



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO n° 562 /2009

1ª CÂMARA

SESSÃO: 09/07/2009

PROCESSO Nº: 1/951/2009

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200901471

AUTUANTE: FRANCISCO LUCIO MENDES MAIA

RECORRENTE: TIM NORDESTE S A

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: LÚCIO FLÁVIO ALVES

REVISOR: VITO SIMON DE MORAIS

EMENTA: - ICMS- CRÉDITO INDEVIDO. A empresa autuada ao apurar os créditos do controle de crédito de ICMS do ativo permanente-CIAP, o fez integralmente à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) desconsiderando as saídas isentas e não tributadas. Preliminar de decadência rejeitada com base no art. 150, § 4º c/c art. 173, I do CTN. Matéria de direito. Infringência aos art. 20, § 5º, I, II, III da LC 87/96, com penalidade inserta no art. 123, I, "a", da Lei n. 12.670/96, com alteração da Lei n. 13.418/03. Decisão pela **PROCEDÊNCIA** da infração. Recurso voluntário conhecido e improvido, após afastar o pedido de extinção pela decadência e a realização de perícia.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

RELATÓRIO

Relata o Auto de Infração que originou o presente processo que a empresa acima qualificada creditou-se indevidamente de ICMS relativo a bens de ativo permanente no total de R\$ 808.996,99 (oitocentos e oito mil, novecentos e noventa e seis reais e noventa e nove centavos), uma vez que utilizou integralmente a razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) desconsiderando as saídas isentas e não tributadas.

Nas informações complementares o agente fiscal detalha o procedimento de fiscalização, com foco nos seguintes fatos:

- A empresa ao apurar os créditos do controle de créditos de ICMS do ativo Permanente –CIAP, o fez integralmente à razão de 1/48(um quarenta e oito avos), desconsiderando as saídas isentas e não tributadas, conforme anexos I, II;
- O autuado ao efetuar, integralmente, o creditamento do imposto referente à parcela de um quarenta e um avos(1/48), agiu em desconformidade com a legislação suscitada, vez que não observou a proporcionalidade entre o valor total das saídas tributadas e o valor total das saídas;

Constam dos autos os anexos I e II, a ordem de serviço n. 2008.24467, termo de início de fiscalização n. 2008.20833, termo de conclusão de fiscalização n. 2009.02754, anexo de termo de início n. 2008.20833, termo de intimação n. 2008.33627, planilha de estorno de débitos de recarga virtual, anexo III(informação fiscal), documento da TIM Nordeste ref. termo de intimação n. 2008.33627.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

A empresa autuada ingressa com impugnação ao auto de infração com base nos seguintes pontos:

I – Embora não seja necessária a nulidade da presente autuação, uma vez que conseguiu entender a suposta infração sobre a qual está sendo penalizada, é preciso lembrar que um auto de infração deve ser claro o suficiente para fácil compreensão do contribuinte autuado;

II – inequívoco ter-se operado a decadência do direito de lançar os valores em relação ao mês de janeiro, haja vista os exatos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional;

III – A grande celeuma diz respeito ao fato de que a impugnante teria se creditado, em relação à entrada de mercadorias no seu ativo fixo, ou uso e consumo, à razão de 1/48, mas sem observar a proporção, dentro desses 1/48, das saídas isentas e não tributadas em relação às saídas totais;

IV- Os fiscais autuantes realizaram a proporção saídas e não tributadas não somente sobre o total das operações de saídas, mas também incluíram a parcela relativa a “Outras Saídas” do RAICMS nessa proporção;

V- Em momento algum a regra dos artigos 20 da LC n. 87/96, ou 49 da Lei n. 12.670/96, dispõem que as “Outras saídas” devem ser inseridas na proporção de operações de saídas isentas X totais de saídas. As normas são claras: a proporção deve ocorrer entre as saídas isentas e não tributadas x total de saídas e não entre “outras saídas” x total de saídas. O fator é única e exclusivamente sobre decorrente das saídas isentas e não tributadas x total de saídas.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

- VI- Se a LC n. 87/96 não previu uma proporção inserindo "outras saídas" não há como a d. Fiscalização assim o faze-lo;
- VII- A multa ora exarada, no percentual de 100% sobre o valor do principal (art. 123, II, da Lei n. 12.670/2006) é evidentemente abusiva e totalmente descabida, tendo caráter de confiscatório;
- VIII- Protesta, pela realização de perícia para a exata determinação dos créditos de ICMS aproveitados pela impugnante na prestação de seus serviços.

O processo na Instância Monocrática teve julgamento n. 1009/09 pela procedência da autuação.

A empresa inconformada com a decisão singular apresenta recurso voluntário com os mesmos argumentos catalogados na peça impugnatória.

Por fim, pede a improcedência da autuação.

O processo foi encaminhado a Consultoria Tributária onde foi emitido parecer pela **PROCEDÊNCIA** do lançamento sendo referendado pela Procuradoria Geral do Estado.

Em síntese é o relatório

VOTO

O presente processo tem como motivo o fato da empresa ter se creditado de ICMS indevidamente proveniente de aquisição de bens do ativo permanente no valor de R\$ 808.996,99(oitocentos e oito mil, novecentos e noventa e seis reais e noventa e nove centavos), haja vista ter utilizado integralmente a razão de 1/48(um quarenta e oito avos) não levando em conta as saídas isentas e não tributadas.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

Em primeiro plano, deve ser examinada a preliminar de extinção pela decadência do crédito do mês de janeiro/2004.

Cabe evidenciar que o tema da decadência é bastante rico em controvérsias, conforme podemos verificar nos argumentos desenvolvidos pela parte nos autos, como também consultando doutrina e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, existindo teses de aplicação do art. 150, § 4º e do art. 173, I, do CTN de forma cumulativa e/ou excludente.

Urge trazer o ensinamento de Ricardo Alexandre quando aduz:

“A partir de 1995, o STJ passou a adotar um entendimento que tem o efeito de ampliar o prazo para que a Fazenda Pública constitua créditos tributários relativos a diferenças apuradas na sistemática do lançamento por homologação (Resp. 58.918/RJ). Trata-se da famosa tese dos cinco mais cinco...”

A tese é engenhosa e decorre do entendimento de que as regras relativas à decadência do direito de lançar são exclusivamente aquelas constantes do caput, alínea e parágrafo único do art. 173 do CTN. Nessa linha, a regra relativa ao prazo para homologação (CTN, art. 150, § 4º) deveria ser complementada pela constante do art. 173, I, do mesmo código.

Por conseguinte, a decadência somente se verificaria com o decurso de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo que possui o Estado para rever o lançamento.” (Direito Tributário Esquematizado, pg. 425).

Calha também evidenciar o enfoque do tema dado pelo doutrinador Tárzis Nametala Sarlo, assim expresso;



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

“Alberto Xavier descreve o entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça no que concerne à tese dos cinco mais cinco da decadência em matéria tributária: o Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento segundo o qual, nos impostos submetidos ao regime de lançamento por homologação,” a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento.” Por outras palavras:” o prazo decadencial de 5(cinco) anos tem início a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que a homologação poderia efetivar-se, ou seja, o exercício seguinte ao término dos 5(cinco) anos, contados a partir do fato gerador”. (Manual do ICMS, pg. 252).

Assim, por esse entendimento o termo inicial da decadência tributária nos casos de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, ao invés de se iniciar o prazo a partir da ocorrência do fato gerador, o que ocorre é um deslocamento temporal do termo a quo para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia a Fazenda ter lançado o tributo (art. 173, inciso I, do CTN).

Ratificando a tese defendida pela doutrina, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido nessa mesma linha, como podemos ver nos julgamentos a seguir:

“Tributário. Tributos sujeitos a lançamento por homologação. Decadência. Prazo. Estabelece o art. 173, inciso I, do CTN que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após 5(cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. Se não houve pagamento, inexistente homologação tácita. Com o encerramento do prazo para homologação (5 anos), inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário. Conclui-se que, quando se



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

tratar de tributos a serem constituídos por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário. Embargos recebidos.” (STJ, 1ª seção, Edivresp 132.329/SP, rel. Min. Garcia Vieira, abr/1999).

“ **PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO...DECADÊNCIA...** 1. O direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, é de 5(cinco) anos constados da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio. Interpretação dos arts. 173, I e 150, § 4º, do CTN [...]” (STJ, 1ª T., unânime, Resp 463.521/PR, rel.Min. Luiz Fux, mai/2003).

Assim, sabendo que o STJ é o intérprete da lei federal e uniformizador dessa interpretação em face dos outros tribunais e que as decisões desse órgão não têm efeito vinculante, mas pode ser utilizado como meio de formação de convicção do aplicador da lei, acompanhamos a tese do STJ de aplicação cumulativa dos arts. 150, § 4º e 173, I, do CTN, na questão do termo inicial do prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

Desta forma, como o fato gerador do caso em questão ocorreu no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, a decadência somente ocorreria em janeiro de 2015, como o lançamento se efetivou em 05.02.2009, com a ciência do contribuinte do auto de infração n. 2009.01471-1, realizada via pessoal, logo, dentro do prazo legal efetuar o lançamento.

No mérito, convém trazer sobre o caso o gizado no art. 155, II, da Constituição Federal, assim expresso:

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



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

II- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de **comunicação**, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

Por sua vez, a Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir), que dispõe sobre o ICMS, no art. 2º, III, trata especificamente sobre a incidência do imposto na prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Antes da LC n.87/96 muito se discutia a respeito da possibilidade ou não de creditamento de ICMS de mercadoria adquirida com o fito de compor o ativo permanente do respectivo contribuinte.

Muito embora, originariamente a LC n. 87/96 tenha possibilitado o uso de crédito de ICMS de entrada de bens destinados ao ativo fixo, a Lei Complementar 102/2000 passou a estabelecer um parcelamento obrigatório destes valores.

Vale salientar que a Lei Complementar n. 102, de 11 de julho de 2000, alterou dispositivos da Lei Complementar n. 87/96 que autorizavam o aproveitamento imediato dos créditos decorrentes da entrada de bens destinados ao ativo fixo, o § 5º do artigo 20 da Lei Complementar n. 87/96 passou a estabelecer:

(...) § 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:



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

- I- a apropriação será feita á 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.

A interpretação que foi adotada pela LC 102/2000, art. 20, § 5º, em substituição à hipótese que havia sido eleita pela LC n. 87/96, não se podendo ter por contrária ao princípio da não-cumulatividade, tendo por virtude considerar como componente das mercadorias vendidas o desgaste sofrido pelo ativo fixo do estabelecimento no período de apuração do tributo devido, desgaste esse que, se subestimado em relação a certos bens, se revela flagrantemente superestimado em relação a outros, quando expresso, como foi, pela média de 1/48 por mês, fixada pela nova lei, na absoluta impossibilidade de considerar –se cada bem, em espécie.

Apesar de parte da doutrina se manifestar acerca da inconstitucionalidade do parcelamento trazido pela Lei Complementar n. 102/2000, aduzindo que tratar-se-ia de empréstimo compulsório, o Supremo Tribunal Federal-STF, no bojo da ADIn n. 2325/DF, julgou legítimo esse



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

fracionamento, apenas ressalvando, em respeito ao princípio constitucional da anterioridade, que a LC n. 102/2000 somente teria efeitos a partir de 1º de janeiro de 2001.

Importante trazer parte do voto do Ministro do STF Carlos Veloso, quando da votação da ADIn 2325/DF, assim expresso:

“ Na forma do estabelecido no art. 155, § 2º, XIII, c, da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. A Lei Complementar n. 87, de 1996(Lei Kandir), estatuiu que o crédito do ICMS referente à aquisição do ativo permanente poderia ser aproveitado, e aproveitado de uma só vez, integralmente, estatuiu, também, que o crédito do ICMS referente à energia elétrica poderia ser aproveitado sem restrições; e estatuiu, mais, que o crédito do ICMS referente a telecomunicações poderia ser utilizado também sem restrições.

A lei complementar assim dispôs, porque a norma constitucional, art. 155, § 2º, I, não impede que o legislador ordinário conceda mais. O que não pode fazer é conceder menos, na interpretação do texto constitucional. Noutras palavra, competindo ao legislador ordinário, mediante lei complementar, disciplinar o regime de compensação do imposto – C.F., art. 155, § 2º, XII, c – pode ela adotar interpretação mais benéfica ao contribuinte.

E foi o que aconteceu com a Lei Complementar 87/96.

Sobreveio, então a Lei Complementar nº 102, de 11.7.2000, que alterou dispositivos da Lei Complementar 87/96, estabelecendo: a) o crédito de ICMS referente à aquisição de ativo permanente, deverá ser aproveitado em 48 parcelas; b) o crédito de ICMS referente à energia elétrica passível de aproveitamento é somente aquele decorrente do consumo no processo de industrialização ou em



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

87/96 simplesmente foi operação que resulte exportação, na proporção do volume exportado; c) o crédito de ICMS referente a telecomunicações poderá ser aproveitado somente naquelas empresas que prestarem serviços de mesma natureza ou quando o consumo resultar em exportação, na proporção do volume exportado.

Assim posta a questão, força é convir que foi a Lei Complementar nº 87/96 que permitiu o crédito relativo á entrada de bens destinados ao consumo ou ao ativo permanente, permitindo a adoção do crédito financeiro. Em suma: à lei complementar cumpre disciplinar o regime de compensação do imposto (C.F., art. 155, § 2º, XII, c). Fê-lo, então, a Lei Complementar 87/96, permitindo o crédito financeiro. Ora, se é na lei complementar que estava a possibilidade do crédito financeiro e não na Constituição, lei complementar subsequente poderia alterar a antecedente. E foi o que aconteceu: a Lei Complementar alterada pela Lei Complementar 102/2000”.

Em outra passagem manteve-se firme o posicionamento do STF:

Aproveitamento integral do crédito decorrente das aquisições para o ativo permanente. Superveniência da Lei Complementar 102/00. Limitação temporal para o aproveitamento ao longo do período de 48(quarenta e oito) meses. Restrição à possibilidade de o contribuinte recuperar o imposto pago, como contribuinte de fato, na aquisição de bens para o ativo fixo dentro do período de vida útil. Vulneração ao princípio da não-cumulatividade. Inexistência. Precedente: ADIn 2.325, Rel. Min. Marco Aurélio, sessão plenária do dia 23.9.04(STF, 1ª Turma, Agravo Regimental no RE 392.991-7, Rel. Min. Eros Grau, um., DJU 1 de 29.4.05, pg.27).



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

Desta forma, o argumento de que o direito ao crédito do ICMS é amplo e irrestrito de forma que são manifestamente inconstitucionais todas as normas infraconstitucionais que restringem esse direito, não pode ser aceito tendo em vista que o STF conforme decisão acima citada entendeu constitucional a alteração do art. 20 da LC n. 87/96.

Logo, a empresa autuada ao efetuar integralmente o creditamento do imposto alusivo a parcela de 1/48(um quarenta e oito avos), inobservou a legislação tributária, haja vista que não verificou a proporcionalidade entre o valor das saídas tributadas e o valor total das saídas.

Cabe dizer que nas operações de saídas deve estar a parcela relativa a “outras saídas” do RAICMS, pois na dicção da art. 20, § 5º, I, II, III, da LC n. 87/96, encontramos nos incisos a expressão operação de saídas de forma ampla, a qual não poderá sofrer nenhuma restrição, como entende a recorrente, que quer excluir as “outras saídas” da operação de saída.

Calha trazer um princípio básico de hermenêutica jurídica que pode ser usado para resolver a questão em tela, assim expresso: “ onde a lei não faz distinção não cabe ao aplicador fazer”.

Destaque que o caso se trata de matéria de direito e o agente autuante disponibilizou para a empresa as planilhas demonstrando o que entende ser crédito indevido do ICMS, as quais consta dos autos, exercendo o dever de trazer os elementos que demonstra a acusação fiscal.

Quanto à multa ter efeito de confisco, diga-se que a penalidade tributária é matéria de reserva legal, é a atividade de lançamento é vinculada à lei, não podendo o aplicador na existência de penalidade específica aplicar outra penalidade, já que a multa tem como função inibir o cometimento de infração tributário por parte do contribuinte.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

Enfatize, também, como ensina o Professor Hugo Machado que cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. (Curso de Direito Tributário, pg.33). Assim, não cabe a um órgão de julgamento administrativo dizer que determinada multa tem caráter de confisco.

No tocante ao pedido de perícia requerido pela empresa atuada e negado pelo julgador singular ocasionar o cerceamento do direito de defesa, não procede, uma vez que o indeferimento motivadamente a produção de provas, principalmente quando se mostrarem dispensáveis diante do conjunto probatório e de matéria discutida unicamente de direito.

Desta forma, a empresa atuada se creditou indevidamente de ICMS de bens do ativo imobilizado desconsiderando as saídas isentas e não tributada do cálculo, ficando sujeita a penalidade inserta no art. 123, II, "a", da Lei n. 12.670/96 alterado pela Lei n. 13.418/03.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

ICMS.....R\$	808.996,99
MULTA..... R\$	808.996,99
TOTAL..... R\$	1.166.569,88

É o voto.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente **TIM NORDESTE S A** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, **RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento, para não acolher a preliminar de extinção pela decadência e solicitação de perícia, e confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida em 1ª instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator, conforme parecer da Consultoria Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Ausente, justificadamente, João Fernandes Fontenelle.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 26 de agosto de 2009.

Dulcimere Pereira Gomes
PRESIDENTE DA CÂMARA

Mateus Ariana Neto
PROCURADOR DO ESTADO
Lúcio Flávio Alves
CONSELHEIRO RELATOR
Jannine Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRA
Alfredo Rogério Gomes de Brito
CONSELHEIRO
Vito Simon de Moraes
CONSELHEIRO




ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento


Maria Elneide Silva e Souza
CONSELHEIRA


João Fernandes Fontenelle
CONSELHEIRO


Magna Vitória de Guadalupe
CONSELHEIRA


Cid Marconi Gurgel de Souza
CONSELHEIRO