



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO N.º: 094 /2022 - 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO
9ª (NONA) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL, em 26/05/2022
PROCESSO DE RECURSO N.º: 1/310/2018
AI. N.º: 201722442-5 CNPJ: 40.432.544/0161-40
RECORRENTE: CLARO S/A
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
CONSELHEIRA RELATORA: GERUSA MARÍLIA ALVES MELQUIADES DE LIMA

EMENTA: ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. A autuada deixou de incluir na base de cálculo do ICMS serviços de comunicações prestados nos exercícios de 2013 e 2014, referente a valores correspondentes a descontos concedidos sob condição futura e incerta pela empresa autuada a seus clientes. **Dispositivos Infringidos:** Art. 2º, III, da LC 87/96; Art. 28, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 12.670/96 e Art. 25, IX c/c seu § 10. **Penalidade sugerida:** Art. 123, I, “c”, da Lei nº 12.670/96 com nova redação dada pela Lei nº 13.418 de 30/12/03. **Recurso Ordinário conhecido e não provido**, no sentido de julgar **PROCEDENTE** o feito fiscal, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e da manifestação em sessão da Procuradoria Geral do Estado.

Palavras Chaves: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. COMUNICAÇÃO. DESCONTO SOB CONDIÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

DO RELATÓRIO

Consta o seguinte relato do Auto de Infração em apreço: “Falta de Recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares. Contribuinte deixou de recolher o ICMS sobre os serviços de comunicação relativo ao exercício de 2013, no valor de R\$ 686.909,06 e relativo ao exercício de 2014, no valor de R\$ 568.787,06, conforme informação anexa a este auto.”

Os agentes autuantes sugerem como penalidade a inserta nos termos do art. 123, I, “c”, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03.

Consta da Informação Complementar ao Auto de Infração que:

(...) foi realizada Auditoria Fiscal Ampla na empresa, referente aos exercícios de 2013 e 2014, quando se detectou que a CLARO considerou como **não tributada, receita de serviços de telecomunicações**, a qual incide o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), em descumprimento à legislação que trata da matéria.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Da análise feita no faturamento da empresa, por meio de arquivos previstos no Convênio ICMS Nº 115/2003, os agentes autuantes constataram a existência de registros de itens de serviços de comunicação sem o devido destaque do ICMS, cuja previsão legal está explicitada no Art. 25, § 10 do Decreto nº 24.569/97.

O levantamento fiscal baseou-se no exame de todos os itens que a autuada considera sem tributação e, após expurgar àqueles que a fiscalização considerou, de fato, não tributados, restou uma série de outros serviços não tributados pela empresa, razão pela qual os agentes autuantes por meio do Termo de Intimação nº 2017.10117, de 21 de agosto de 2017, intimou à empresa para justificar a falta de recolhimento de ICMS em cada um dos itens da receita de serviços de comunicação não tributada, devidamente compilados em arquivos denominados “V_SER-A-COB-DESC-2013 e VI_SER_A_COB_DESC_2014.”

Na sequência, também foi emitido o Termo de Intimação nº 2017.14563, de 08 de novembro de 2017, para que a empresa pudesse comprovar, mediante documentos, que justificassem a não incidência na base de cálculo dos serviços indicados, concedidos por meio de descontos, tais como Contratos de Serviços e Plano de Serviços referentes a Consumo Mínimo Compartilhado, Consumo Compartilhado, Plano Claro 300 e 100, Pacote Família e Pacote limitado Internet 2 GB-P J.

Por duas vezes a empresa solicitou prorrogação do prazo concedido no aludido Termo de Intimação e, após o término do terceiro prazo concedido, não tendo a autuada apresentado qualquer justificativa/documentação que pudesse comprovar a natureza dos descontos por ela concedidos, não restou outra alternativa à fiscalização a não ser a presente constituição do crédito tributário por meio do respectivo lançamento de ofício.

Em face da autuação, a Recorrente apresenta defesa, tendo o feito fiscal sido julgado PROCEDENTE na instância singular, com a seguinte Ementa:

ICMS. COMUNICAÇÃO. Falta de Recolhimento. O contribuinte deixou de recolher ICMS sobre serviços de comunicação, nos exercícios de 2013 e 2014, diante da não inclusão, na base de cálculo do imposto, de descontos concedidos. **Auto de Infração julgado PROCEDENTE.** Decisão amparada nos artigos 1º e 2º, inciso VII, 3º, inciso XIII, 25, § 4º, inciso II, alínea “a”, 73, 74, 874 e 877, todos do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea “c”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Defesa tempestiva.

Insatisfeita com a decisão singular, a empresa apresenta Recurso Ordinário



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

alegando, sem síntese, o seguinte:

I - Da natureza dos descontos concedidos pela recorrente aos seus clientes e colaboradores/dependentes. Alega que, em nenhum momento a recorrente vincula a concessão dos descontos a eventos futuros e incertos ou a determinado ato a ser praticado por seus beneficiários. Pelo contrário nas campanhas promocionais realizadas em épocas específicas como, por exemplo, dia das mães, dia dos pais, dia dos namorados e no natal, a recorrente com o intuito de garantir em preço mais vantajoso aos seus clientes pelo serviço de comunicação oferece algumas opções as quais os usuários concordam em utilizar determinado número de minutos ao longo do mês, determinado período, ou um determinado pacote de serviço, no ato da contratação do serviço e não posteriormente a ela;

II - Além dos descontos incondicionais concedidos aos clientes em geral, consta na autuação fiscal aquele concedido pela recorrente como pacote de benefícios disponibilizados aos seus empregados e dependentes;

III - A única condição para usufruir dos descontos que também são concedidos em caráter incondicional e no ato da contratação é que o contratante seja um colaborador ou dependente de colaborador da recorrente, não havendo qualquer multa por rescisão antecipada do plano;

IV - O fato de referidos descontos serem incondicionais se verifica claramente das notas fiscais emitidas as quais já refletem os valores dos descontos, se tratando inclusive de valores acordados quando da contratação dos respectivos serviços, independentemente, portanto, de qualquer fato futuro para sua concessão;

V - Não há que se falar na incidência de imposto sobre valor não cobrado e obviamente não pago pelo consumidor;

VI - Da correta redução da base de cálculo do ICMS.

VII - O que ocorre é a venda de um determinado produto por um preço menor, o que não desnatura o valor da operação;

VIII - A LC 87/96 (Art. 13, § 1º, II, "a"), bem como o regulamento do ICMS do Estado do Ceará (Decreto nº 24.569/97 - Art. 25, § 4º, "a") preveem que os descontos incondicionais não integram a base de cálculo do ICMS. Cita Súmula nº 457 do STJ no mesmo sentido;



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

IX - Do valor exorbitante da multa aplicada - Da ausência de proporcionalidade e razoabilidade - necessidade de seu cancelamento ou redução. Colaciona decisões proferidas pelo STF nas quais se verifica a possibilidade de redução das multas aplicadas em desconformidade ao princípio do não confisco.

Por fim, requer que seja reconhecida a insubsistência do auto de infração. Alternadamente que seja reconhecida a flagrante violação aos princípios do não confisco, razoabilidade e proporcionalidade ao imputar multa punitiva em patamar exorbitante, impondo-se sua redução.

A Assessoria Processual Tributária se manifestou pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento, para confirmar a decisão de PROCEDÊNCIA do feito fiscal proferida na Instância Singular.

É o relatório.

DO VOTO DA RELATORA

A ação fiscal em curso versa sobre a Falta de Recolhimento do ICMS decorrente da não inclusão na base de cálculo do ICMS de serviços de comunicações prestados nos exercícios de 2013 e 2014, referente a valores correspondentes a descontos concedidos sob condição futura e incerta pela empresa autuada a seus clientes.

A Lei Complementar nº 87/96, ao dispor acerca da incidência do ICMS nos serviços de comunicação, dispõe em seu Art. 2º, inciso III:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

III - prestações onerosas 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.

Por seu turno, a legislação alencarina, por meio do Art. 25, inciso IX, do Decreto nº 24.569/97-RICMS, define a seguinte base de cálculo para o serviço de comunicação:

Art. 25. A base de cálculo do ICMS será:

(...)

IX - o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização, quando das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Outrossim, o § 10 do Art. 25, do RICMS, estabelece que devem integrar os seguintes valores na base de cálculo do serviço de comunicação:

Art. 25.

(...)

§ 10. Integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação 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.

No entanto, restou demonstrado pela fiscalização em apreço que a empresa autuada deixou de incluir na base de cálculo do ICMS valores referentes a descontos concedidos sob condição futura e incerta nos serviços de comunicação prestados a seus clientes.

Alega a Recorrente que o desconto concedido independe de condição futura, no entanto, não anexa os contratos firmados com seus clientes para efeito de provar o que alega.

Ademais, a própria recorrente justifica em seu recurso (fls 136 dos autos) que “o desconto somente é concedido caso o usuário do serviço concorde em utilizar determinado número de minutos ao longo de mês, determinado período, ou um determinado pacote de serviço”; Alega, ainda, (fls 137 dos autos) que “a única condição para usufruir dos descontos é que o contratante seja um colaborador ou dependente de colaborador da recorrente”.

Assim sendo, conforme se denota da própria peça recursal, o desconto concedido não é definitivo, não restando dúvidas tratar-se de desconto sob condição a evento futuro e incerto, o qual, caso ocorra, o usuário perde o direito de usufruí-lo.

Na realidade, o caso em lide refere-se a uma condição resolutiva, conforme explicitado nos termos do Art. 127 do Código Civil, nos seguintes termos:

Art. 127. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido." (grifei)

Neste sentido, em síntese, pode-se afirmar que se trata de **desconto:**

(a) **condicional**, eis que há a possibilidade de ocorrência de evento futuro e incerto;

(b) **sob condição resolutiva**, visto que o desconto é aplicável desde a celebração do negócio jurídico, mas que, encerra-se os seus efeitos com a verificação do evento futuro e incerto.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Some-se a isso, o fato de que a recorrente, embora tenha sido intimada para apresentar os contratos firmados com seus clientes, deixou de apresentá-los à fiscalização, bem como, não apresentando-os por ocasião de sua defesa, e nem do presente recurso.

Aliás, esta prova é fundamental, pois visa demonstrar a veracidade das alegações trazidas pela recorrente quanto a ausência de condição nos contratos firmados entre a autuada e seus clientes. Esta prova é perquirida pelo Fisco desde antes da empresa ser autuada, quando ainda estava sob o pálio dos trabalhos de auditoria durante a ação fiscal, conforme se denota do Termo de Intimação emitido pelos agentes autuantes, sem, contudo, lograr êxito. A empresa também não apresenta em grau de defesa e nem, no presente recurso. Ora, a parte apenas alega, mas não apresentou durante a fiscalização e nem após, seja em primeira instância, seja em grau de recurso, nenhuma prova para constatar o alegado. Necessitaria de um mínimo de evidência de que, de fato, se trata de um desconto incondicional, o que não ocorreu até o presente momento.

Nesse sentido, há muito vigora a máxima jurídica de que alegar sem provar é o mesmo que não alegar: *alegatio et non probatio, nihil allegare*.

Assim sendo, entendo, com fundamento no Art. 91, da Lei nº 15.614, de 29 de maio de 2014, que as provas produzidas pelos agentes autuantes são suficientes para a formação de convencimento de que a infração ocorreu.

Portanto, diante da inexistência de provas capazes de refutar o crédito ora reclamado e, considerando, que restou provado pela auditoria fiscal tratar-se de desconto concedido sob condição futura e incerta, o seu valor deve integrar a base de cálculo do ICMS, conforme determina a alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 28 da Lei nº 12.670/96, *in verbis*:

Art. 28. A base de cálculo do ICMS é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do ICMS:

(...)

II – o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bonificações, **bem como descontos concedidos sob condição;**” (grifei)

Por fim, não se tem como acatar o argumento da recorrente quanto ao efeito confiscatório da multa, eis que o § 2º do Art. 48 da Lei nº 15.614/2014 é categórico ao disciplinar “não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF”.

Ademais, a discussão acerca desta matéria já se encontra pacificada no âmbito deste Conat, tendo sido objeto da Súmula 11, nos seguintes termos:

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

Por todo o exposto **VOTO** no sentido de conhecer do Recurso Ordinário interposto, negando-lhe provimento, no sentido de confirmar a **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal, com fundamento no Art. 2º, III, da LC 87/96 c/c o Art. 28, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 12.670/96, nos termos da decisão exarada pela instância singular, em consonância com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e a manifestação do Representante da Procuradoria Geral do Estado.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

- Penalidade: Art. 123, I, c, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

ICMS:..... R\$ 1.255.696,18

MULTA:R\$ 1.255.696,18

TOTAL:R\$ 2.511.392,36

É como voto.

DA DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, do Processo de Recurso nº **1/310/2018** e Auto de Infração nº 201722442-5, em que é Recorrente: CLARO S/A e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, **DECIDIR, no mérito:** por unanimidade de votos, restou comprovado que o auto de infração se refere à descontos concedidos sob condição, cujos valores devem integrar a base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 28, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 12.670/96 e, portanto, incide ICMS sobre as ditas prestações de serviços de comunicação. **Quanto à arguição de caráter confiscatório da**



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

multa, por unanimidade de votos, não acolher o argumento da recorrente, por entender que a aplicação da multa se dá em conformidade com a legislação vigente, com base na Súmula nº 11 do Conat e em consonância ao disposto no §2º do art. 48, da Lei nº 15.614/2014, que veda ao julgador afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade. **Em conclusão**, a 4ª Câmara, decide conhecer do Recurso Ordinário interposto, para negar-lhe provimento e julgar **PROCEDENTE** o feito fiscal, mantendo a decisão de 1ª Instância. Em acordo com Parecer da Assessoria Tributária e manifestação oral do Representante da Procuradoria Geral do Estado.

Presentes a 10ª (DÉCIMA) sessão ordinária, sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl, os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Dalcília Bruno Soares, Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, Andrei Barbosa de Aguiar, Thyago da Silva Bezerra e Matheus Fernandes Menezes. Presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Matteus Viana Neto. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria. Presente, também à sessão, a Dra. Renata Cunha Santos, advogada representante da empresa CLARO S/A, para sustentação oral no Processo nº 1/312/2018, na ocasião informou desistência em fazer a sustentação oral no processo nº 1/310/2018.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 23 de junho de 2022.

Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima

CONSELHEIRA RELATORA

Michel André Bezerra Lima Gradvohl

PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

Rafael Lessa Costa Barboza

PROCURADOR DO ESTADO

Ciente em: