



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

RESOLUÇÃO Nº 23 /2017
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO
100ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 16/11/2016
PROCESSO Nº 1/429/2010
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201000624-0
RECORRENTE: CLARO S/A
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
AUTUANTES: Francisco Lúcio Mendes Maia e outros
CONSELHEIRO RELATOR: Victor Hugo Cabral de Moraes Junior

EMENTA: ICMS. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. CRÉDITO INDEVIDO. Contribuinte acusado de escriturar créditos na conta gráfica do ICMS, em desacordo com a legislação tributária, no período de julho de 2006 a junho de 2007. Auto de infração com amparo no descumprimento do art. 51, § 3º, da Lei nº 12.670/96, Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98 e art. 33, IV, da Lei Complementar nº 87/96. Decisão de 1ª Instância pela procedência da ação fiscal. Recurso Ordinário conhecido e não provido. Decisão por unanimidade de votos. Aplicação da penalidade prevista no art. 123, II, alínea “a”, da Lei nº 12.670/96.

RELATÓRIO

Consta do Auto de Infração submetido a exame o seguinte relato:

CRÉDITO INDEVIDO PROVENIENTE DO LANÇAMENTO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. A EMPRESA REGISTROU E APROVEITOU CRÉDITOS, COM BASE EM DOCUMENTOS COM DESTAQUE INDEVIDO DE ICMS NO VALOR DE R\$ 791.958,65, NO PERÍODO DE JULHO A DEZEMBRO DE 2006 E ICMS NO VALOR DE R\$ 243.802,42, NO PERÍODO DE JANEIRO A JUNHO DE 2007, CONFORME PLANILHAS ANEXAS.

Os agentes fiscais indicaram, como dispositivos infringidos, o art. 51, § 3º, da Lei nº 12.670/96 e a Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98 e, além disso, apontaram como penalidade a prevista no art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/96.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Nas informações complementares, os agentes autuantes esclarecem que os créditos indevidamente incluídos na apuração mensal da autuada foram registrados em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIEF, correspondendo à aquisição de serviços classificados no CFOP 1301 (aquisição de serviço de comunicação para prestação de serviços da mesma natureza), tendo sido informadas, nas notas fiscais respectivas, as seguintes situações:

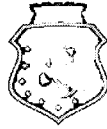
1. Cobrança de repasse de receitas de serviços pré-pagos – Notas fiscais emitidas pela Embratel para cobrar valores que a Claro arrecadou na modalidade pré-pago, porém seus clientes utilizaram os créditos em chamadas de longa distância no código da Embratel (21). Nesse caso, trata-se de uma conta corrente entre as duas empresas, por isso, a nota fiscal deve ser emitida sem destaque do ICMS.
2. Serviços prestados entre operadoras, exceto cessão de meios – As operadoras de telecomunicações podem prestar serviços umas às outras sem que ocorra uma prestação subsequente. Nesse caso, os serviços são destinados ao próprio consumo da empresa que os adquire. Ou seja, a Claro adquiriu serviços da Embratel para seu próprio consumo. Portanto, há incidência do ICMS porque houve uma prestação de serviço de comunicação a consumidor final.

Explicam os autuantes que não é permitido o crédito de ICMS, nas situações acima descritas, por força do art. 33, IV, alínea “c”, que determina que somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2011.

Tempestivamente, a empresa autuada apresentou Impugnação (fls. 78 a 95), requerendo, resumidamente, a improcedência da autuação, tendo em vista a legitimidade do aproveitamento dos créditos de ICMS, no que tange às operações de “longa distância” e de “repasse de receitas de serviços de telefonia prestados na modalidade pré-paga”; ou, subsidiariamente, a exclusão da multa, dos juros de mora e da atualização monetária exigidos em relação aos débitos lançados.

No julgamento de primeira instância (fls. 117 a 123), a autoridade julgadora decidiu pela procedência da ação fiscal, tendo em vista entender que os valores destacados de ICMS só deveriam ser aproveitados como créditos a partir de 1º de janeiro de 2011, conforme determina o art. 33, IV, “c”, da LC 87/96.

Irresignada com o julgamento proferido, a autuada ingressou com Recurso Ordinário (fls. 131 a 153), sustentando, em suma, o seguinte:



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

1. Os créditos de ICMS aproveitados pela Recorrente foram apropriados com base em documentos fiscais em que houve o destaque do imposto, o que, por si só, já os legitima;
2. A integralidade das operações autuadas diz respeito à aquisição de serviços de comunicação pela Recorrente para a prestação de serviços de longa distância nacional e internacional, caracterizando verdadeiros insumos à prestação de seus serviços, de modo a autorizar o aproveitamento de créditos;
3. Os repasses de receitas efetuados pela Recorrente a outras operadoras de telefonia, pelos serviços por elas prestados, foram documentados em Notas Fiscais, nas quais houve o destaque do ICMS, o que assegura à Recorrente o direito ao aproveitamento dos créditos do tributo com base no princípio da não cumulatividade;
4. Caso não seja reconhecido o direito da Recorrente ao aproveitamento de créditos de ICMS, ocorrerá a dupla exigência do ICMS sobre um mesmo fato gerador (quando da ativação dos créditos e quando do repasse dos valores entre as operadoras de telefonia);
5. O aproveitamento de créditos pela recorrente se deu em estrito cumprimento ao quanto disposto no Convênio ICMS 55/05 a fim de evitar a dupla cobrança do imposto, que já havia sido recolhido em momento anterior, devendo a penalidade aplicada à recorrente ser afastada, nos termos do art. 100 do CTN;
6. Caso não seja reconhecida a ilegalidade da exigência das penalidades exigidas da recorrente, a multa deve ser afastada, ou ao menos reduzida, tendo em vista sua confiscatoriedade.

Por meio do Parecer nº 443/2010 (fls. 160 a 164), a Célula de Assessoria Processual Tributária opinou pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento para confirmar a decisão de procedência da ação fiscal, haja vista que, com fulcro na Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98 e art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, a empresa autuada utilizou e aproveitou créditos indevidamente.

Os autos foram encaminhados para apreciação da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer (fl. 164-A).

No dia 4 de abril de 2011, o processo foi objeto de julgamento pela 2ª CJ, oportunidade em que esta resolveu converter o curso do julgamento do processo em realização de diligência, para desmembrar as efetivas receitas dos créditos referentes ao montante das receitas de serviços pré-pagos e as receitas de longa distância nacional e internacional e, com relação às operações de roaming internacional, verificar se a Embratel recolheu o ICMS destacado nos documentos fiscais.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

Em resposta à deliberação desta Câmara de Julgamento, a Célula de Perícias Fiscais e Diligências (CEPED) elaborou o Laudo Pericial (fls. 176 a 180) em que afirma o seguinte:

1. Desmembrar as efetivas receitas dos créditos referentes ao montante das receitas de serviços pré-pagos e as receitas de longa distância nacional e internacional:

Após analisarmos a documentação fiscal apresentada e a constante das fls. 24/44 dos autos, desmembramos as receitas de TELECOM em serviços de CONTAS DE TELEFONE, LONGA DISTÂNCIA ROAMING, REPASSE RECEITA PRÉ-PAGO e PRIMELINK, conforme disposto na planilha anexa denominada SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS POR DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOM, totalizando o valor de R\$ 1.030.518,51, em créditos de ICMS levantados pela fiscalização.

Os demais documentos fiscais no valor de R\$ 5.242.56 em créditos de ICMS levantados pela Fiscalização não foram apresentados pelo contribuinte.

2. Com relação às operações de roaming internacional, verificar se a Embratel recolheu o ICMS destacado nos documentos fiscais:

Como o recolhimento do imposto não é feito por documento fiscal, mas sim através de apuração mensal entre débitos e créditos, resultando daí um valor a recolher, se devedor, ou a compensar no período seguinte, se credor, não podemos afirmar, especificamente, por documento fiscal, se o imposto destacado foi ou não recolhido pela Embratel.

A recorrente apresentou Manifestação ao Laudo Pericial (fls. 343 a 356) e Memorial de Julgamento, requerendo, além do que já havia pleiteado em seu recurso, a realização de nova perícia para que reste comprovado que houve o pagamento do ICMS que fora objeto de creditamento pela Recorrente.

É o relatório.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Ordinário por meio do qual a autuada submeteu ao Conselho de Recursos Tributários as razões fáticas e jurídicas de sua irresignação, nos termos acima expostos.

No caso específico ora em análise, verifica-se que a empresa foi autuada, em 27/01/2010, por registrar créditos indevidos em sua escrita fiscal, num total de R\$ 1.035.761,07 (um milhão, trinta e cinco mil, setecentos e sessenta e um reais e sete centavos), sendo R\$ 791.958,65 (setecentos e noventa e um mil, novecentos e cinquenta e oito reais e sessenta e cinco centavos), referente ao período de julho a dezembro de 2006, e R\$ 243.802,42 (duzentos e quarenta e três mil, oitocentos e dois reais e quarenta e dois centavos), relacionado aos meses de janeiro a junho de 2007.

Primeiramente, em relação à alegação da Recorrente de que “os créditos de ICMS aproveitados pela Recorrente foram apropriados com base em documentos fiscais em que houve o destaque do imposto, o que, por si só, já os legitima”, é de bom alvitre ressaltar que o direito à apropriação de crédito fiscal decorrente do ICMS, apesar de ser decorrente do princípio da não cumulatividade, não tem caráter absoluto, sendo sujeito a restrições trazidas pela Lei Complementar nº 87/96, que traz o disciplinamento geral do imposto em comento.

É nesse sentido que o art. 23, da LC 87/96 estabelece que o direito de 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.

No mesmo sentido, a legislação tributária estadual, mais especificamente, a Lei nº 12.670/96 (Lei do ICMS), estabelece em seu art. 51 o seguinte:

Art. 51. O **direito ao crédito**, para efeito de compensação com o débito do ICMS, 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.**

§ 1º Os créditos tributários poderão ser compensados com outros créditos da mesma espécie, líquidos e certos, desde que vencidos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, na forma disciplinada em regulamento.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

§ 2º A compensação a que se refere o parágrafo anterior poderá ser efetuada quando da comprovação, por parte do sujeito passivo, da liquidez dos créditos compensáveis;

§ 3º **Quando o ICMS destacado no documento fiscal for maior do que o exigível na forma da Lei, o seu aproveitamento como crédito terá por limite o valor correto, observadas as normas sobre correção previstas em regulamento.**

§ 4º O direito de aproveitar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.
(grifou-se)

Portanto, uma vez que o direito ao crédito fiscal não é absoluto, mas condicionado às condições estabelecidas na legislação, afasta-se a alegação da recorrente de que o simples fato de os créditos terem sido aproveitados pela Recorrente com base em documentos fiscais em que houve o destaque os legitimaria.

Percebe-se com isso também que para melhor aclarar o presente caso, deve-se buscar, essencialmente, uma questão de direito, que é saber se os valores registrados pela Recorrente, de fato, davam ensejo a crédito ou não.

Nessa esteira, deve-se trazer a lume o teor do art. 33, IV, da LC 87/96, a seguir transcrito, que dispõe sobre as situações que dão direito a crédito nas operações com serviços de comunicação.

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

[...]

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

- a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza; (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
- c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses. (Redação dada pela LCP nº 138, de 2010)

À luz do acima mencionado dispositivo, verifica-se que o direito a crédito, nas operações com serviços de comunicação, limita-se ao recebimento de serviços que tenham sido prestados nas situações descritas nas alíneas “a”, “b” e “c”.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Assim, analisando-se os argumentos de defesa da Recorrente, que afirma que “a integralidade das operações autuadas diz respeito à aquisição de serviços de comunicação pela Recorrente para a prestação de serviços de longa distância nacional e internacional, caracterizando verdadeiros insumos à prestação de seus serviços”, é necessário verificar o teor da Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98, adiante descrita:

Cláusula décima Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações constantes no Anexo Único, nos casos em que a cessionária não se constitua usuária final, ou seja, quando utilizar tais meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

Percebe-se da leitura da cláusula que, nos casos em que há serviços prestados entre operadoras, quando há cessão onerosa de meios das redes de telecomunicação, o ICMS somente é devido sobre o preço do serviço cobrado do usuário final, não se podendo, portanto, caracterizar tais serviços como insumos para prestações subsequentes, uma vez que os serviços são destinados ao próprio consumo da empresa que os adquire. Dessa forma, não há como incluir o recebimento desses serviços como prestados na execução de serviços da mesma natureza, o que impede o direito ao crédito desses serviços por não se enquadrar em nenhuma das situações descritas nas alíneas do inciso IV do art. 33 da LC 87/96.

No caso do repasse de receitas de serviços pré-pagos, os adquirentes (usuários) pagaram antecipadamente para a Recorrente pelos créditos que ficaram a sua disposição e, no momento da efetiva utilização, alguns clientes fizeram uso do código de outra operadora para concluir a prestação do serviço. Nessa situação, os valores dos serviços são devidos às empresas que concluíram a operação, em razão do uso dos meios desta para que o serviço se concretizasse. Assim, a empresa não poderia se creditar de valores de ICMS destacados indevidamente nas notas fiscais que representavam repasse de receita, haja vista que não se trata de aquisição de serviços de comunicação para execução de serviço da mesma natureza.

Com relação ao pedido da recorrente de que “a multa deve ser afastada, ou ao menos reduzida, tendo em vista sua confiscatoriedade”, é interessante ressaltar que a penalidade tributária é matéria de reserva legal, não podendo o aplicador, na existência de penalidade específica, aplicar outra penalidade, considerando-se, ainda, que a multa tem como função inibir o cometimento da infração tributária. Portanto, como no presente caso, o art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/96, comina multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado, não se vislumbra possível acolher o pedido da Recorrente.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Quanto ao pedido de perícia constante dos memoriais apresentados, entende-se que é desnecessária a realização de nova perícia, diante das outras provas já produzidas e constantes dos autos, motivo pelo qual também se afasta este pleito, nos termos do art. 97, III, da Lei nº 15.614/2014.

Em face do exposto, considerando a comprovação do cometimento do ilícito fiscal apontado no Auto de Infração, bem como que os argumentos trazidos pela autuada não são suficientes para desconstitui-lo, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento, para confirmar a decisão condenatória proferida em Primeira Instância, consoante parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO

ICMS	R\$ 1.035.761,07
MULTA	R\$ 1.035.761,07
TOTAL	R\$ 2.071.522,14



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda


**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que é recorrente **CLARO S/A** e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, a Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e deliberar sobre as proposições apresentadas pela Recorrente, de seguinte teor: **1. Quanto ao pedido de perícia constante dos memoriais apresentados, a seguir transcrito: “No que se referem aos demais serviços da autuada, embora o setor de perícia do CONAT já tenha se manifestado quanto a existência do destaque do ICMS nos documentos fiscais autuados, imperiosa a conversão do feito em diligência para que a autoridade fiscal confirme que, também para estas operações, houve o pagamento do ICMS destacado nos documentos fiscais relativos ao serviço de repasse pré-pago”, emitidos pela EMBRATEL.”** - O pedido foi indeferido por unanimidade de votos, sob o entendimento de que é desnecessária a realização de nova perícia, diante outras provas já produzidas e constantes dos autos. **2. Quanto ao pedido de readequação da cobrança da multa aplicada, sob a alegação de que é desproporcional, tendo em vista o entendimento da empresa em relação ao direito ao crédito** - O pedido em questão foi afastado por unanimidade de votos, considerando que a cobrança da multa está adequada à infração, nos termos da legislação. **3. No mérito**, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara resolve negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão **condenatória** exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 06 de 02 de 2017.


Antônia Helena Teixeira Gomes
PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA


Francisco Wellington Avila Pereira
CONSELHEIRO

Agatha Louise Borges Macedo
CONSELHEIRA


Mônica Maria Castelo
CONSELHEIRA


Deyse Aguiar Lobo
CONSELHEIRA



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**


Victor Hugo Cabral de Moraes Junior
CONSELHEIRO


Pedro Jorge Medeiros
CONSELHEIRO

Fortaleza, 7 de 02 de 2017.


Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO