. **7. Apreciação do Recurso Ordinário:** efetuados ajustes no crédito de bem do ativo, com a inclusão dos CFOPs 5.102 e 5.403 no numerador do cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP, que implica na redução do crédito tributário. **8. Decisão:** A 4ª Câmara conhece de ambos os Recursos, dando-lhes parcial provimento para decidir pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do auto de infração, mas com valor do crédito tributário inferior ao do julgamento singular. **9.** Resultado da votação: Decisão por **unanimidade** de votos. **10.** Decisão em concordância com a manifestação da Procuradoria Geral do Estado. **11.** Decisão amparada no art. 20 da LC 87/96, arts. 46, 49, § 4º e 52 da Lei 12.670/96 e art. 60, IX, ‘a’ e §§ 11 e 19 do Decreto 24.569/97. Penalidade prevista no art. 123, II, a da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03.

1. RELATÓRIO

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

1.1. Relato do auto de infração

“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. O CONTRIBUINTE CREDITOU-SE INDEVIDAMENTE DO ICMS RELATIVO AO ATIVO IMOBILIZADO E ENERGIA ELÉTRICA, NO VALOR DE R\$ 2.267.008,86, CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXA A ESTE AUTO DE INFRAÇÃO.”.

Crédito Tributário lançado: ICMS - R\$ 2.267.008,86 e Multa - R\$ 2.267.008,86

1.2. Informações Complementares:

- Constatamos, no desenvolvimento da ação fiscal, que o contribuinte em tela havia se creditado de ICMS indevidamente, em desacordo com a legislação que rege a matéria, por dois motivos distintos;
- Em relação ao Ativo Permanente, a empresa, ao apurar os créditos do Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, o fez integralmente à razão de 1/48, desconsiderando as saídas isentas e não tributadas, ou seja, não observou a proporcionalidade entre as saídas tributadas e o total das saídas, conforme demonstrado no Anexo I;
- A empresa, também, creditou-se indevidamente de ICMS da aquisição de energia elétrica, conforme demonstrado no Anexo II.

1.3. Impugnação e Julgamento de 1ª Instância:

A autuada ingressou com impugnação ao feito fiscal arguindo preliminarmente:

- a) Nulidade em razão do não atendimento aos requisitos do artigo 142 do CTN
- b) Decadência

No mérito alega:

1. Operações indevidamente classificadas pela fiscalização
2. Do regular aproveitamento da aquisição de energia elétrica e dos estornos realizados
3. Caráter confiscatório da penalidade

1.3.1. Juntada de documentos

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Às fls. 216/223, consta o documento Aditamento à Defesa, em que a impugnante reitera todos os argumentos da defesa interposta.

Já às fls. 224/225, consta o Requerimento de desistência parcial da impugnação apresentada no qual o contribuinte anexou comprovação de pagamento parcial do crédito tributário lançado no Auto de Infração em questão, efetuado em 27/10/2015, auferindo os descontos do REFIS Estadual/2015.

1.3.2. Trâmite Processual

O Julgador Singular solicitou a realização de Perícia em 19/05/2016 (fls. 233/234), para esclarecimentos de dúvidas em relação a alguns argumentos apresentados pela impugnante.

O Laudo Tributário de fls. 237/250, expedido em 16/09/2018, aponta um novo montante do crédito indevido na ordem de **R\$ 1.358.664,04** e informa o seguinte:

- Apurou novo coeficiente de creditamento do ativo imobilizado, destacando que a aquisição e a comercialização de telefones celulares, cartões inteligentes, e produtos congêneres, são atividades-meio, não atreladas à prestação do serviço de comunicação;
- Realizou ajustes nos valores dos créditos de energia elétrica indevidos, com base nos valores do ICMS estornados pelo contribuinte;
- Destacou que os créditos indevidos relativos ao ativo imobilizado foram reconhecidos pelo contribuinte, com o recolhimento do imposto com os benefícios fiscais do REFIS 2015.

O contribuinte apresentou Manifestação ao Laudo Pericial (fls. 666/670), requerendo, em síntese, o reconhecimento da decadência referente ao período de janeiro a junho/2010.

Em novo pedido de perícia, realizado em 26/12/2018, o Julgador de 1ª Instância (fls. 672/673), solicita a inclusão, no numerador do coeficiente de crédito do ativo imobilizado, das operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, refazendo-se as planilhas elaboradas no trabalho pericial inicial.

O Laudo Tributário de fls. 677/681, expedido em 30/03/2023, atendeu ao pedido formulado e aponta um novo montante do crédito indevido no total de **R\$ 1.670.605,01**.

O contribuinte, às fls. 723/741, apresentou Manifestação ao Laudo Pericial, expondo, em síntese, que o laudo pericial ultrapassou os limites do que fora questionado no pedido de perícia e não se manifestou acerca das operações em que não há fato gerador do ICMS e dos débitos de ICMS atingidos pela decadência.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Reitera argumentos já abordados na impugnação, tais como o regular aproveitamento dos créditos de energia elétrica, as operações tributadas a serem consideradas no numerador do coeficiente de creditamento e as operações que devem ser excluídas do cálculo do coeficiente (no denominador).

1.3.3. Julgamento de 1ª Instância

O julgador singular, após detalhada fundamentação, proferiu decisão pela parcial procedência da autuação, conforme ementa abaixo transcrita:

EMENTA: ICMS e Multa. Crédito Indevido. 1. O contribuinte se creditou indevidamente de aquisições destinadas ao ativo imobilizado e de energia elétrica, no período de janeiro/2010 a agosto/2010. **2.** Preliminares. Preliminar de nulidade afastada: os agentes do Fisco analisaram a legitimidade dos créditos de ICMS lançados pelo contribuinte com base em disposições contidas na legislação tributária, constituindo o crédito tributário por meio do lançamento, de forma vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, parágrafo único, do CTN. Preliminares de mérito: (i) houve a realização de trabalhos periciais, que resultaram em modificação no coeficiente de creditamento dos bens do ativo, bem como em ajustes nos valores dos créditos de energia elétrica indevido; no entanto, a análise detalhada da questão evidencia que os agentes fiscais autuantes calcularam corretamente o referido coeficiente, e que os estornos de créditos de energia não interferem no deslinde da questão, e; (ii) não há que se falar em decadência no caso em questão, devendo ser aplicada a regra contida no artigo 173, inciso I, do CTN, abaixo reproduzida, que prevê o direito de o Fisco constituir o crédito tributário no prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. **3. Auto de Infração julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE**, em razão da redução do montante do crédito tributário devido, haja vista que a autuada teve reconhecida a equiparação de sua atividade a um processo industrial, fazendo jus à apropriação de créditos oriundos da aquisição de energia elétrica. **4.** Questões de mérito: (i) o ICMS não é exigido sobre a operação DETRAF, ficando postergada a cobrança do imposto para uma etapa posterior; por consequência, no cálculo do ICMS a ser apropriado mensalmente, a operação DETRAF não pode ser incluída como operação tributada; quanto às operações sujeitas à substituição tributária, que não dão direito a crédito de ICMS, não é possível incluí-las em uma metodologia que resulta na apuração de valores de créditos fiscais a serem apropriados, levando-se ainda em consideração que a comercialização dos produtos de telefonia móvel não está relacionada à atividade-fim da empresa; (ii) no cálculo do coeficiente de creditamento dos bens do ativo, devem ser levadas em consideração, no numerador, as operações de saídas tributadas, e, no denominador, o valor total das operações de saídas do período (excluindo-se as saídas temporárias); não há que se aceitar o argumento de que foram incluídas no denominador operações que não configuram a ocorrência do fato gerador do ICMS, devendo ser mantido o valor total das operações de saídas apurado pelos autuantes, e; (iii) a empresa autuada, que teve reconhecida a equiparação da sua atividade a um processo industrial, deve apresentar os registros do consumo de energia elétrica feitos por equipamento que

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

faça medição própria específica para a área industrial, para que possa auferir os créditos do ICMS em seu montante integral; considerando que a impugnante não demonstrou nos autos possuir tal equipamento, o direito da impugnante ao crédito é de 80% (oitenta por cento) do valor do imposto devido, a ser calculado com base no montante apurado pelos agentes do Fisco, desconsiderando os estornos efetuados pela empresa. **5.** Quanto à penalidade, cabe ao Poder Judiciário manifestar-se a respeito da cobrança de penalidades com efeito confiscatório; as multas previstas na legislação tributária do Estado do Ceará estão em pleno vigor. **6.** Decisão com base nos artigos 46 e 51 da Lei nº 12.670/1996, artigo 60, inciso IX, alínea “a”, §§ 1o e 13, incisos I a VII, do Decreto nº 24.569/1997, bem como artigo 60, inciso II, § 11, inciso I, alínea “b”, e § 19, incisos I e II, do Decreto nº 24.569/1997. **7.** Aplicação da penalidade prevista no artigo 123, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 12.670/1996 (alterado pela Lei nº 13.418/2003). **8. Defesa tempestiva. 9. Decisão sujeita ao reexame necessário.**

1.4. Interposição do Reexame Necessário

Em razão da decisão parcialmente contrária aos interesses do estado, o julgador interpôs o Reexame Necessário.

1.5. Das razões do Recurso Ordinário

DAS PRELIMINARES:

1 – DA NECESSIDADE DE ANULAÇÃO DA R. DECISÃO RECORRIDA POR VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA FUNDAMENTAÇÃO

Além de não analisar os argumentos de fato e de direito expostos na impugnação, a r. decisão recorrida declaradamente deixou de analisar resultado obtido por meio dos Laudos Periciais de fls. 237/250 e 677/681.

Assim, tendo em vista que a r. decisão recorrida apresentou fundamentação deficiente acerca das alegações trazidas pela Recorrente na peça impugnatória, bem como por desconsiderar as conclusões obtidas por meio dos Laudos Periciais, deve ser reconhecida a nulidade por violação ao princípio constitucional da fundamentação das decisões, devendo os autos serem devolvidos à instância de origem, conforme previsto no artigo 90, da Lei Estadual nº 18.185/2022.

2 – DAS RAZÕES PARA A REFORMA DA R. DECISÃO RECORRIDA

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Caso se entenda que o feito está maduro para julgamento em 2ª instância, a r. decisão recorrida, ao menos, deve ser reformada, julgando-se totalmente improcedente a autuação fiscal, pelos motivos a seguir expostos.

3 – DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DA INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO

A Fiscalização em tempo algum, perquiriu a identificação dos lançamentos realizados pela Recorrente na sua escrita fiscal para fins de determinação dos valores considerados no cálculo do coeficiente de creditamento, limitando, desse modo, o seu dever de fiscalização à forma mais simplista possível, o que resultou na redução indevida do coeficiente de creditamento apurado e, conseqüentemente, dos créditos de ICMS a que a Recorrente possui efetivo direito de aproveitar.

Ocorre que está completamente errado o critério adotado pela Fiscalização Estadual, pois:

a) foram registradas operações tributadas pelo ICMS nas colunas “Isentas e Não Tributadas” e “Outras”, do Livro Registro de Apuração do ICMS – LRAICMS, tendo em vista que, muito embora não componham a base de cálculo do ICMS apurado nos períodos de apuração, estas se referem a operações tributadas, mas sujeitas a regras de diferimento ou ao regime de substituição tributária (sendo a Recorrente o contribuinte substituído), e, portanto, deveriam ter sido consideradas para a apuração do numerador do coeficiente; e

b) existem valores informados na escrita fiscal da Recorrente que correspondem a operações que não têm relação com o fato gerador do ICMS e que, portanto, não deveriam ter sido considerados na apuração do coeficiente (ou seja, deveriam ter sido excluídos do cálculo), tais como saídas para conserto de bens e saídas de bens em operações comodato, dentre outras.

c) é absolutamente indevida a subtração do imposto incidente sobre as operações de baixa do ativo permanente, como foi feito por meio da tabela intitulada Saída de Bens do Ativo Permanente, na medida em que o Fiscal Autuante procedeu ao estorno integral dos créditos de ICMS referentes aos bens que foram desincorporados, contrariando as disposições do artigo 49, da Lei Estadual nº 12.670/19966, e do artigo 60, do RICMS/CE, vigentes à época dos fatos geradores, que estabelecem que a desincorporação de bem do ativo permanente impossibilita o aproveitamento dos créditos de ICMS a partir da respectiva data de saída.

Também, em momento algum, a Fiscalização Estadual trouxe ao lançamento fiscal os elementos que possibilitassem a identificação dos motivos que justificariam adoção desses procedimentos não previstos em lei, e nem indicou os dispositivos legais que pudessem

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

legitimar a adoção deste critério para a apuração dos créditos que a Recorrente teria direito a aproveitar e, conseqüentemente, fundamentar a glosa pretendida.

Aliás, não por outro motivo, ao ser submetido à Perícia, o Ilmo. Auditor Fiscal, ao reapurar o coeficiente de creditamento sob os critérios adequados, concluiu pela redução de pelo menos 61,51% da autuação (já excluído o montante pago no Refis).

4 – DA DECADÊNCIA DOS PRETENSOS DÉBITOS RELATIVOS AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS ATÉ 25.06.2010

No presente caso, a Recorrente promoveu a adequada declaração e escrituração das operações por ela realizadas, bem como o pagamento de débitos de ICMS apurados no período de janeiro a junho de 2010 que entendia serem devidos, conforme se depreende do Livro Registro de Apuração do ICMS e das respectivas guias de recolhimento devidamente quitadas, atraindo a contagem do prazo prevista no artigo 150, § 4º, do CTN.

DO MÉRITO:

1. DA COMPROVAÇÃO DO ÍNDICE DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA EMPREGADA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO

Faz-se mister a reforma do julgado para que seja cancelada integralmente a cobrança relacionada ao creditamento de energia elétrica utilizada na prestação de serviços de telecomunicações ou, ao menos, seja reconhecido o direito da Recorrente a 98,13% (noventa e oito vírgula treze por cento) do crédito oriundo da aquisição de energia elétrica, com base na prova técnica elaborada pela AFAG ENGENHARIA LTDA.

2. DA MANIFESTA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL: DIREITO AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS RELACIONADOS À AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE

2.1. OPERAÇÕES TRIBUTADAS QUE DEVEM SER CONSIDERADAS PARA O CÁLCULO DO NUMERADOR DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO

a) OPERAÇÕES SUJEITAS À REGRA DE DIFERIMENTO (DETRAF, INTERCONEXÃO OU CESSÃO DE MEIO DE REDE) REGISTRADAS SOB O CFOP 5.301/6.301

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

b) OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DE “TELEFONIA MÓVEL”) REGISTRADAS SOB OS CFOPS 5.403/6.403, 5.102/6.102 E 5.409/6.409

2.2. – OPERAÇÕES QUE NÃO TÊM RELAÇÃO COM O FATO GERADOR DO ICMS E NÃO DEVEM COMPOR O CÁLCULO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO

a) RECARGA VIRTUAL

b) ITENS FINANCEIROS

b.1) PARCELAMENTOS DE APARELHOS E DE DÉBITOS

b.2) MULTAS E JUROS

b.3) VENDA DE SEGUROS

b.4) AJUSTES

c) SAÍDAS TEMPORÁRIAS

d) REMESSAS EM BONIFICAÇÃO E/OU BRINDE

3. DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE 100% DO VALOR DOS DÉBITOS AUTUADOS

3.1. DA APLICABILIDADE DA PENALIDADE PREVISTA NO ARTIGO 123, INCISO I, ALÍNEA “D”, DA LEI ESTADUAL Nº 12.670/1996

2. VOTO DA RELATORA

Versa o presente processo acerca de crédito indevido de ICMS durante o exercício 2010, no total de R\$ 2.267.008,86, em razão do aproveitamento de crédito em desacordo com a legislação.

O contribuinte creditou-se do ICMS relativo à aquisição de bem do ativo imobilizado e de energia elétrica, no valor de R\$ 1.443.913,09 e R\$ 823.095,78, respectivamente.

2.1. Tempestividade do recurso e capacidade processual

Atendidos os pressupostos processuais e requisitos formais inerentes à interposição do reexame necessário e do recurso ordinário, estando o presente feito fiscal apto ao regular julgamento por esta Câmara.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

2.2. Preliminar de nulidade da decisão recorrida

DA NECESSIDADE DE ANULAÇÃO DA R. DECISÃO RECORRIDA POR VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA FUNDAMENTAÇÃO

Não merece ser acatada a arguição da recorrente, mormente estar devidamente motivado o não acatamento dos laudos periciais pelo julgador singular, conforme excertos abaixo colacionados:

“A análise inicial da questão, no que diz respeito aos créditos das aquisições para o ativo fixo, levou-me ao entendimento de que seria correto o argumento da impugnante acerca da necessidade de inclusão, no cálculo do coeficiente de creditamento, no numerador (operações tributadas), das operações sujeitas ao diferimento e ao recolhimento do ICMS por substituição tributária – atendendo aos pedidos feitos em 1ª Instância, o perito fazendário efetuou alterações no cálculo do coeficiente.

No entanto, reexaminando a matéria, manifesto mudança de entendimento, conforme será apresentado mais à frente, com adoção da linha de raciocínio de que, no caso sob análise, as operações retromencionadas (sujeitas ao diferimento e à substituição tributária) efetivamente não devem ser incluídas como operações tributadas, no cálculo do referido coeficiente (conforme acertadamente procederam os autuantes).

Além disso, novo posicionamento se faz necessário em relação aos créditos de ICMS oriundos das aquisições de energia elétrica pela impugnante, especialmente em decorrência do Parecer PGE-PAFE nº 07/2023, de 27/03/2023, que trata dos efeitos da decisão do Recurso Especial Repetitivo nº 1.201.635/MG, Tema nº 541 do STJ.

Dessa forma, em que pese os trabalhos periciais realizados, deve prevalecer o entendimento que será aqui manifestado.”.

A meu ver os pontos trazidos em sede de impugnação foram satisfatoriamente apreciados pelo julgador singular, estando apropriadamente fundamentada a sua decisão, atendendo ao disposto no § 1º do art. 77 do Decreto 35.010/22.

“Art. 77. As decisões prolatadas devem ser fundamentadas de forma clara e precisa. § 1º - Considera-se fundamentada a decisão que, mesmo não enfrentando todos os argumentos deduzidos no processo, tenha apreciado elementos suficientes a firmar a conclusão adotada pela autoridade julgadora.”.

Pelo exposto, afasto o pedido de nulidade da decisão recorrida formulado pela parte.

2.3. Preliminar de nulidade do auto de infração

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DA INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO

É impertinente o argumento de adoção de critério errado pela Fiscalização Estadual o que tiraria a liquidez e a certeza do levantamento fiscal, tendo em vista que eventuais equívocos apontados no levantamento fiscal são sanáveis e não levam à nulidade do auto de infração.

Ressalte-se que ainda que haja inconsistência na apuração do coeficiente, tal fato não gera nulidade, pois os eventuais vícios apontados pelo contribuinte no levantamento fiscal poderiam ser corrigidos durante o julgamento do processo.

2.4. Preliminar de Decadência

DA DECADÊNCIA DOS PRETENSOS DÉBITOS RELATIVOS AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS ATÉ 25.06.2010

O recorrente argui a decadência do período de janeiro a junho de 2010, com base no art. 150, § 4º do CTN, todavia, no caso que se cuida, trata-se de lançamento de ofício e como tal o prazo decadencial para a Fazenda Pública realizar o lançamento deve seguir a regra geral contida no art. 173, I do CTN.

Dessarte, a arguição não merece acolhida, pois o prazo para o lançamento começou a fluir a partir de 1º de janeiro de 2011 e se encerraria em 1º de janeiro de 2016, ao passo que o lançamento se aperfeiçoou em 26 de junho de 2015 com a ciência pessoal do auto de infração.

A regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no art. 173, I do CTN, abaixo transcrito, contando-se o prazo de cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, donde se infere pela inoccorrência da decadência do direito de o Fisco lançar o referido crédito tributário.

*“Art. 173 - O direito de o Fisco constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”*

Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação o termo inicial da contagem do prazo decadencial segue a regra disposta no art. 150, § 4º do CTN, entretanto, na hipótese de não haver qualquer tipo de pagamento por parte do contribuinte, como sói acontecer no presente caso, aplica-se a norma prevista no art. 173, I do CTN - é o chamado lançamento de ofício.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

No primeiro caso, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, ao passo que no segundo não havendo qualquer comprovação acerca do pagamento ou apenas pagamento parcial, o prazo é de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

Pelo exposto, afasto o pedido de decadência formulado pela parte, por ser o caso de aplicação do art. 173, I do CTN.

Durante as discussões os Conselheiros Carlos Eduardo Romanholi Brasil, Hamilton Gonçalves Sobreira e Maria Catarina Linhares Feijão Villa Real Araujo entenderam pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN em razão de ser o ICMS um tributo sujeito ao lançamento por homologação.

2.5. Do Mérito

O contribuinte creditou-se do ICMS relativo à aquisição de bem do ativo imobilizado e de energia elétrica, no total de R\$ 1.443.913,09 e R\$ 823.095,78, respectivamente.

No mérito, temos que o direito ao crédito do ICMS é da própria essência do princípio constitucional da não cumulatividade. Senão vejamos o disposto no art. 46 da Lei 12.670/96:

“Art. 46 - O ICMS é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado.”.

O art. 51 da Lei Estadual 12.670/96 estabeleceu que o direito aos créditos está sujeito ao cumprimento das normas relativas à escrituração, ao recolhimento e à idoneidade dos documentos fiscais:

“Art. 51 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.”.

2.5.1. Do direito ao crédito do CIAP

A empresa creditou-se de ICMS proveniente da aquisição de bens do ativo em limite superior ao previsto pela legislação, em razão da apuração incorreta do Coeficiente de Creditamento, tendo a autoridade fiscal efetuado o lançamento da diferença entre o valor devido e o calculado pela recorrente autuada.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Em princípio, o contribuinte tem direito ao crédito oriundo da aquisição de bens para o seu ativo imobilizado, segundo determina o art. 60, IX, a do Decreto 24.569/97, conforme permissivo constante do art. 49 da Lei 12.670/96:

“Art. 49. Para a compensação a que se refere o Artigo 46, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do ICMS anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu consumo ou ao Ativo Permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”.

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

...

IX - à entrada de bem:

a) para incorporação ao ativo permanente;”.

No, entanto a autuada creditou-se indevidamente do ICMS relativo à aquisição de bem de ativo imobilizado, pois deixou de observar o que determina a legislação tributária, qual seja, o art. 49, § 4º, incisos I, II e III da Lei 12.670/96, em consonância com o art. 20, § 5º da Lei Complementar 87/96:

“Art. 49 – omissis

...

§ 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:

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;”.

A legislação é clara quando prescreve que o crédito tributário 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 dos dispositivos retro transcritos.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Portanto, quando o legislador determinou o cálculo do coeficiente de creditamento deixou claro que este seria o resultado da divisão das “operações tributadas e de exportação escrituradas no mês” (numerador) pelo “valor total das operações e prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no mês” (denominador).

É certo que cabe à fiscalização averiguar os cálculos do CIAP efetuados pelo contribuinte e adequá-lo ao que determina a lei tributária, não cabendo ao contribuinte usar de subjetividade para determinar quais operações devem ou não ingressar no cálculo da matéria tributável e do coeficiente de crédito.

De fato, o ponto de divergência é o coeficiente de creditamento, tendo em vista que a apuração deve atender o disposto na legislação, especificamente no que tange ao total das operações de saídas e prestações do período, pois a Lei Complementar 87/96 em seu art. 20, § 5º, I a III, é quem determina:

“Art. 20 – omissis

...

§ 5º - omissis

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 deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas **e o total das operações de saídas e prestações do período**, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;”.*

Quando o legislador cita “valor total das operações e prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no mês” não se refere apenas àquelas tributadas, mas a totalidade das saídas que inclui as isentas e aquelas amparadas pela não-incidência.

No trabalho de auditoria restou evidenciado que o contribuinte creditou-se do ICMS relativo à aquisição de bem do ativo imobilizado em valor superior ao legalmente previsto, em razão da apuração incorreta do Coeficiente de Creditamento.

O curso do processo foi convertido em perícia, ainda na 1ª Instância, objetivando fosse reexaminado o cálculo do coeficiente de creditamento efetuado pela autoridade fiscal à vista

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

dos questionamentos do contribuinte acerca das operações que deveriam ou não ser consideradas para composição do citado percentual.

Não obstante o julgador singular não ter acatado os laudos periciais, este o fez de forma devidamente fundamentada e, assim, decidiu pela confirmação dos valores relativos aos créditos indevidos de bem do ativo lançados no auto de infração no total de R\$ 1.443.913,09.

2.5.2. Do direito ao crédito de energia elétrica

A empresa creditou-se também do ICMS oriundo da aquisição de energia elétrica, no entanto a legislação tributária estabelece, como condição para que o contribuinte possa auferir créditos oriundos da aquisição de energia, o seu consumo no processo de industrialização, nos termos do art. 60, inciso II, § 11, inciso I, alínea “b” e § 19, incisos I e II, do Decreto nº 24.569/97, *in verbis*:

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

...

II - à mercadoria ou produto que sejam utilizados no processo industrial do estabelecimento;

...

§ 11. A energia elétrica entrada no estabelecimento somente dará direito a crédito:
I - a partir de 1º de janeiro de 2001:

...

b) quando consumida no processo de industrialização;

...

§ 19. Na hipótese prevista na alínea “b” do inciso I do §11 deste artgo, o sujeito passivo poderá creditar-se do ICMS mediante uma das alternativas abaixo:

I — do montante integral, quando o sujeito passivo dispuser de equipamento que faça medição própria específica para a área industrial;

II — de 80% (oitenta por cento) do valor do imposto devido, destacado no documento fiscal de aquisição, independentemente de comprovação do efetivo emprego da energia elétrica adquirida.”

A empresa autuada, teve reconhecida a equiparação da sua atividade a um processo industrial, conforme Parecer PGE-PAFE nº 07/2023, de 27/03/2023, que trata dos efeitos da decisão do Recurso Especial Repetitivo nº 1.201.635/MG, Tema nº 541 do STJ.

O Parecer PGE-PAFE nº 07/2023 é claro ao descrever a inviabilidade da reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Estadual (precedentes do TJCE, STJ e STF), e que, por essa razão, a Administração Tributária deve observar a tese firmada no Tema 541 de recursos repetitivos do STJ.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

No entanto, observemos que, de acordo com o referido Parecer, “considerando que o direito ao crédito reconhecido às empresas de telecomunicações tem por pressuposto a equiparação da sua atividade a um processo industrial, aplicam-se as condições previstas na legislação tributária estadual”.

Dessarte, a empresa deve apresentar os registros do consumo de energia elétrica feitos por equipamento que faça medição própria específica para a área industrial, para que possa auferir os créditos do ICMS em seu montante integral.

Considerando que a impugnante não demonstra possuir o equipamento em questão, deve ser reconhecido o direito da autuada a 80% (oitenta por cento) do crédito oriundo da aquisição de energia elétrica, a ser calculado com base no montante apurado pelos agentes do Fisco, desconsiderando os estornos efetuados pela empresa.

2.5.3. Apreciação do Reexame Necessário

A Câmara concorda com os ajustes realizados no levantamento fiscal pelo julgamento singular no que tange ao aproveitamento de 80% do crédito de energia elétrica.

2.5.4. Apreciação do Recurso Ordinário

As razões trazidas em sede de Recurso Ordinário merecem ser acatadas em parte à vista do que segue:

I – DA COMPROVAÇÃO DO ÍNDICE DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA EMPREGADA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO

O recorrente alega que deve ser cancelada integralmente a cobrança relacionada ao creditamento de energia elétrica utilizada na prestação de serviços de telecomunicações ou, ao menos, seja reconhecido o direito da Recorrente a 98,13% (noventa e oito vírgula treze por cento) do crédito oriundo da aquisição de energia elétrica, com base na prova técnica elaborada pela AFAG ENGENHARIA LTDA.

Conforme exposto em tópico anterior, a autuada teve reconhecida a equiparação de sua atividade a um processo industrial, fazendo jus à apropriação de créditos oriundos da aquisição de energia elétrica na razão de 80%, tendo em vista que a recorrente não demonstrou nos autos possuir equipamento de medição, conforme dispõe o art. 60, § 19, inciso II do Decreto nº 24.569/97.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

No que pese a apresentação de Laudo Técnico pela recorrente, este não cabe ser acatado em razão de ausência de previsão legal para sua adoção como parâmetro para medição do consumo de energia elétrica na atividade industrial.

Expôs a impugnante ter havido o regular aproveitamento da aquisição de energia elétrica adquirida exclusivamente para o fim de prestar serviços de telecomunicação, tendo havido o estorno de créditos da energia empregada para outros fins, no entanto tais estornos não podem ser aceitos, haja vista que somente o equipamento de medição própria poderia ser capaz de revelar o consumo real de energia no processo industrial.

A legislação tributária é clara ao determinar a necessidade de que a empresa possua equipamento de medição própria, para que possa vir a auferir os créditos de ICMS em seu montante integral, *a contrario sensu*, se a recorrente não o possui, os créditos ficam limitados a 80% do valor do imposto.

Isto posto, o crédito indevido deve ser calculado com base no montante apurado pela autoridade fiscal. Senão vejamos: R\$ 823.095,78 x 20% = R\$ 164.619,15.

II – DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS RELACIONADOS À AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE

2.1. OPERAÇÕES TRIBUTADAS QUE DEVEM SER CONSIDERADAS PARA O CÁLCULO DO NUMERADOR DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO

a) OPERAÇÕES SUJEITAS À REGRA DE DIFERIMENTO (DETRAF, INTERCONEXÃO OU CESSÃO DE MEIO DE REDE) REGISTRADAS SOB O CFOP 5.301/6.301

Ao contrário do que afirma a recorrente, tais operações não podem ser consideradas como tributadas na operação praticada pela autuada, pois, tratando-se de diferimento, a autuada não arca o ônus do ICMS nesta prestação, ficando postergado para o momento da prestação de serviço ao usuário final.

No caso concreto, o diferimento impede a inserção dessas operações no numerador do cálculo do coeficiente de creditamento, pois caso fosse considerado resultaria na antecipação de crédito do imposto.

Peço *venia* para colacionar parte do voto da relatora Sabrina Andrade Guilhon na Resolução 201/2023 - 1ª Câmara (Processo 167/2022):

“O entendimento adotado pela fiscalização está correto ao excluir do numerador esses valores e recalcular o índice porque o diferimento

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

consiste na postergação do pagamento do ICMS para etapa posterior da cadeia econômica, no entanto, a empresa ao prestar serviços de comunicação para execução da mesma natureza nos termos do Convênio ICMS 17/2013, também conhecida como operações de DETRAF (Demonstrativo de Tráfego), emite documentos fiscais sem destaque de ICMS, não assumindo o ônus do ICMS nesta prestação, esta prestação de serviço não é tributada, em contrapartida, a etapa posterior da cadeia econômica, que no caso é a prestação de serviço ao usuário final, esta sim é tributada e os documentos fiscais emitidos com destaque de ICMS. As únicas exceções na legislação que autoriza este procedimento - a inclusão de saídas que ocorrem sem destaque de ICMS no numerador do coeficiente de creditamento, ou seja, como tributadas para este fim, são as operações de saídas e prestações com destino ao exterior ou a saída de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.”.

Na mesma resolução consta a manifestação do nobre conselheiro Hamilton Gonçalves Sobreira, após pedido de vista, cuja conclusão é a seguinte: *“enquanto a Justiça é um sistema aberto de valores, em constante mutação, o Direito é um conjunto de princípios e regras destinado a realizá-la, é neste sentido que voto pela exclusão do crédito nesta operação com o fim de resguardar o que entendo por não cumulatividade mantendo com isso, o não pagamento duplicado de um mesmo valor que se refere ao imposto e evitando creditamento duplicado o que causaria o ônus ao fisco e enriquecimento sem causa por parte de um dos contribuintes.”.*

b) OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DE “TELEFONIA MÓVEL”) REGISTRADAS SOB OS CFOPS 5.403/6.403, 5.102/6.102 E 5.409/6.409

A composição do coeficiente mensal de creditamento de bem do ativo tem ensejado divergências interpretativas e no presente processo não é diferente, tanto assim o é que o julgador singular, mesmo após envio para perícia, acabou por confirmar, na integralidade, o valor apurado na autuação.

No entanto, assiste razão à recorrente ao pretender sejam incluídos no numerador do coeficiente de creditamento as operações com os CFOPs 5102 e 5403 - **únicos dos apontados pela autuada que possuem movimentação - pois tratam-se de operações tributadas, vez que sujeitas à substituição tributária.**

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

À vista disso, esta relatora efetuará os devidos ajustes no cálculo do crédito indevido relativo ao CIAP, conforme planilha abaixo colacionada, cuja reapuração indica o valor de R\$ 1.417.972,61, o que levará à redução do crédito tributário na forma do demonstrativo constante ao final da decisão.

MÊS ANO	CIAP - 2010														
	SAÍDAS				COEFICIENTE	D	BAIXAS				H	I	J	K	L=H+I+J+K
	A1	A2	A=A1+A2	B			E	F	G	TOTAL					
	SAÍDAS TRIBUTADAS E EXPORTAÇÃO (AL)	SAÍDAS CFOPs 5102 e 6503	SAÍDAS TOTAIS TRIBUTADAS E EXPORTAÇÃO	SAÍDA TOTAL	CRÉDITOS DO MÊS	SAÍDAS - CFOPs 6601, 6601 e 6602	EXPURSO 4M*	Mês D008	H= SALDO ACUMULADO ANTERIOR	SALDO ACUMULADO	148 AVOS	CREDA SER APROPRIADO	CREDA APROPRIADO_DIEF	DIFER. CRED APUR x CRED APROPRIADO	
	44.459.846,77	286.377,70	44.746.224,47	79.883.307,06	0,560145	342.539,83	186,68	1.927.507,62	1.927.694,29	19.192.633,31	399.846,53	223.971,98	404.054,07	-	180.082,09
jan/10	42.292.189,30	502.587,51	42.894.786,81	76.948.710,29	0,557439	278.177,24	7.787,29	7.797,29	7.797,29	19.463.013,26	406.479,44	226.029,99	409.476,17	-	183.446,18
fev/10	45.021.569,50	560.143,58	45.581.713,08	82.999.919,94	0,570194	992.690,89	6.601,96	74.844,24	81.446,19	20.374.947,55	524.483,50	242.096,54	423.316,63	-	181.299,59
mar/10	39.829.114,80	581.246,83	40.410.361,63	60.455.883,92	0,668427	757.544,86	11.703,47	177.486,60	189.190,06	20.342.602,75	436.304,22	291.637,64	432.678,83	-	141.041,19
abr/10	32.384.927,58	534.424,03	32.919.351,61	66.611.920,88	0,494933	357.747,83	49,13	181.842,94	181.692,07	21.118.658,61	430.972,05	217.756,74	433.838,80	-	216.082,06
mai/10	41.491.758,54	639.696,32	42.131.454,86	76.524.697,59	0,550560	242.345,57	81,94	208.851,39	208.933,33	21.152.070,85	440.668,14	242.814,31	423.929,81	-	187.315,50
jun/10	48.887.473,63	582.630,78	49.470.104,41	80.369.503,76	0,615610	374.083,91	11.362,03	179.015,60	190.377,63	21.335.777,12	444.459,36	273.636,73	429.995,09	-	156.369,36
jul/10	44.419.854,38	691.418,18	45.111.272,56	80.671.510,30	0,559197	237.219,42	4.597,46	287.760,99	292.358,45	21.280.638,09	443.346,63	247.918,14	421.275,28	-	173.357,14
ago/10								80.489,03	80.489,03	21.200.170,06	441.670,21	0,00		-	
set/10								147.944,49	147.944,49	21.092.225,59	439.399,03	0,00		-	
out/10								173.900,42	173.900,42	20.878.325,16	434.965,11	0,00		-	
nov/10								943.602,70	943.602,70	19.934.722,46	416.306,72	0,00		-	
dez/10															
TOTAL	340.186.340,90	4.480.484,93	344.666.825,83	603.756.043,83		3.582.339,63	42.379,95	4.383.025,00	4.425.404,95						1.417.972,61

	CFOP 5102	CFOP 6403
jan/10	86.352,00	200.025,70
fev/10	29.919,00	572.748,51
mar/10	32.116,00	530.027,58
abr/10	22.347,00	558.899,83
mai/10	21.787,00	512.697,03
jun/10	94.736,00	544.918,32
jul/10	85.703,00	496.927,78
ago/10	53.860,00	637.858,18
	426.402,00	4.054.082,93

2.2. – OPERAÇÕES QUE NÃO TÊM RELAÇÃO COM O FATO GERADOR DO ICMS E NÃO DEVEM COMPOR O CÁLCULO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO

- a) RECARGA VIRTUAL
- b) ITENS FINANCEIROS
 - b.1) PARCELAMENTOS DE APARELHOS E DE DÉBITOS
 - b.2) MULTAS E JUROS
 - b.3) VENDA DE SEGUROS
 - b.4) AJUSTES
- c) SAÍDAS TEMPORÁRIAS
- d) REMESSAS EM BONIFICAÇÃO E/OU BRINDE

O recorrente requer a exclusão do denominador do coeficiente de aproveitamento de crédito do CIAP as operações isentas, não tributadas e não sujeitas a incidência do ICMS tais como as de CFOPs 5403/6403, 5409/6409, 5303/6303, 5307/6307, 5554/6554, 5908/6908, 5910/6910, 5915/6915, 5949/6949 referentes a recarga virtual, itens financeiros, parcelamento de aparelhos e de débitos, multas e juros, venda de seguros, ajustes, saídas temporárias, remessas em bonificação ou brinde, no entanto é descabido o pedido do contribuinte tendo em vista que todas essas operações e prestações estão relacionadas à atividade da empresa, devendo, portanto, compor o rol de todas as operações a que se refere a legislação tributária quando define o que deve constar no citado denominador do cálculo do coeficiente de crédito. Senão vejamos:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

O art. 49, § 4º da Lei 12.670/96, veda o aproveitamento dos créditos decorrentes da entrada de bens para o ativo permanente do contribuinte na proporção das saídas tributadas:

SAÍDAS TRIBUTADAS = COEFICIENTE MENSAL DE CRÉDITO (CIAP)
SAÍDAS TOTAIS

Assim, tal coeficiente de creditamento é apurado por meio da divisão das saídas tributadas pelo total das saídas, com a finalidade de apurar o percentual de saídas tributadas pelo ICMS da empresa, considerando as saídas totais (tributadas ou não) por esse imposto.

Com a obtenção desse valor, este é multiplicado pela razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), para, assim, encontrar-se o montante de crédito que a lei permite ser apropriado mensalmente.

III – DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE 100% DO VALOR DOS DÉBITOS AUTUADOS

A alegação que a multa aplicada tem caráter confiscatório e é desproporcional, não pode ser acatada, em razão de ser a penalidade tributária matéria de reserva legal, e ser a atividade de lançamento vinculada à lei, não podendo o aplicador na existência de penalidade específica aplicar outra diversa, já que a multa tem como função inibir o cometimento de infração tributária por parte do contribuinte.

Não cabe a um órgão de julgamento administrativo dizer que determinada multa não é razoável ou é desproporcional, pois, apreciar e decidir quanto à constitucionalidade de dispositivos normativos não é competência de um órgão administrativo, mas sim, do Poder Judiciário, uma vez que se caracteriza como Controle de Constitucionalidade, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a sanção de ofício, nos moldes da legislação que a instituiu.

Não obstante a multa aplicada pelo agente do Estado possa parecer confiscatória ao contribuinte, o fato é que está sendo exigida com esteio na Lei Estadual - 12.670/96 e não cabe à autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade. É o que determina o art. 62 da Lei 18.185/22:

“Art. 62. Fica vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de norma que fundamente o crédito tributário e que:

I – tenha sido declarada inconstitucional:

a) por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal – STF, após a sua publicação;

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

b) por via incidental pelo STF, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal.

II – tenha sido objeto de:

a) Súmula Vinculante do STF, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal de 1988, após a sua publicação;

b) decisão definitiva do STF, em sede de julgamento de Recurso Repetitivo, realizado nos termos do art. 543-B da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil, após a sua publicação.”.

Neste sentido, o CRT – Conselho de Recursos Tributários deste órgão de julgamento editou a Súmula 11:

“SÚMULA 11 – É VEDADO AOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT AFASTAR OU REDUZIR MULTA SUGERIDA EM AUTO DE INFRAÇÃO SOB O FUNDAMENTO DE APRESENTAR NATUREZA CONFISCATÓRIA POR IMPLICAR INDEVIDO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 12.670/96.

PRECEDENTES:

1ª Câmara: Resoluções Nºs: 075/2019, 034/2020

2ª Câmara: Resoluções Nºs: 079/2019, 029/2020

3ª Câmara: Resoluções Nºs: 029/2019, 075/2020

4ª Câmara: Resoluções Nºs: 057/2019, 046/2020

(DOE: 24/09/2021).”.

IV – DA APLICABILIDADE DA PENALIDADE PREVISTA NO ARTIGO 123, INCISO I, ALÍNEA “D”, DA LEI ESTADUAL Nº 12.670/1996

Resta descabida a pretensão da recorrente, considerando que foi aplicada a penalidade específica para o ilícito – crédito indevido do imposto (art. 123, II, a da Lei 12.670/96) – e que a penalidade pretendida se aplica apenas aos casos de atraso de recolhimento do ICMS, fato que não se caracteriza no presente caso.

2.6. Conclusão

Considerando que todas as alegações da recorrente, com exceção do pedido de que sejam incluídos no numerador do coeficiente de creditamento do CIAP as operações com os CFOPs 5102 e 5403, foram afastadas em votação nos termos desta fundamentação, resta comprovado que a empresa fiscalizada creditou-se indevidamente do imposto, o que caracteriza infração nos termos do art. 874 do Decreto 24.569/97.

Considerando, por fim, que o crédito indevido apresenta um valor inferior ao apurado pela autoridade fiscal e pelo julgador singular, em razão dos ajustes efetuados por ocasião da presente apreciação.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Pelo exposto o feito fiscal deve ser reconhecido em parte, em virtude da redução do crédito tributário na forma do demonstrativo constante ao final desta decisão, com aplicação da sanção prevista no art. 123, II, a da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03:

“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;”.

2.7. Voto da Relatora

Voto por conhecer de ambos os Recursos, dando-lhes parcial provimento para decidir pela **parcial procedência** do auto de infração, mas com valor do crédito tributário inferior ao do julgamento singular, tendo em vista a inclusão dos CFOPs 5102 e 5403 no numerador do coeficiente de aproveitamento de crédito do CIAP, em concordância com a manifestação da Procuradoria Geral do Estado.

3. DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

MÊS / 2010	BEM ATIVO	ENERGIA ELÉTRICA	TOTAL ICMS	TOTAL MULTA
Janeiro	R\$ 180.082,09	R\$ 20.478,38	R\$200.560,47	R\$200.560,47
Fevereiro	R\$ 183.446,18	R\$ 19.533,08	R\$202.979,26	R\$202.979,26
Março	R\$ 181.289,09	R\$ 21.184,58	R\$202.473,67	R\$202.473,67
Abril	R\$ 141.041,19	R\$ 21.059,24	R\$162.100,43	R\$162.100,43
Maió	R\$ 216.082,06	R\$ 17.765,83	R\$233.847,89	R\$233.847,89
Junho	R\$ 187.315,50	R\$ 17.428,10	R\$204.743,60	R\$204.743,60
Julho	R\$ 155.359,36	R\$ 23.733,27	R\$179.092,63	R\$179.092,63
Agosto	R\$ 173.357,14	R\$ 23.436,67	R\$196.793,81	R\$196.793,81
TOTAL	R\$ 1.417.972,61	R\$ 164.619,15	R\$ 1.582.591,76	R\$ 1.582.591,76
TOTAL GERAL			R\$ 3.165.183,52	

4. DECISÃO

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, do Processo de Recurso nº **1/1781/2015** e Auto de Infração nº **201508193**, em que são Recorrentes: **TIM CELULAR S.A.** e **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e Recorridos: **AMBOS**.

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara, após conhecer por unanimidade do Recurso Ordinário e do Reexame Necessário interpostos: **1. Quanto à nulidade da decisão singular por ter deixado de apreciar de maneira fundamentada os dois Laudos Periciais acostados aos autos:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afasta a nulidade suscitada tendo em vista a sua compreensão de que a não aceitação dos laudos periciais se deu de maneira fundamentada no julgamento singular; **2. Quanto à nulidade do auto de infração por erros apontados pelo contribuinte nos critérios adotados na fiscalização que tirariam a liquidez e a certeza do levantamento fiscal:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afasta a nulidade suscitada tendo em vista que eventuais equívocos apontados no levantamento fiscal são sanáveis e não levam à nulidade do auto de infração; **3. Quanto à decadência parcial do crédito tributário, do período de janeiro a junho de 2010:** a 4ª Câmara, por voto de desempate da presidência, entende por não acatar a decadência suscitada tendo em vista a sua compreensão de que se aplica o art. 173, I do CTN por auto de infração se tratar de lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V do CTN. Vencidos os Conselheiros Carlos Eduardo Romanholi Brasil e Hamilton Gonçalves Sobreira e a Conselheira Maria Catarina Linhares Feijão Villa Real Araujo que entendem pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN em razão da sua compreensão de que o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação; **4. Quanto ao direito ao crédito de ICMS incidente sobre a aquisição de energia elétrica:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, entende que o contribuinte tem direito ao crédito equivalente a 80% do valor do ICMS incidente sobre essas aquisições, de acordo com o art. 60, § 19 do Dec. nº 24.569/97, tendo em vista que não há nos autos a comprovação de que o contribuinte possuía medidor específico para sua área tida como industrial, concordando, nesse ponto, com o julgamento singular; **5. Quanto ao pedido do contribuinte para que sejam incluídas no numerador do coeficiente de aproveitamento de crédito do CIAP as operações de DETRAF:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, não acata o pedido tendo em vista a sua compreensão de que o diferimento, no caso concreto, impede a consideração dessas operações no referido numerador, pois caso fosse considerado resultaria na antecipação do creditamento; **6. Quanto ao pedido do contribuinte para que sejam incluídas no numerador do coeficiente de apuração do CIAP as operações sujeitas a substituição tributária:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, entende que devem ser incluídos no referido numerador as operações com os CFOPs 5102 e 5403; **7. Quanto ao pedido de exclusão do denominador do coeficiente de aproveitamento de crédito do CIAP as operações isentas, não tributadas e não sujeitas a incidência do ICMS tais como as com CFOPs 5403/6403, 5409/6409, 5303/6303, 5307/6307, 5554/6554, 5908/6908, 5910/6910, 5915/6915, 5949/6949 referentes a recarga virtual, itens financeiros, parcelamento de aparelhos e de débitos, multas e juros, venda de seguros, ajustes, saídas temporárias, remessas em bonificação ou brinde:** a 4ª Câmara, por

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

unanimidade de votos, não acatou o pedido por considerar que todas essas operações e prestações estão relacionadas à atividade da empresa, devendo, portanto, compor o rol de todas as operações a que se refere a legislação tributária quando define o que deve constar no citado denominador do cálculo do coeficiente de crédito; **8. Quanto ao caráter confiscatório da multa:** a 4ª Câmara decide, por unanimidade de votos, não acolher o argumento da recorrente, por entender que a aplicação da multa se dá em conformidade com a legislação vigente, sendo caso de aplicação da Súmula nº 11 do Conat e do art. 62 da Lei nº 18.185/22 que vedam ao julgador administrativo afastar a aplicação de norma vigente sob o fundamento de inconstitucionalidade; **9. Quanto ao pedido de reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, I, d da Lei nº 12.670/96:** a 4ª Câmara, por unanimidade de votos, não acata tendo em vista a sua compreensão de que a referida penalidade se aplica apenas aos casos de atraso de recolhimento do ICMS, fato que não se caracteriza no presente caso. **Em conclusão:** a 4ª Câmara, conhece do Recurso Ordinário e do Reexame Necessário, dá-lhes parcial provimento no sentido de julgar **PARCIAL PROCEDENTE** o auto de infração, mas com valor do crédito tributário inferior ao do julgamento singular tendo em vista a inclusão dos CFOPs 5102 e 5403 do numerador do coeficiente de aproveitamento de crédito do CIAP. Decisão em acordo com a manifestação da Procuradoria Geral do Estado. Presente para promover sustentação oral, o advogado representante da recorrente, Dr. Enzo Romero Rodrigues.

Presentes à 34ª (trigésima quarta) 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 Eridan Regis de Freitas, Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia, Sabrina Andrade Guilhon, Maria Catarina Linhares Feijão Villa Real Araujo, Carlos Eduardo Romanholi Brasil, Hamilton Gonçalves Sobreira. Presente a Procuradora do Estado, Dra. Ana Luísa Sampaio Siqueira. Presente, ainda, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria.

SALA DA SESSÃO DE JULGAMENTO DA 4ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIO,
em Fortaleza/CE, aos 15 de julho de 2024.

ERIDAN REGIS DE FREITAS
CONSELHEIRA RELATORA

MICHEL ANDRÉ BEZERRA LIMA GRADVOHL
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA