CEARÁ
GOVERNO DO ESTADO
SECRETARIA DA FAZENDA

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Resolução nº	Câmara	Sessão de julgamento	Data
002/2025	**CÂMARA SUPERIOR**	**12ª SESSÃO ORDINÁRIA**	**04/11/2024**

Processo nº	Auto de Infração nº	CGF
1/3588/2013	**1/201314120**	**06.311.883-1**

Tipo de Recurso	**EXTRAORDINÁRIO**
Recorrente	**TNL PCS S/A – (OI S/A)**
Recorrido	**ESTADO DO CEARÁ**
Conselheiro Relator	**MANOEL MARCELO AUGUSTO MARQUES NETO**
Despacho Admissibilidade	**Nº.: 120/2024**
Resolução Recorrida	**RES. 042/2023 (4ª CÂMARA –PARCIAL PROCEDENTE)**
Resoluções Paradigmas	**RES. 022/2016 - 054/2017 (1ª CÂMARA); RES. 211/2023 (2ª CÂMARA); RES. 022/2022 (3ª CÂMARA); RES. 015/2023 (CÂMARA SUPERIOR).**

EMENTA: **ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - CIAP. 1. INCLUSÃO DA CESSÃO ONEROSA DOS MEIOS DE REDE, NO NUMERADOR DA FRAÇÃO ALGÉBRICA DO COEFICIENTE DE CRÉDITO DO CIAP**. Rejeitada por maioria de votos considerando que nesta etapa não há tributação. **2**. **EXCLUSÃO, NO DENOMINADOR DO COEFICIENTE DE APROVEITAMENTO, DOS CFOP'S 5557, 5949 6949.** Afastada, por unanimidade de votos, considerando que o § 13-A do art. 60 do Decreto nº 24.569/1997. **3. DECISÃO:** O Colegiado decidiu, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Extraordinário interposto, para manter a decisão de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** proferida pela Resolução nº 120/2024 (recorrida), afastando as paradigmas: Resolução Nº 022/2022 (3ª Câmara), 211/2023 (2ª Câmara), 022/2016 e 054/2017 (1ª Câmara), 015/2023 (Câmara Superior), nos termos do voto do Conselheiro Relator e manifestação da representante da Procuradoria Geral do Estado**. 4**. **DISPOSITIVOS LEGAIS E REGULAMENTARES INFRINGIDOS.** Art. 20, §5º, inc. I, II e III da lei complementar n° 87/96 alterada pela lei complementar n ° 102/2000; art. 49, §4º, da Lei n 12.670/96; art. 60§13º, 67 e 801 do Decreto n° 24.569/1997; cláusula primeira e terceira do Convênio ICMS 15/2007. **5. PENALIDADE**. Art. 123, II, a, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/2003.

1. RELATÓRIO

1.1 – Do auto de infração e das informações complementares

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

> LANÇAR 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, NO EXERCÍCIO 2010 CRÉDITOS DE ICMS NO TOTAL R$ 1.681.789,11 DECORRENTES DE ENTRADAS DE BENS DESTINADAS AO ATIVO PERMANENTE.

O agente fiscal indica como dispositivo infringido o artigo 60, IX, A do Decreto nº 24.569/97. Como penalidade sugere a aplicação do art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96, modificado pela Lei nº 13.418/03. Foram lançados os seguintes valores do crédito tributário: ICMS: R$ 1.681.789,11 - Multa: R$ 1.681.789,11.

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-ROM.

1.2 – Da impugnação

Tempestivamente a Autuada apresentou defesa, as folhas 18 a 38 dos autos, requerendo 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.

1.3. Da Perícia Tributária.

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.

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 pelo 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 excluso 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).

1.4. Da decisão de 1ª Instância.

Após análise, o julgador singular, 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, conforme ementa:

> **EMENTA; ICMS - CRÉDITO INDEVIDO**. Ação Fiscal referente à constatação de lançamento de Crédito Fiscal de ICMS indevidamente e aproveitado, pois proveniente de a empresa ter se apropriado, com base no CIAP, decorrente de entradas de bens destinadas ao Ativo Permanente do estabelecimento, resultante de erros de preenchimento do Livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente - CIAP (Artigo 20 da Lei Complementar 87/1996 alterada pela Lei Complementar 102/2000/Ajustes SINIEF 08/1997 e 03/2001/Artigo 49 §4º, Incisos I a III da Lei 12.670/1996), conforme Planilhas de Cálculo - CIAP/2010. Autuação PARCIAL PROCEDENTE, em virtude de redução dos valores do imposto e da multa, por motivo de Laudo Pericial ter apontado valores menores que os da Ação Fiscal; Decisão amparada nos Artigos 58, 59, SS 10. ao 3^{0}., 60, Inciso IX, Item "a", 65, inciso III, 269, SS 20. e 40. todos do Decreto 24.569/1997, 20 da Lei Complementar 87/1996 alterada pela Lei Complementar 102/2000/Ajustes SINIEF 08/1997 e 03/2001/Artigo 49 S 4^{0}., Incisos I a III da Lei 12.670/1996 com penalidade prevista no Artigo 123, inciso II, alínea "a" da Lei 12.670/1996 com alterações através da Lei 13.418/2003 CIC Artigo 106, inciso II alínea "c" do C.T.N. DEFESA TEMPESTIVA. REEXAME NECESSÁRIO.

1.4 - Das razões do Recurso Ordinário

A Autuada interpõe tempestivamente Recurso Ordinário (fls. 259 a 288), com os seguintes argumentos:

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 Convênio 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.

1.5 – Do Parecer da Célula e Assessoria Processual tributária

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 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.

1.6 – Decisões da Câmara de Julgamento

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.

Decidiu, ainda, converter 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 (fls.....) 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.

Na 2ª Sessão Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do CRT, realizada em 10 de fevereiro de 2023, o colegiado decidiu:

> ... 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...

Através do despacho de nº 120/2024, datado de 11 de junho de 2024, fls. 513 a 519v, o presidente do CONAT admite o Recurso Extraordinário interposto, nos termos do art. 73 da Lei nº 18.185/2022.

É o relatório.

2. VOTO DO RELATOR

2.1. Tempestividade do recurso e capacidade processual.

Verifica-se que à luz do disposto nos art. 51, caput e parágrafos e art. 52 da Lei nº 18.185/2022, tem-se o presente recurso como TEMPESTIVO.

A Recorrente (pessoa jurídica de direito privado), se faz representada por Advogado legalmente constituído, restando, portanto, caracterizada a respectiva representação processual.

O Recurso Extraordinário em apreço foi interposto com o objetivo de reformar a decisão prolatada na **Resolução de nº 42/2023**, proferida na 2ª Sessão Ordinária, realizada no dia 10 de fevereiro de 2023, que pugnou pela PARCIAL PROCEDÊNCIA da acusação fiscal registrada no auto de infração nº 201314120, cujo teor estaria contrariando outra decisão deste órgão, ao que cita as **Resoluções nºs: 211/2023, 54/2017, 22/2016, 22/2022 e 15/2023**, todas das Câmaras do CRT.

Através do despacho de nº 120/2024, de 11 de junho de 2024, a presidência do CONAT admitiu o Recurso Extraordinário interposto, em face da existência de nexo de identidade entre as resoluções paradigmas acostados e a resolução recorrida, restando atendidos os pressupostos de admissibilidade exigidos no art. 73, da Lei nº 18.185, de 29 de agosto de 2022.

A **Resolução nº 42/2023** (fls. 433 a 442), da lavra da 4ª Câmara de Julgamento, versa sobre crédito indevido do ICMS relativo à entrada de bens destinadas ao ativo permanente do estabelecimento. O colegiado decidiu pela parcial procedência da infração, em virtude da redução do valor do crédito tributário, de acordo com resultado do laudo pericial.

Importa destacar trechos do voto da relatora, assim expressos (fls.438v, 439v):

..., **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".
(...)

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 5939 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 estabelecimentos, bem como ainda existe previsão legal de incidência do ICMS em tais operações conforme art. 3º, I, da Lei nº 12.670/1996.

A recorrente se insurge em sede de Recurso Extraordinário defendendo que a decisão proferida pela 4ª Câmara de Julgamento consignada no aresto de nº 042/2023 diverge do decisório constante dos acórdãos de nº: **211/2023, 54/2017, 22/2016, 22/2022 e 15/2023**, das Câmaras do CRT, que entenderam que as receitas decorrentes de EILD e interconexão deveriam ser incluídas dentre as saídas tributadas, ou seja, no numerador do coeficiente de creditamento, posto tratar-se de prestações tributadas. Além de excluir as operações com CFOP 5557, 6949, 5949, que representam saídas definitivas do estoque.

Verifica-se que o cerne da questão suscitada pela recorrente é a inclusão, ou não, no numerador do coeficiente de creditamento do CIAP das cessões onerosas de meio de rede **(EILD)** e a exclusão ou não do denominador da fração das operações alheias as atividades da empresa , que envolvem os CFOPS **CFOP 5557 -** Transferência de material de uso ou consumo, **CFOP 5949** - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado e **CFOP 6949** - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado.

Ao analisar os autos, verifica-se que os fatos geradores se referem ao exercício de 2010, portanto, a análise do presente processo contempla a interpretação do art. 49 da Lei 12.670/96, o art. 60, IX, "a", §13, incisos I a III, do Regulamento de ICMS, combinado com o art. 20 da Lei Complementar 87/96, que fundamentaram o auto de infração.

> **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.

Constata-se que a recorrente é contribuinte do ICMS na qualidade de empresa prestadora do serviço de comunicação e, tem o direito ao crédito do ICMS incidente sobre os bens adquiridos para composição de seu ativo imobilizado, na forma do inciso III do 5º do artigo 20 da LC nº 87/96. Vejamos:

> **Art. 20.** Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.
> (...)
> **§ 5º** 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: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000).
> (...)
> **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; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

Quanto ao cálculo do coeficiente de aproveitamento de crédito de ICMS do Ativo Permanente; o art. 60, IX, "a", §13, incisos I a III, e § 13-A do art. 60, do Decreto nº 24.569/1997, acrescido pelo Decreto nº 33.293/2019, assim disciplina:

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;
(...)
§ 13. Para efeito do disposto no inciso IX, alínea "a", deste artigo, relativo ao crédito decorrente de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado o seguinte:
I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;
II - em cada período de apuração do imposto, não o será admitido o creditamento de que trata o inciso I em relação à proporção das operações de saída das ou prestações, isentas ou não tributadas, sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;
III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas de mercadorias e as prestações com destino ao exterior;

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;
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)

Pela leitura dos dispositivos acima, verifica-se que o 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.

Observa-se, ainda, que o Convênio ICMS nº 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 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.
>
> **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 à 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.

Diante da legislação acima mencionada e considerando que referida matéria esteve em discussão por esta Câmara Superior, em sessão realizada em 27 de março de 2024 e por concordar com o entendimento exposto na Resolução nº 002/2024, transcrevo alguns trechos do voto do conselheiro Raimundo Frutuoso Júnior, por ser expressão do meu voto.

> O cerne da questão suscitada pela recorrente é a inclusão, ou não, no numerador do coeficiente de creditamento do CIAP das cessões onerosas de meio de rede. Antes de adentramos em tal controvérsia é necessária, primariamente, que façamos uma distinção entre o crédito financeiro e o crédito físico do ICMS.
>
> Com o advento da **Lei Complementar 87/1996**, por meio do seu art. 20, foi instituído expressamente o crédito financeiro, ao permitir que os contribuintes pudessem se creditar do ICMS das mercadorias adquiridas para uso ou consumo, bem como as destinadas para o seu

ativo permanente. Com essa premissa posta, podemos fazer a distinção fundamental entre o crédito físico e o financeiro:

1) para a obtenção do crédito físico, o contribuinte terá que adquirir mercadorias destinadas à comercialização ou industrialização, sendo estas operações devidamente tributadas.

2) Já no crédito financeiro, é necessário que o contribuinte adquira mercadorias ou bens para uso ou consumo ou para o ativo permanente.

Assim, no crédito físico o contribuinte é obrigado a vincular a operação anterior, devidamente tributada, com a posterior(comercialização ou industrialização), também tributada, situação esta que não se repete no crédito financeiro, no qual não há vinculação entre a operação anterior e a posterior, a não ser na hipótese de desincorporação do bem do ativo permanente, cujo creditamento será proibido das parcelas remanescentes, desde que a venda do bem ocorra no prazo de 4(quatro) anos após a sua aquisição.

A **Lei Complementar 102/2000**, em seu art. 1º, alterou o art. 20 da Lei Complementar 87/1996 e estabeleceu que os créditos decorrentes de aquisições de bens para o ativo permanente deveriam obedecer aos seguintes critérios:

1)creditamento à razão de 1/48(um quarenta e oito avos) do valor do crédito, apurado mensalmente de forma proporcional.

2)vedação à apropriação do crédito, em relação à proporção de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no respectivo período de apuração.

Desta forma, reportando-se ao crédito financeiro em questão, o sentido finalístico da norma é dar incentivo ao contribuinte, reduzindo as suas despesas, entretanto, em homenagem ao princípio da não cumulatividade do ICMS, no cálculo da composição do coeficiente de creditamento de ICMS do ativo permanente mensal, serão consideradas no numerador as operações ou prestações tributadas, ou seja, aquelas em que o contribuinte arcou financeiramente com o ônus tributário.

A recorrente defende que a operação de cessão de meios de rede é uma espécie de diferimento ou substituição tributária para trás, sendo tributada em uma etapa posterior da cadeia econômica, quando da prestação para o usuário final da prestação do serviço de comunicação, nos termos da Cláusula Décima do Convênio 126/1998, devendo, portanto, ser incluído no numerador do coeficiente de creditamento do crédito do CIAP.

Entendo que tal alegativa não deve prosperar, visto que este instituto representa uma categoria em especial quando confrontado com o conceito de operação não tributada. O diferimento consiste no adiamento da incidência tributária para uma etapa posterior àquela definida como diferida. Não se trata de benefício fiscal, que pela ótica do ente tributante refletiria em uma renúncia fiscal. Trata-se de uma substituição para trás, em que

> determinado contribuinte passa a ser responsável pelo pagamento do ICMS relativo a um fato gerador antecedente, cujo recolhimento foi postergado. Todavia, a operação diferida se analisada, de forma isolada, não é tributada. Assim, o reconhecimento da inclusão no numerador das operações de cessões de meio de rede, aumentando o coeficiente de crédito do CIAP, e, consequentemente, ocasionando um valor maior do crédito a ser apropriado, deve ter como balizamento interpretativo o princípio da não cumulatividade, a fim de não seja permitido um creditamento sem causa, ou seja, sem que se permita que o contribuinte se credite de valores sobre os quais este não arcou com o ônus financeiro do pagamento do tributo.
> (...)
>
> ... Assim, deve ser excluída do numerador (do coeficiente utilizado para creditamento de ICMS no que se refere aos bens destinados ao ativo permanente) a cessão de meios de rede por ser uma operação não tributada em que o ICMS só é pago na etapa final pelo cessionário que, efetivamente, arca com o ônus tributário devido e terá o direito de incluir no numerador de seu coeficiente de creditamento do CIAP, caso adquira bens para o ativo permanente. Com esta linha interpretativa, garante-se a obediência ao princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, I, parágrafo 2º da Constituição Federal, na apropriação do crédito fiscal no que tange ao cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP. Ressalte-se que as operações de cessão de meio de rede devem compor o denominador de tal coeficiente, o que ocorreu na autuação em tela, por ser uma operação sujeita ao âmbito de incidência do ICMS, ocorrendo o seu pagamento, de forma concentrada, quando da prestação do serviço de telefonia para o usuário final.

Ressalta-se que o ICMS devido na cessão onerosa de meios das redes de comunicação, incide sobre o serviço cobrado ao usuário final, nos termos do **art. 801 do Decreto nº 24.569/1997.** In verbis:

> **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.

O **Convênio ICMS nº 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 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.
> (...)
>
> 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.

No mesmo sentido, as cessões onerosas de meios de rede contemplam o compartilhamento de redes entre as concessionárias de serviços de telecomunicações de acordo com o art. 146 da Lei nº 9.427/97**,** denominada Lei Geral das Telecomunicações (LGT), senão vejamos:

> Art. 146. As redes serão organizadas como vias integradas de livre circulação, nos termos seguintes:
> I – é obrigatória a interconexão entre as redes, na forma da regulamentação; II – deverá ser assegurada a operação integrada das redes, em âmbito nacional e internacional;
> III – o direito de propriedade sobre as redes é condicionado pelo dever de cumprimento de sua função social.
> Parágrafo único. Interconexão é a ligação entre redes de telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os usuários de serviços de uma das redes possam comunicar-se com usuários de serviços de outra ou acessar serviços nela disponíveis.

Quanto a exclusão dos CFOP's 5557, 5949, 6949 do denominador do coeficiente de aproveitamento, entendo que não devem ser excluídos, uma vez que representam saídas definitivas, sem retorno ao estabelecimento. Além disso, não é possível identificar se houve ou não tributação nas operações que envolvem os CFOPs 5949 e 6949.

No caso das operações com CFOP 5557, que trata de transferências de materiais para uso ou consumo realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular, deve-se considerar que tais operações implicam em saída definitiva do estoque em respeito a autonomia entre os estabelecimentos, 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 n º 24.569/97)

Feito os destaques nas legislações supra, entendo que tais alegativas não devem prosperar, 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;

Nesses termos, voto no sentido de conhecer do Recurso Extraordinário, negar provimento para confirmar a Parcial Procedência da decisão recorrida (Resolução nº 042/2023), afastando as resoluções paradigmas: Resolução Nº 022/2022 (3ª Câmara), 211/2023 (2ª Câmara), 022/2016 e 054/2017 (1ª Câmara), 015/2023 (Câmara Superior).

Considero que não pode ser incluída no numerador as receitas de EILD, no cálculo do coeficiente do CIAP, considerando que nesta etapa não há tributação. Quanto à exclusão das operações dos CFOP'S 5557, 5549 e 6949 no denominador, para o cálculo do coeficiente do CIAP, entendo que não devem ser excluídos, uma vez que representam saídas definitivas, sem retorno ao estabelecimento, conforme estabelece o § 13-A do art. 60 do Decreto nº 24.569/1997, ou seja, determina a exclusão somente de saídas que envolvam simples

deslocamento físico de mercadorias ou bens, as quais são realizadas a título provisório, sem que haja transferência definitiva de titularidade.

3. DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO	ICMS	MULTA
02 2010	112803,84	112803,84
03 2010	109474,58	109474,58
04 2010	123478,12	123478,12
05 2010	119843,62	119843,62
06 2010	112912,00	112912,00
07 2010	132573,00	132573,00
09 2010	332400,82	332400,82
10 2010	115192,00	115192,00
11 2010	115090,27	115090,27
12 2010	106069,42	106069,42
08 2010	120836,38	120836,38
TOTAL	**1500674,05**	**1500674,05**

É o voto.

4. DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, do Processo de Recurso n° **1/3588/2013** e Auto de Infração nº **1/201314120**, em que é Recorrente: **TNL PCS S/A (OI S/A).** e Recorrido: **ESTADO DO CEARÁ.**

RESOLVEM os membros da Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do Recurso Extraordinário interposto **DECIDIR:**

A Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, deliberando sobre o Recurso Extraordinário admitido pela Presidência com base no que dispõe o art. 73, parágrafos 1º ao 5º, da Lei no 18.185/2022, Resolve, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Extraordinário interposto, para manter a decisão de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** proferida pela Câmara recorrida, afastando a paradigma, Resolução Nº 022/2022 (3ª Câmara), 211/2023 (2ª Câmara), 022/2016 e 054/2017 (1ª Câmara), 015/2023 (Câmara Superior), nos termos do voto do Conselheiro Relator e manifestação da representante da Procuradoria Geral do Estado que, em sessão ratificou seu entendimento pela manutenção

da decisão proferida pela 4ª Câmara de Julgamento. O Presidente Victor Hugo colocou para votação as seguintes questões: 1- Quanto a inclusão das receitas de EILD no numerador do cálculo do coeficiente do CIAP: Rejeitada por maioria de votos considerando que nesta etapa não há tributação, Dessa forma, garante-se o princípio da não-cumulatividade previsto no Art. 155, I, parágrafo 2º e na apuração do crédito fiscal no que tange a esse coeficiente de participação. Foram votos divergentes e vencidos os dos conselheiros José Ernane Santos, Filipe Pinho da Costa Leitão, Robério Fontenele de Carvalho e Pedro Jorge Medeiros, que se manifestaram por dar provimento ao recurso interposto, para julgar pela parcial procedência da acusação, considerando ser devida a inclusão no numerador do coeficiente de crédito do CIAP as receitas oriundas dos serviços de interconexão de redes, por considerá-las tributadas. 2- Quanto à exclusão das operações dos CFOP'S 5557, 5549 e 6949 do denominador do cálculo do coeficiente do CIAP. Afastada, por unanimidade de votos, considerando que o § 13-A do art. 60 do Decreto nº 24.569/1997 determina a exclusão somente de saídas que envolvam simples deslocamento físico de mercadorias ou bens, as quais são realizadas a título provisório, sem que haja transferência definitiva de titularidade. Ausente o Conselheiro Lúcio Gonçalves Feitosa. Presente a representante legal da autuada, Dra. Iara Maria Diniz Leite, para apresentação de sustentação oral.

Presentes à sessão de julgamento os conselheiros: Dr. Victor Hugo Cabral de Morais Junior (presidente), Maria Elineide Silva e Souza, Manoel Marcelo Augusto Marques Neto, Antônia Helena Teixeira Gomes, Francisco Wellington Ávila Pereira, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Sabrina Andrade Guilhon, Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior, Leilson Oliveira Cunha, Hamilton Gonçalves Sobreira, Geider de Lima Alcântara, Pedro Jorge Medeiros, Robério Fontenele de Carvalho, Allex Konne de Nogueira e Souza, Filipe Pinho da Costa Leitão e José Ernane Santos. Presente a representante da Procuradoria Geral do Estado, Dra. Ana Luísa Sampaio Siqueira. Presente, secretariando os trabalhos da Câmara Superior, a Secretária Ana Paula Figueiredo Porto. Ausente, por motivo justificado, o Conselheiro Lúcio Gonçalves Feitosa.

SALA DA SESSÃO DE JULGAMENTO DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIO, em Fortaleza/CE, aos 28 de Janeiro de 2025.

MANOEL MARCELO AUGUSTO MARQUES NETO:22171703334

Assinado de forma digital por MANOEL MARCELO AUGUSTO MARQUES NETO:22171703334
Dados: 2025.01.28 16:48:43 -03'00'

gov.br
Documento assinado digitalmente
VICTOR HUGO CABRAL DE MORAIS JUNIOR
Data: 05/02/2025 11:18:42-0300
Verifique em https://validar.iti.gov.br

Manoel Marcelo A Marques Neto
CONSELHEIRO RELATOR

Victor Hugo Cabral de Morais Junior
PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR