



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

**RESOLUÇÃO N.º: 095/2022** - 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
**9ª (NONA) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL**, em 25/05/2022

**PROCESSO DE RECURSO N.º: 1/313/2018**

**AI. N.º: 201722376-8 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. CRÉDITO INDEVIDO. DIFERIMENTO.** O contribuinte creditou-se indevidamente do ICMS decorrente de aquisição de serviço de comunicação para prestação de serviço da mesma natureza sujeita ao diferimento do imposto, nos termos do Convênio ICMS 17/2013. **Dispositivos Infringidos:** Art. 49 e § 3º do Art.51, ambos da Lei nº 12.670/96 e a Cláusulas Primeira do Convênio ICMS 17/2013. **Penalidade sugerida:** art. 123, II, a, 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 do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**Palavras Chaves: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. COMUNICAÇÃO. DIFERIMENTO**

## DO RELATÓRIO

Consta o seguinte relato do Auto de Infração em apreço: “Crédito Indevido, proveniente do lançamento na conta gráfica do ICMS em desacordo com a legislação. A empresa aproveitou créditos de ICMS na aquisição de serviço de comunicação para prestação de serviço da mesma natureza sujeitas ao diferimento nos termos do Convênio ICMS 17/2013 no valor de R\$ 147.010,80 em dezembro de 2014, conforme Inf. Complementar em anexo.”

Os agentes autuantes apontam como infringidos o Art. 49 e o § 3º do Art. 51, ambos da Lei nº 12.670/96 c/c a Cláusula primeira do Conv. ICMS 17/13, sugerindo como penalidade a inserta no art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03.

Consta da Informação Complementar ao Auto de Infração que:

(...) os trabalhos de auditoria fiscal junto a empresa autuada iniciou-se com a “realização de pesquisa ao sistema SQL Consulta v. 5.4.1, módulo SPED, da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE), de onde foi realizada a consulta ‘EFD — operações por CFOP’. Buscaram-se os lançamentos escriturados no código fiscal de operações e prestações (CFOP) 1.301, o qual registra a aquisição de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza em operações



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

internas. A consulta realizada compreendeu os exercícios de 2013 e 2014. Através da análise das informações obtidas, constatamos, relativamente ao ano de 2014, que o contribuinte registrou lançamento de crédito de ICMS, proveniente de aquisição de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza, no montante de R\$ 147.010,80 (Cento e quarenta e sete mil e dez reais e oitenta centavos). Portanto, a CLARO realizou sua escrituração sem observância das devidas prescrições legais, ao se apropriar indevidamente do imposto estadual nestas operações. A acusação de crédito indevido fundamenta-se na cláusula primeira do Convênio ICMS N. 17/2013, o qual disciplina que o recolhimento do ICMS na prestação de serviços de telecomunicação entre empresas relacionadas no Ato COTEPE n. 13/13 fica diferido para o momento da prestação do serviço de comunicação ao usuário final. Portanto, não deverá haver destaque de ICMS na NFST que acoberta a prestação de serviços de telecomunicação entre empresas relacionadas no Ato COTEPE n. 13/13, e, tampouco, aproveitamento de crédito por parte da empresa tomadora do serviço.

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

**ICMS. CRÉDITO INDEVIDO.** A empresa aproveitou indevidamente créditos de ICMS na aquisição de serviços de comunicação para prestação de serviços da mesma natureza sujeitas ao diferimento, nos termos do Convênio ICMS nº 17/2013. **Auto de Infração julgado PROCEDENTE.** Decisão amparada nos artigos 46 e 51, § 3º, da Lei nº 12.670/1996, nas Cláusulas primeira e quarta do Convênio ICMS nº 17/2013, bem como nos artigos 874 e 877, do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no artigo 123, incisos II alínea “a”, da Lei nº 12.670/1996 (alterado pela Lei nº 13.418/2003). **Defesa tempestiva.**

Insatisfeita com a decisão singular, a empresa apresenta Recurso Ordinário alegando, em síntese, o seguinte:

I - Da incidência do ICMS sobre a cessão de meios de rede - ICMS destacado em todas as notas fiscais emitidas contra a recorrente;

II - A incidência do ICMS sobre a etapa em que ocorre a cessão da rede é expressamente clara na cláusula primeira do convênio ICMS n. 17/2013;

III- A fiscalização descumpre o princípio vinculante da não cumulatividade para entender pela impossibilidade de aproveitamento dos créditos respectivos apenas pelo fato de, regra geral, estar o seu recolhimento sujeito ao diferimento sem considerar que houve o seu destaque nas notas fiscais emitidas contra a recorrente;

IV – A recorrente, quando do pagamento dos serviços tomados da EMBRATEL S.A., sofreu o ônus da tributação do imposto estadual, o que justifica, em observância ao princípio da não cumulatividade, a compensação do que fora pago – Princípio da não cumulatividade — previsão constitucional;



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

V – Que somente estaria correto o entendimento segundo o qual nos casos de operação sujeita ao diferimento do ICMS não há direito ao aproveitamento do imposto quando, em razão desse mesmo diferimento, não há o destaque do imposto na nota fiscal emitida;

VI – Da não-cumulatividade do ICMS – previsão constitucional, nos termos do seu Art. 155, § 2º, inciso I;

VII – Colaciona jurisprudência do STF, no sentido de que mesmo em casos de isenção parcial, é garantido o direito de aproveitamento pelo contribuinte da parte que não foi objeto da isenção, seguindo o Superior Tribunal de Justiça o mesmo raciocínio, no sentido de que garantido o direito ao crédito na exata proporção ao imposto pago na etapa anterior;

VIII- O valor exorbitante da multa aplicada — Violação ao princípio da razoabilidade e da vedação do confisco. Colaciona decisões proferidas pelo STF em sua defesa;

IX - Por fim, requer a insubsistência do auto de infração. Alternadamente, requer 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 acerca de crédito indevido de ICMS decorrente de aquisição de serviço de comunicação para prestação de serviço da mesma natureza sujeita ao diferimento do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 17/2013, no valor de R\$ 147.010,80. (cento e quarenta e sete mil, dez reais e oitenta centavos).

O Convênio ICMS nº 17, de 05 de abril de 2013, o qual dispõe sobre concessão de regime especial na cessão de meios de rede entre empresas de telecomunicação, estabelece em sua Cláusula primeira, *in verbis*:

**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. (grifei).**



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

Como se denota, o Convênio em referência estabelece o diferimento do ICMS na prestação de serviços de telecomunicação entre empresas relacionadas no Ato COTEPE 13/13, atribuindo a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido nas etapas antecedentes ao prestador do serviço ao usuário final.

Ressalte-se, outrossim, restou comprovado pela fiscalização, que tanto a CLARO (empresa recorrente), como a prestadora do serviço de comunicação, no caso, a Empresa Brasileira de Telecomunicações SA – EMBRATEL, estão relacionadas no mencionado ATO COTEPE n. 13/13.

Sendo assim, a empresa recorrente fica impedida de aproveitar o crédito de ICMS na aquisição de serviços de comunicação para execução de serviço da mesma natureza, por força do que dispõe a cláusula primeira do Convênio n. 17/2013, supratranscrito.

De acordo com Melo (2020, p. 299) o Diferimento “*constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro.*”

Neste sentido, o Parágrafo único do Art. 12 do Decreto nº 24.569/97-RICMS, atribui a responsabilidade pelo pagamento do ICMS diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria ou ao tomador do serviço, nos seguintes termos:

Art. 12. Entende-se por diferimento o processo pelo qual o recolhimento do ICMS, devido em determinada operação ou prestação, é transferido para etapas posteriores.  
**Parágrafo único. Ocorrendo o diferimento, atribuir-se-á responsabilidade pelo pagamento do ICMS diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria ou ao tomador do serviço.** (g.n.)

Como se denota, no diferimento, o legislador elege como responsável tributário do imposto devido na etapa anterior, uma terceira pessoa no pólo passivo, configurando caso típico de substituição tributária para trás, cuja sistemática de tributação veda o destaque do imposto até que ocorra a saída subsequente pelo contribuinte substituto.

É de bom alvitre ressaltar que o regime da substituição tributária consiste numa sistemática de tributação com procedimento próprio, cuja técnica de apuração do imposto impede o seu creditamento, visto que não se admite o destaque do imposto quando da emissão das respectivas notas fiscais, seja nas operações/prestações posteriores (Substituição Tributária para frente), seja nas operações/prestações antecedentes (Substituição Tributária para trás),



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

ficando vedado o seu crédito, ainda que destacado em documento fiscal, neste caso, considerado crédito indevido.

Nesse contexto, não assiste razão à recorrente ao alegar que havendo destaque do imposto no documento fiscal lhe assegura o direito do crédito, ainda que a operação/prestação esteja sujeita ao diferimento, visto que, por expressa disposição legal, fica vedado o destaque do imposto nas aludidas prestações.

Isto posto, não há que se falar em crédito de ICMS nas operações/prestações realizadas com o diferimento do imposto, ficando vedado o seu destaque em documento fiscal, conforme se depreende da leitura do Art. 132, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 24.569/97, *verbis*:

Art. 132. Quando a operação ou a prestação estiver beneficiada por isenção ou amparada por imunidade, não-incidência, **diferimento** ou suspensão de recolhimento do IPI ou do ICMS, essa circunstância será mencionada no documento fiscal, indicando-se o dispositivo legal respectivo.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos casos de substituição tributária e de redução de base de cálculo.

§ 2º Nos casos de isenção, **diferimento** ou suspensão, **é vedado o destaque do imposto no documento fiscal**, devendo constar no campo, a este fim destinado, as expressões "Isento", "Diferido" ou "Suspensão", conforme o caso. (grifei)

No mesmo sentido, a legislação alencarina prevê, nos termos do Art. 51 da Lei nº 12.670/96, que **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**, estabelecendo, ainda, na forma do seu § 3º, *verbis*:

Art. 51. ....

(...)

§ 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.

Ademais, entendo que o diferimento não ofende o princípio da não cumulatividade, tendo o STF decidido acerca deste tema nos seguintes termos: (Ag. Reg. no RE nº 325.623-8 – 2ª T. – DJU 1 de 7.12.2006, p. 65):

Constitucional. Tributário. ICMS. Diferimento. Transferência de Crédito ao Adquirente. Princípio da Não-cumulatividade. Impossibilidade.

1. O regime de diferimento, ao substituir o sujeito passivo da obrigação tributária, com o adiamento do recolhimento do imposto, em nada ofende o princípio da não-cumulatividade (RE 112.098, DJ 14.02.92, e RE 102.354, DJ 23.11.84)



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

Quanto ao efeito confiscatório da multa, é pacífico o entendimento neste Contencioso Administrativo Tributário (Conat) concernentes às vedações quanto a apreciação de discussões de natureza constitucional, nos moldes do Art. 48, § 2º, da Lei nº 15.614/2014, *in verbis*:

Art. 48. O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo-Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art. 121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva.

[...]

§ 2º 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 inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF (...).

Por fim, ressalte-se que 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, com fundamento na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 17/2013 e no Art. 51, § 3º, da Lei nº 12.670/96, entendo ser indevido o crédito de ICMS relativo a aquisição de serviço de comunicação para prestação de serviço da mesma natureza lançado na conta gráfica do estabelecimento autuado, razão pela qual **VOTO** no sentido de conhecer do Recurso Ordinário interposto, negando-lhe provimento para confirmar a **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal, nos termos da decisão exarada na instância singular e de acordo com Parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral do Representante da Procuradoria Geral do Estado.

É como voto.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

- Penalidade: Art. 123, II, a, da Lei nº 12.670/96, com suas alterações.

ICMS:..... R\$ 147.010,80

MULTA: .....R\$ 147.010,80

TOTAL: .....R\$ 294.021,60



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

**DA DECISÃO**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, do Processo de Recurso nº **1/313/2018** e Auto de Infração nº **1/201722376**, 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:**

**1. Quanto à legitimidade do crédito de ICMS lançado no auto de infração e aproveitado pela Recorrente:** o crédito de ICMS aproveitado foi julgado indevido, por voto de desempate do presidente, que fundamentou seu voto na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 17/2013 e no art. 51, § 3º da Lei nº 12.670/96, em consonância com os votos dos Conselheiros Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, Francisco Wellington Ávila Pereira e Dalcília Bruno Soares. Vencidos os votos dos Conselheiros Almir de Almeida Cardoso Júnior, Thyago da Silva Bezerra e Nelson Bruno do Rego Valença, que entenderam ser devido o crédito, tendo em vista que houve o destaque do crédito de ICMS nas notas fiscais de entrada, considerando o Princípio da Não Cumulatividade e a boa-fé da Recorrente. **2. Quanto à arguição de caráter confiscatório da multa,** a 4ª Câmara decide, por unanimidade de votos, não acolher o argumento do 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 9ª (NONA) sessão ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradwohl, os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Dalcília Bruno Soares, Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, Almir de Almeida Cardoso Júnior, Thyago da Silva Bezerra e Nelson Bruno do Rego Valença. Presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de



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

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 **1/313/2018**;

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:**