



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**Contencioso Administrativo Tributário**  
**Conselho de Recursos Tributários**  
**2ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº 47 /2020

Sessão: 93ª Sessão Ordinária de 09 de dezembro de 2019

Processo Nº 1/1268/2010

Auto de Infração Nº: 1/201004066

Recorrente: TIM NORDESTE S/A

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

**Ementa: ICMS. Obrigação Tributária Principal. Falta de recolhimento ICMS incidente sobre prestação de Serviço de Comunicação. Prestações de DETRAF. Laudo Pericial.**

1.. Serviços de comunicação alcançados pela incidência do ICMS que não foram objeto de tributação 2. Afastados principais argumentos de intributabilidade trazidos na impugnação e recurso, em especial, de isenção ou não incidência de alguns serviços de comunicação, operações financeiras, de refaturamento e de operações de DETRAF (CFOP 5301 e 6301), razão de ausência de documentação comprobatória que dessem azo, suporte a seus argumentos defensórios. 3. Afastada preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, razão de suficiente fundamentação de suas razões de decidir em perfeita sintonia aos princípios da motivação, contraditório e ampla defesa. 4. Feito fiscal submetido à perícia, com laudo evidenciando redução do valor da autuação. 5. Dispositivos infringidos: arts. 73 e 74 do RICMS; art. 28, III e VIII, § 1º, inciso. II, "a" da Lei 12.670/96; art. 2º, III e art. 13, III e § 1º, II, "a" da LC 87/96. 6. penalidade nos termos do art. 123, I" c" da Lei 12.670/96. 7. Recurso Ordinário conhecido e não provido. 8. Auto de infração **parcial procedente**, por unanimidade de votos, nos termos do voto do conselheiro relator e da manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado, contrário ao decidido em primeira instância singular e ao parecer da Assessoria Processual Tributária.

**Palavra Chave:** ICMS. Obrigação Tributária Principal. Falta de Recolhimento. Prestação de Serviço de Comunicação. Laudo

Pericial.

## RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. O CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER O ICMS SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO RELATIVO NO VALOR DE R\$ 5.363.919,19 COM MULTA DE IGUAL VALOR, NO EXERCÍCIO DE 2006, CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXA.

Auto de infração com imposto e multa fixados, respectivamente, em R\$ 5.363.919,19 (cinco milhões, trezentos e sessenta e três mil, novecentos e dezenove reais e dezenove centavos). Artigos Infringidos: art. 25, § 10 do RICMS. Penalidade fixada nos termos do art. 123, I, C da citada Lei 12.670/96. Período da infração 01 a 12/2006. Base de Cálculo: R\$ 19.866.367,38.

Nas razões da autuação (informações complementares) os auditores fiscais consignam que no desenvolvimento da ação fiscal constatou-se, através dos dados dos arquivos no formato do Conv.115/2003 e da documentação fiscal analisada, que o contribuinte faturou R\$ 19.866.367,38 (dezenove milhões, oitocentos e sessenta e seis mil, trezentos e sessenta e sete reais e trinta e oito centavos) de serviços de comunicação e não recolheu o ICMS devido num valor de R\$ 5.363.919,19 (cinco milhões, trezentos e sessenta e três mil, novecentos e dezenove reais e dezenove centavos), ocorrido no período de 01/01/06 a 31/12/06. Evidenciam que a inobservância pelo contribuinte da cláusula 1º do Convênio ICMS 69/98, contemplada na legislação estadual no § 10 do art. 25 do RICMS, que determina fazer parte da base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de telecomunicações os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Aduzem que fora elaborado um quadro demonstrativo do CFOP totalizado dos serviços de comunicação com dados extraídos da DIEF apresentada pela empresa em 2006, intimando-se o contribuinte a justificar, com a apresentação da documentação fiscal, os valores faturados e registrados como isentos e outras, nas operações de serviços de comunicação. Complementam que a empresa deixou de apresentar parte considerável de notas fiscais de DETRAF (operações com CFOP 5301 e 6301), e que a empresa apresentou justificativa inconsistente e falta de documentação solicitada referente ao faturamento no valor de R\$ 19.866.367,38 (dezenove milhões, oitocentos e sessenta e seis mil, trezentos e sessenta e sete reais e trinta e oito centavos) de serviços de comunicação sem destaque do ICMS, constatado através da análise das informações fiscais prestadas no arquivo tipo "ITEM E MESTRE DE DOCUMENTO FISCAL" de acordo com o Convênio

115/03, ressaltando-se que essas operações não estão enquadradas como isentas de recolhimento de imposto.

Irresignada com o feito fiscal, a autuada interpõe tempestiva impugnação alegando em síntese que deve ser afastada qualquer tentativa de tributar, pelo ICMS-comunicação, aqueles serviços em que não disponibilizados meios para o contato entre o emissor e o receptor da mensagem, que são inúmeros, tais como cancelamento de linhas, aplicação de multas, cobrança de aparelho que não foi devolvido pelo consumidor, juros pelo atraso de pagamento, valores referente a segunda fatura emitida (que já haviam sido submetido à tributação quando da emissão da primeira fatura) quando de não pagamento da 1ª fatura diante de questionamento pelo consumidor, desconto serviço Credcorp, dentre outros.

Em decisão singular, a autoridade julgadora de 1ª instância decide pela procedência do feito fiscal afirmando que o argumento da impugnante de os valores questionados pela fiscalização se referirem a serviços já tributados ou a serviços sem a incidência de ICMS seria perfeitamente aceitável desde que revestida de provas inequívocas, ressaltando que a cobrança feita na autuação se deu com base no art. 25, § 10 do Dec. 24.569/97, ainda, apresenta fundamentos para afastar o pedido de perícia e conclui que o contribuinte deixou de recolher ICMS sobre serviços de comunicação, nos termos do 25, § 10 c/c arts. 73 e 74 todos do Dec. 24.569/96.

Razão de decisão lhe desfavorável, o contribuinte interpõe tempestivo Recurso Ordinário em que sucintamente aduz:

- a) Nulidade da decisão recorrida por carência de fundamentação, violando-se o art. 5º, incisos XXXV, LIV e LV e 93 da CF/88;
- b) Intributabilidade, pelo ICMS, das atividades declaradas como não tributáveis pela Recorrente;
- c) Intributabilidade, pelo ICMS, dos juros pelo pagamento de faturas em atraso e da multa pela quebra de obrigações contratuais;
- d) Intributabilidade pelo re faturamento de chamadas pelo ICMS;
- e) Intributabilidade da cobrança do preço dos telefones não devolvidos quando do distrato durante o período de carência ou por perda/roubo do aparelho;
- f) Intributabilidade, pelo ICMS, do desconto Serviço CredCorp;
- g) Multa confiscatória, abusiva;
- h) Ao final, requer que seja declarada nula a decisão de 1ª instância por carência de fundamentação e, alternativamente, pugna pela improcedência da autuação e de forma subsidiária o cancelamento da multa.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pela procedência do feito fiscal conforme a decisão singular delineando em primeiro plano que a fiscalização elaborou um quadro demonstrativo do CFOP totalizado dos serviços de comunicação com dados extraídos da DIEF apresentada pela empresa em 2006, intimando-a a justificar, com a apresentação da documentação fiscal, os valores faturados e registrados como "isentos" e "outras", nas operações de serviços de

comunicação, decorrendo que da documentação e justificativas solicitadas, o Fisco constatou que a empresa apresentou justificativa inconsistente e falta da documentação requestada, referente ao faturamento no valor de R\$ 19.866.367,38 de serviços de comunicação sem destaque do ICMS, não trazendo a recorrente elementos comprobatórios que comprovassem que dentre os valores tributados encontrassem receitas provenientes de serviços não tributados. Opina, ainda, que qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS e que a relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza negocial visando a possibilitar a comunicação desejada, sendo suficiente para constituir o fato gerador do imposto e que apenas a prestação gratuita de serviços de comunicação estaria protegida da incidência do imposto estadual. Ocorre que a recorrente, em nenhum momento, comprovou prestação de serviço gratuito.

O Parecer ficou-se acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

O feito veio a julgamento na 225ª sessão ordinária em 05/12/2011 (fls. 258) e a câmara decide converter o curso do processo em diligência para que se atendessem os seguintes quesitos:

- 1) Apresentar a documentação pertinente ao lançamento, referente a outras OCCF's e discriminar a natureza dos serviços referentes a esta operação;
- 2) Separar os totais, mês a mês, das multas e juros incidentes na prestação de serviços;
- 3) Informar os valores dos aparelhos de telefone cedidos em comodato, cujos contratos foram cancelados;
- 4) Verificar o total dos valores referentes ao faturamento do exercício de 2006 nos termos do Despacho para Célula de Perícias e Diligências Fiscais a ser exarado pelo conselheiro relator;

Intimado, em 28/01/13, o contribuinte a apresentar documentação comprobatória que dessem amparo as argumentações trazidas em recurso de isenção e outras não objeto de tributação, denota-se, para além pedido de prorrogação de prazo de fls.416/417, que o autuado apresentou por amostragem a documentação requerida conforme petição de fls. 424/426, requerendo nova dilação de prazo para a entrega da documentação faltante. Em nova intimação realizada em 23/01/15 a perícia requereu documentação não entregue nos termos constante às fls. 461/462, não tendo o contribuinte comparecido aos autos com a devida documentação faltante.

Laudo Pericial exarado de fls. 261/270 traz a seguinte conclusão que abaixo se reproduz:

“O presente trabalho teve por objeto responder os quesitos do julgador, assim como trazer aos autos qualquer fato relevante para a prática da justiça fiscal. 1. Quanto ao item OUTRAS OCCs: Foram excluídos da base de cálculo quando demonstrado tratar-se de serviços não tributados pelo ICMS, o que se deu com base em

faturas de serviço apresentadas e relatórios de composição de documentos fiscais (ver *quesito 1*). Assim foram excluídos itens de parcelamento na venda de aparelho, de débitos vencidos e outros itens apenas de repercussão financeira, totalizando o valor de R\$ 274.917,43 (duzentos e setenta e quatro mil novecentos e dezessete reais e quarenta e três centavos), como mostram os *ANEXOS II, III E IV - DISCRIMINAÇÃO DE OUTRAS OCCS*. Após as exclusões, resultou a base de cálculo no valor de R\$ 19.591.449,90 (dezenove milhões quinhentos e noventa e um mil quatrocentos e quarenta e nove reais e noventa centavos), como mostra o *ANEXO I- QUADRO RESUMO*.

2. Quanto aos itens de JUROS E MULTAS, inclusive, MULTA EM COMODATO: A documentação apresentada não foi suficiente para demonstrar que esses serviços foram faturados no convênio nº 115/03 como OUTRAS OCCs, motivo por que nenhum ajuste se fez na base de cálculo (ver *quesito 2*). Além disso, não constam serviços atuados com essa natureza dentre aqueles relacionados nas fls. 15/17.

3. Quanto a REFATURAMENTO de serviços: O contribuinte nada apresentou em relação a faturamento de serviços, motivo porque nenhum ajuste se fez neste caso.

Nesses termos, desincumbe-se o Perito do objeto de trabalho, trazendo ao julgador os elementos necessários à justa solução da lide fiscal que ora se apresenta.”

Em apertada síntese, é o que se relata.



## VOTO DO RELATOR

Trata-se a presente acusação fiscal de que o contribuinte deixou de recolher o ICMS referente a serviços de comunicação no valor de R\$ 5.363.919,19 (cinco milhões, trezentos e sessenta e três mil, novecentos e dezenove reais e dezenove centavos) constatado, através dos dados dos arquivos no formato do Conv.115/2003 e da documentação fiscal analisada, de não tributação de serviços de comunicação no valor faturado de R\$ 19.866.367,38 (dezenove milhões, oitocentos e sessenta e seis mil, trezentos e sessenta e sete reais e trinta e oito centavos) de serviços de comunicação.

Antes de se adentrar na questão meritória, convém tecer consideração acerca da preliminar de anulação da decisão singular alegada pela parte por carência de fundamentação. De pronto, tenha-se que tal pretensão não pode ser acolhida, dado que em suas razões de decidir a julgadora singular analisou os argumentos fundamentais da impugnação para o deslinde da questão objeto do presente auto de infração, emitindo seu juízo de valor antes os fatos e cotejado em face da legislação tributária, motivando assim a sua peça decisória explicitando seu convencimento ao abrigo das normas legais vigentes em perfeita simetria ao devido processo legal, sem violação do princípio da ampla defesa e do contraditório. Assim, a mera discordância da decisão exarada não se opera suficiente para atrair o comando legal descrito no art. 61 do Regimento Interno do Contencioso Administrativo Tributário – CONAT (Port. 145/17).

Convém ter presente que, o serviço de comunicação tributável por meio do ICMS são aqueles inerentes à prestação onerosa por qualquer meio se incluindo a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza, conforme precipuamente disposto no art. 2, inciso III da Lei Complementar 87/96. Portanto, as atividades que efetivam a prestação do serviço de comunicação, dando ensejo ao fato gerador do tributo, se configuram com a colocação à disposição do usuário dos meios e modos necessários com os fins de possibilitar as atividades elencadas no citado inciso legal e englobam, assim mesmo, uma série de atividades, serviços conexos, indissociáveis e intrinsecamente vinculados à prestação do serviço de comunicação, a exemplo dos serviços genericamente nominados de serviços adicionais independente da denominação que lhes seja dada.

Ante o exposto, não é por demais asseverar que se afiguram atividades essenciais, conexas e englobadas pela atividade preponderante de prestação de serviço de comunicação. Ou seja, tais atividades não guardam uma finalidade em si mesmas reconhecidamente autônoma e postos à disposição para contratação individualizada pelo consumidor, porquanto sua função é o de concretizar, sob as mais variadas formas e meios, os serviços de comunicação previamente contratados. Assim considerado, se enfeixam em negócio jurídico único cujo objeto fundamental é a entrega do serviço de comunicação (atividade preponderante) previamente contratado e, de igual modo, de outros serviços

complementares, auxiliares na consecução daquele os quais de forma indubitosa estão contidos na avença contratual estabelecida entre a empresa de telecomunicação e o consumidor adquirente.

Ora, o ICMS é jurídica e economicamente um imposto sobre valor adicionado, daí que uma das marcas indelévels de sua matriz de incidência é o princípio da não-cumulatividade, valendo dizer que, tão somente se tributa o valor adicionado em relação à operação ou prestação anterior mantendo-se neutra a carga tributária. Veja-se, que seria incongruente, contraditório com a própria natureza do referido imposto de valor agregado a não tributação de um serviço de valor adicionado, pelo qual conforme a própria definição contida na lei geral de telecomunicações, se perfectibiliza em atividade que acrescenta, complementa um serviço de telecomunicações.

Dito isto, torna-se oportuno trazer os dispositivos normativos, até hoje vigentes – e não objeto de decisões que lhes atribuísem qualificação de inconstitucionalidade quer pela via difusa com publicação de Resolução do Senado Federal, seja ainda pela via concentrada com publicação de decisão do STF (Supremo Tribunal Federal) – que disciplinam a incidência do ICMS nas prestações de serviços de telecomunicação condizentes com as atividades comerciais praticadas pela empresa ora recorrente.

Conforme já citado, a Lei Complementar 87/96, em seu art. 2º, inciso III, estabeleceu ser hipótese de incidência do ICMS a 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, e definiu a base de cálculo conforme disposto no art. 13, inc. III e § 1º, inc. II, alínea "a" do citado retrocitado artigo da LC nº 87/96. Por sua vez, o Convênio ICMS 69/98 traz em sua cláusula primeira que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. Aludido convênio resta incorporado à legislação tributária deste estado, em especial o disposto no art. 28, incisos III e VIII e § 1º, inc. II, alínea "a" do citado artigo da Lei 12.670/96. Sem embargo, também assim dispôs os artigos 2º, inciso VII e 25, inciso IX e § 10 do RICMS.

Posto isso, no caso em tela, verificou-se que os principais argumentos de intributabilidade trazidos na impugnação e recurso, em especial de isenção ou não incidência de alguns serviços de comunicação, operações financeiras, de refaturamento e de operações de DETRAF (operações com CFOP 5301 e 6301), não lograram êxito no sentido de desconstituir no todo a autuação, posto não haver sido apresentada pela recorrente, junto à Célula de Perícia, toda documentação comprobatória que dessem azo, suporte a seus argumentos

defensórios, tendo em vista a conclusão do laudo pericial exarado de fls. 261/270, que por ser peça fundamental para o deslinde da questão abaixo se transcreve:

“O presente trabalho teve por objeto responder os quesitos do julgador, assim como trazer aos autos qualquer fato relevante para a prática da justiça fiscal.

1. Quanto ao item OUTRAS OCCs: Foram excluídos da base de cálculo quando demonstrado tratar-se de serviços não tributados pelo ICMS, o que se deu com base em faturas de serviço apresentadas e relatórios de composição de documentos fiscais (*ver quesito 1*). Assim foram excluídos itens de parcelamento na venda de aparelho, de débitos vencidos e outros itens apenas de repercussão financeira, totalizando o valor de R\$ 274.917,43 (duzentos e setenta e quatro mil novecentos e dezessete reais e quarenta e três centavos), como mostram os ANEXOS II, III E IV - DISCRIMINAÇÃO DE OUTRAS OCCS. Após as exclusões, resultou a base de cálculo no valor de R\$ 19.591.449,90 (dezenove milhões quinhentos e noventa e um mil quatrocentos e quarenta e nove reais e noventa centavos), como mostra o ANEXO I- QUADRO RESUMO.

2. Quanto aos itens de JUROS E MULTAS, inclusive, MULTA EM COMODATO: A documentação apresentada não foi suficiente para demonstrar que esses serviços foram faturados no convênio nº 115/03 como OUTRAS OCCs, motivo por que nenhum ajuste se fez na base de cálculo (*ver quesito 2*). Além disso, não constam serviços autuados com essa natureza dentre aqueles relacionados nas fls. 15/17.

3. Quanto a REFATURAMENTO de serviços: O contribuinte nada apresentou em relação a faturamento de serviços, motivo porque nenhum ajuste se fez neste caso.

Pelo acima exposto, percebe-se, como já mencionado, que trazidas argumentações pela recorrente no sentido de descaracterizar totalmente a autuação não arrimadas em provas suficientes e capazes de invalidar no todo o lançamento efetuado, restando evidenciada pequena redução do montante da base de cálculo atribuível pela falta de recolhimento.

Ressalte-se que a recorrente alega, ainda, o caráter desproporcional, confiscatório da penalidade imposta, portanto inconstitucional, todavia, devendo ser afastada tal alegativa dado que tal matéria não é cabível em discussão na esfera administrativa restando competência originária para dizer da inconstitucionalidade de dispositivos legais ou mesmo de normas jurídicas ao Poder Judiciário. Ressalte-se que restaria no plexo de competência jurisdicional do Contencioso Administrativo Tributário – CONAT do Estado do Ceará, tão somente nos casos de a matéria haver sido objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo STF, seja em sede de controle concentrado ou pela via difusa, bem como matéria disposta em súmula vinculante, conforme dicção do art. 48, § 2º da Lei 15.614/14.



Do exposto, restou apta e suficiente materializada a infração praticada pela recorrente de sorte a faltar com o recolhimento do imposto em notória violação aos dispositivos legais anteriormente expostos e em especial aos arts. 73 e 74 do RICMS, todavia reduzindo-se a base de cálculo e do valor do imposto não recolhido nos termos conclusivos do laudo pericial de fls. 261/270, com penalidade nos termos do art. 123, I, C da Lei 12.670/96.

Com efeito, conheço do Recurso Ordinário para lhe negar provimento reformando-se a decisão exarada pela instância singular, declarando a **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do feito fiscal nos termos deste voto.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

BC: R\$ 19.591.449,90

ICMS: R\$ 5.289.691,47

Multa: R\$ 5.289.691,47

**É como voto.**




## DECISÃO


Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: TIM NORDESTE S/A e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve pro unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, para deliberar sobre as seguintes questões: **1. Com relação à preliminar de nulidade da decisão de 1ª Instância sob a alegação de ausência de fundamentação** – Afastada, por unanimidade de votos, considerando que a julgadora singular apreciou os argumentos da impugnação que são imprescindíveis para o deslinde da questão objeto do presente auto de infração, emitindo juízo de valor e motivando o seu convencimento ao abrigo das normas legais vigentes, tendo sido observado o devido processo legal, sem violação da garantia de ampla defesa e contraditório. **2. No mérito**, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara de Julgamento resolve dar provimento em parte ao recurso interposto, para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **parcialmente procedente** o feito fiscal, conforme o laudo pericial de fls. 261 a 266 dos autos, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente para acompanhar o julgamento do processo, a Srta. Mierza Maria Pontes Lessa

SALA DA SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 14 de 02 de 2020

  
Francisco José de Oliveira e Silva  
Presidente

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado  
Em 14/02/2020

  
Henrique José Leal Jereissati  
Conselheiro

  
Jucileide Maria Silva Nogueira  
Conselheiro

  
Maria Elinaide Silva e Souza  
Conselheira

  
Wander Araújo de Magalhães Uchôa  
Conselheiro

  
Leilson Oliveira Cunha  
Conselheiro

  
Rafael Pereira de Souza  
Conselheiro