



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
CÂMARA SUPERIOR

RESOLUÇÃO Nº 078/2018

34ª SESSÃO ORDINÁRIA DA CÂMARA SUPERIOR DE 06.12.2018

PROCESSO Nº: 1/0493/2011 AUTO DE INFRAÇÃO: 1/2010.22423-2

RECORRENTE: CLARO S/A

CGF: 06.266.269-4

RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ

CONSELHEIRA RELATORA: TERESA HELENA CARVALHO REBOUÇAS PORTO

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ADMISSIBILIDADE. ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS SEM GRAVAME DO IMPOSTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Indicada infringência ao artigo 2º, inciso VII da Lei nº 12.670/96. Penalidade sugerida: art. 123, inciso I, alínea “c” da Lei nº 12.670/96 com alterações da Lei nº 13.418/2003. 1. Alegação de que parte do crédito tributário lançado não é devida, uma vez que se refere à prestação de serviços de “cessão de meios de rede” (Serviços de MMS, Roaming TDMA e SMS), escriturados nos CFOP’S 5.301 e 6.301, sujeitos ao recolhimento do ICMS por diferimento, de modo que a ora requerente, enquanto cedente dos meios de rede, não seria responsável pelo recolhimento do imposto, conforme dispõe a Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98 e o art. 801 do Decreto nº 24.569/97. 2. Recurso extraordinário conhecido e parcialmente provido. 3. Nulidade não acatada pela Presidente no pedido de admissibilidade. 4. Exclusão dos serviços de “cessão de meios de rede” (Serviços de MMS, Roaming TDMA e SMS) 5. Autuação julgada **PARCIAL PROCEDENTE**, por maioria de votos, em conformidade com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Palavras chave: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SERVIÇOS DE CESSÃO DE MEIOS DE REDE. FALTA DE RECOLHIMENTO. PARCIAL PROCEDENTE.

RELATÓRIO

1

Versa a acusação fiscal da falta de recolhimento do ICMS referente a serviços de comunicação relativo ao exercício de 2008, no valor de R\$ 1.171.903,54 (um milhão cento e setenta e um mil novecentos e três reais e cinquenta e quatro centavos).

Foi aplicada a penalidade constante no artigo 123, inciso I, alínea "c" da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03.

As formalidades relativas ao lançamento foram cumpridas, conforme Informações Complementares de fls. 03/05 dos autos e demais atos pertinentes ao lançamento.

O julgador singular proferiu decisão pela procedência do auto de infração com esteio nos art. 2º, inciso VII da Lei nº 12.670/96 conjugado com os artigos 25, inciso IX, § 10, 73, 74 do Dec. nº 24.569/97, com penalidade prevista no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

O recurso ordinário, segue a mesma linha dos argumentos da impugnação, em que ressalta os serviços não onerosos de mensalidade, bem assim os de valor adicionado, com esteio nas disposições do inciso II do artigo 55 da CF, em conjunto com o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96, reitera os aspectos doutrinários e faz menção à Lei nº 9.472/97, mediante reprodução dos artigos 60 e 61 § 1º, bem como os demais argumentos da defesa, para requerer o provimento do recurso e conseqüente cancelamento do débito e, alternativamente, redução da multa ao nível de 2%.

A Consultoria Tributária através do Parecer nº 722/2012 (fls. 175 a 180) opinou pelo conhecimento do Recurso Ordinário interposto, negando-lhe provimento no sentido de confirmar a decisão de **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal proferida em 1ª Instância. A douta Procuradoria do Estado adotou o Parecer da Consultoria Tributária, conforme fls. 181 dos autos.

Em julgamento na 38ª Sessão Ordinária de 21/02/2013, restou decidido pela realização de perícia com vistas a que fossem excluídas as receitas relativas à locação de bens e equipamentos, habilitação, assinatura, transferência de linha, serviços prestados a clientes isentos, órgãos públicos, serviços de gerenciamento de redes, receitas de terceiros, receitas financeiras (juros, multas e refaturamento), bem como receita que tenham natureza de atividade-meio, em conformidade com o Resp. 1.176.753, do Superior Tribunal de Justiça.

No laudo pericial a base de cálculo foi reduzida ao nível de R\$ 4.156.149,47 após os ajustes promovidos em razão dos procedimentos solicitados.

O contribuinte manifestou-se acerca do laudo pericial, conforme fls. 206 a 216 dos autos.

Os autos do processo compuseram a pauta de julgamento da 34ª Sessão ordinária de 19 de junho de 2017 da 1ª Câmara de Julgamento (fls. 260/268), ocasião em que no mérito, o colegiado manifestou-se pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da autuação, com lastro no resultado da Perícia, o qual retirou do lançamento receitas consignadas no REsp. 1.176.753 STJ, considerados não sujeitas à incidência do ICMS conforme a RESOLUÇÃO nº 138/2017, de lavra do Conselheiro Valter Barbalho Lima.



O contribuinte inconformado com a decisão exarada pela 1ª Câmara de Julgamento interpôs recurso extraordinário, devidamente instruído com as resoluções tidas como paradigmas, conforme fls. 270 a 282 dos autos.

A Presidência do Conat, por meio do Despacho nº 180/2018, deferiu o Recurso Extraordinário, uma vez que foram atendidos todos os pressupostos de admissibilidade exigidos no art. 45, da Lei nº 12.732/97, conforme fls. 304 a 312 dos autos.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Extraordinário em face da decisão plasmada na Resolução nº 138/2017, de lavra do Conselheiro Valter Barbalho Lima prolatada pela 1ª Câmara de Julgamento, que julgou PARCIAL PROCEDENTE o auto de infração lavrado sob o fundamento do contribuinte ter deixado de recolher o ICMS devido sobre prestação de serviços de comunicação no exercício de 2008, no valor de R\$ 1.171.903,54 (um milhão cento e setenta e um mil novecentos e três reais e cinquenta e quatro centavos).

O Recurso Extraordinário para ser analisado pelo Conselho Pleno depende de prévio exame de admissibilidade a ser realizado pela Presidência do Conselho de Recursos Tributários, consoante a dicação do art. 107 da Lei nº 15.614/14, *in verbis*:

Art. 107. O Recurso Extraordinário será dirigido ao Presidente do CONAT, que decidirá em despacho fundamentado, quanto à sua admissibilidade.

No caso que se cuida, o Recurso Especial interposto pelo contribuinte está devidamente instruído com a Resolução nº 01/2016, da 2ª Câmara de Julgamento, que, por seus fundamentos, contém tratamento diverso ao contido na resolução recorrida.

Na verdade, o Recurso Especial para ser admitido pela Presidência do CRT deve preencher os requisitos especificados no Art. 106 da Lei nº 15.614/14, *in verbis*:

Art. 106. Das decisões exaradas em segunda instância pelas CJs caberá Recurso Extraordinário para a CS, em caso de divergência entre a resolução recorrida e outra da mesma CJ, de CJ diversa ou da própria CS, quando tiverem apreciado matéria semelhante.

§ 1º O recurso de que trata o caput deverá ser instruído com cópia da decisão tida como divergente e indicando a sua origem.



§ 2º Deve o recorrente fundamentar o Recurso Extraordinário demonstrando o nexo de identidade entre a decisão recorrida e a decisão que indicar como paradigma.

§ 3º Somente serão consideradas para fins de indicação de divergência entre as decisões a que se refere o § 1º do caput, as resoluções que tenham sido aprovadas pelo respectivo órgão de julgamento, a partir da vigência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Assim, a Presidência no uso de suas atribuições legais admitiu o Recurso Extraordinário, posto que se verificou que estão presentes os pressupostos exigidos em lei, conforme despacho fundamentado de fls. 304 a 312 dos autos.

Nas preliminares do recurso extraordinário, a recorrente arguiu a nulidade da decisão embargada em face de lacuna/omissão em sua fundamentação. A Exma. Sra. Presidente não acolheu o pedido de nulidade da parte entendendo que não foram atendidos os requisitos exigidos para o regular acatamento do presente recurso.

Considerando que a admissibilidade não mais comporta análise por este Órgão Colegiado, posto que se trata de ato próprio da Presidência do CRT, a teor do art. 53, § 2º do Decreto nº 25.711/99, passa-se a análise do mérito do Recurso Extraordinário.

O objeto, móvel do Recurso Extraordinário, é que parte do crédito tributário lançado não é devida, uma vez que se refere à prestação de serviços de "cessão de meios de rede" (Serviços de MMS, Roaming TDMA e SMS escriturados nos CFOP's 5.301 e 6.301), sujeitos ao recolhimento do ICMS por diferimento, de modo que a ora requerente, enquanto cedente dos meios de rede, não seria responsável pelo recolhimento do imposto.

Relativamente ao mérito, é importante destacar que o recolhimento do ICMS deve ser efetuado de acordo com os artigos 73 e 74, ambos do Decreto nº 24.569/97, in verbis:

Art. 73 - O imposto, inclusive multas e acréscimos legais, será recolhido, preferencialmente, na rede bancária do domicílio fiscal do contribuinte, na forma disposta em Manual do Sistema de Arrecadação, baixado pelo Secretário da Fazenda.

Art. 74 - Ressalvados os prazos especiais previstos na legislação tributária, o recolhimento far-se-á:

I - até o vigésimo dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, por estabelecimento industrial ou agropecuário;

II - até o décimo dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, para os demais contribuintes inscritos;

III - até o quinto dia do mês subsequente àquele em que ocorrer a entrada da mercadoria, nos casos em que a legislação exija a emissão da nota fiscal em entrada;

IV - no momento da expedição do documento fiscal avulso;

V - antes da saída da mercadoria ou bem da repartição em que se processar o despacho, o desembaraço aduaneiro ou realizar-se o leilão, por importador ou arrematante;



VI - no momento da ocorrência do fato gerador, nos demais casos.

No caso que se cuida, o contribuinte deixou de recolher o ICMS devido sobre a prestação do serviço de telecomunicação prestado a outras empresas do mesmo segmento, durante o exercício de 2008.

A recorrente requer seja corroborado o seguinte entendimento:

- 1) Que parte dos serviços autuados não é devida, uma vez que se refere à prestação de serviços de “Cessão de Meios de Rede”, ou seja, Serviços de MMS, Roaming TDMA e SMS escriturados nos CFOP’S 5.301 e 6.301, sujeitos ao recolhimento do ICMS por diferimento, de modo que a ora requerente, enquanto cedente dos meios de rede, não seria responsável pelo recolhimento do imposto, a teor da cláusula décima do Convênio ICMS nº 126/98, que tem a seguinte redação:

“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”. (nova redação dada à cláusula décima pelo Conv. ICMS 31/01; efeitos a partir de 01.08.01)

“Parágrafo único. Aplica-se, também, a empresas de Serviço Limitado Especializado - SLE, Serviço Móvel Especializado - SME e Serviço de Comunicação Multimídia - SCM, que tenham como tomadoras de serviço as empresas relacionadas em Ato Cotepe, desde que observado, no que couber, o disposto na cláusula nona e as demais obrigações estabelecidas em cada unidade federada”.

Com efeito, da leitura que se faz no dispositivo normativo supra não requer maior esforço explicativo para se concluir que, de fato, o ICMS devido sobre os serviços prestados entre as empresas elencadas no Anexo Único do Ato COTEPE nº 10/2008 incidirá somente na prestação realizada ao usuário final, portanto, sobre as prestações intermediárias não há que falar na exigência do tributo estadual em comento.

E tendo a Claro, como empresa de serviço público de telecomunicação, inserida no Anexo Único ao Ato COTEPE nº 10/2008, os quais contemplam a recorrente neste Convênio.

Portanto, o diferimento constitui modalidade de substituição tributária, na qual a responsabilidade pelo recolhimento do imposto referente à operação é atribuída ao destinatário da mercadoria.

Percebe-se, na legislação do ICMS, que o sentido do termo “diferimento” é o de adiamento (a propósito, “diferir” vem do latim *differe*, correspondendo a adiar, transferir para outro dia, demorar, fazer parar, fazer esperar).

Celso Ribeiro Bastos define diferimento como o não recolhimento do ICMS em determinada operação ficando adiado para etapa posterior. Por esta técnica, o pagamento do imposto incidente sobre a saída de determinada mercadoria (no caso do ICMS) é transferido para as etapas posteriores



de sua circulação. (*apud SANTANA, Maria Lúcia Levy Malta. O Diferimento no ICMS. 1ª ed., Campinas: Julex Livros Ltda, 1992, p. 34 e 35*).

Opinião compartilhada por Roque Antonio Carrazza para quem a “legislação dispõe que o tributo será pago, no futuro, por quem, tendo adquirido tais mercadorias, promove sua revenda (em geral depois de havê-las submetido a processo de industrialização). Para melhor aclararmos o assunto, o novo contribuinte pagará o ICMS devido pela operação mercantil que efetivamente realizou e, também, o ICMS referente à operação mercantil anterior, beneficiada pelo diferimento”. (*ICMS, 4. ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 187 e 188*).

Portanto, o diferimento não retira a operação do campo de incidência do ICMS, tão-somente transfere para etapa futura da circulação o momento do lançamento tributário.

É importante discernir que, na isenção propriamente dita, há dispensa do recolhimento, enquanto que no diferimento há um deslocamento do momento do recolhimento, tornado possível pelos próprios mecanismos intrínsecos a um imposto plurifásico e regido constitucionalmente pelo princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I). Afinal de contas, o imposto recolhido no final do ciclo corresponde à aplicação da alíquota interna sobre o valor da última operação, destinada a consumidor final.

Nesse contexto, cumpre destacar que assiste razão ao recorrente quanto aos três serviços elencados em seu recurso, que se referem a operações de cessão de meios de rede que são operações submetidas à regra de diferimento (substituição tributária para trás), pelo qual o recolhimento do imposto é postergado para outro momento, passando a ser de responsabilidade do substituto tributário (cessionário dos meios de rede).

Vale destacar, inclusive que a recorrente demonstrou por meio de cópias de Notas Fiscais (fls. 71 a 96) dos autos, onde a mesma figurou como cedente dos meios de rede, ou seja, como substituída tributária do ICMS, de forma que o respectivo valor autuado não é por ela devido.

Vale ainda esclarecer que a recorrente, embora tenha realizado o fato gerador do ICMS (cessão de meios de rede), deixa de efetuar o seu recolhimento em razão de a legislação tributária ter atribuído essa responsabilidade à outra pessoa (cessionário dos meios de rede), que somente realizará o pagamento do imposto incidente quando da emissão de fatura de serviço em face do usuário final – como exemplo podemos citar as Notas Fiscais de nº 22, 123, 125, 126, 127, 128, 129 e 136 apresentadas pela própria empresa autuada em sua impugnação.

Pelo exposto, VOTO pelo conhecimento do Recurso Extraordinário, negar-lhe parcial provimento no sentido de retirar os valores dos 03 (três) serviços arguidos pelo recorrente e julgar **PARCIAL PROCEDENTE** reformando a decisão prolatada pela 1ª Câmara de Julgamento, nos termos deste voto, conforme manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado, em Sessão.



DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

BASE DE CÁLCULO ORIGINAL:.....R\$ 4.340.383,47

**SERVIÇOS DEDUZIDOS CONF PERICIA SOLICITADA P/ 1ª CÂMARA DE
JULGAMENTO: Ass. Rastreamento GSM e Ass. Controle = R\$ 184.234,00**

BASE DE CÁLCULO PERÍCIA.....R\$ 4.156.149,47

**(-) SERV DE MMS.....R\$ 44.802,72
(-) SERV DE ROAMING TDMA.....R\$ 900,00
(-) SERV DE SMS.....R\$ 657.678,74
TOTAL.....R\$ 703.382,05**

NOVA BASE DE CÁLCULO.....R\$ 3.452.767,42

**ICMS (Aliq 27%).....R\$ 932.247,20
MULTAR\$ 932.247,20
TOTALR\$ 1.864.494,40**

OBS.: Por ocasião da cobrança do crédito tributário acima especificado, deve ser deduzido o pagamento parcial do presente Auto de Infração, conforme documento de fls. 111, devidamente reconhecido pela Coordenadoria de Execução Tributária – COREX (despacho, fls. 112).



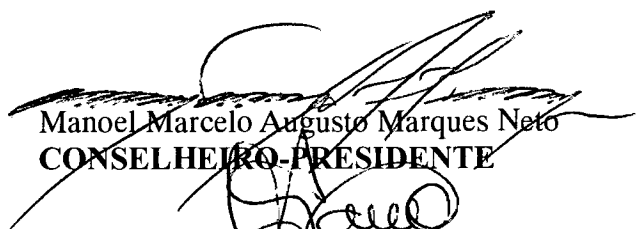
DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente **CLARO S/A** e recorrido **ESTADO DO CEARÁ**.

A Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, deliberando sobre o Recurso Extraordinário admitido pela Presidência com base no que dispõem os Artigos 5º, inciso II e 107 da Lei nº 15.614/14, Resolve, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso interposto, para reformar em parte a decisão condenatória proferida pela Câmara recorrida, julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a acusação fiscal, com exclusão do ICMS referente à prestação de serviços denominados: “Serviço de MMS”, “Serviço de ROAMING TDMA”, e “Serviço de SMS”, cujo imposto é diferido, conforme dispõe a Cláusula Décima do Convênio ICMS nº 126/98 e o art. 801 do Decreto nº 24.569/97, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Vencido o voto do Conselheiro Osvaldo Alves Dantas que se manifestou pela improcedência da acusação fiscal. Não participaram da votação os Conselheiros Ricardo Valente Filho e José Gonçalves Feitosa, com base no que dispõe o parágrafo 2º do art. 42 do Regimento Interno do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará (Portaria 145/2017). Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso, a representante legal da autuada, Dra. Gabriela Terumi Canel Takemoto que, por ocasião da sustentação oral arguiu a nulidade da decisão embargada em face de lacuna/omissão em sua fundamentação. A Exma. Sra. Presidente não acolheu o pedido de nulidade da parte entendendo que não foram atendidos os requisitos exigidos para o regular acatamento do presente recurso. O douto Procurador do Estado manifestou-se oralmente em Sessão pela não apreciação da nulidade suscitada entendendo não tratar-se, no presente caso, de matéria de Ordem Pública.

SALA DAS SESSÕES DO CONSELHO PLENO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 17 de dezembro de 2018.

Francisca Marta de Sousa
PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR


Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
CONSELHEIRO-PRESIDENTE


Lúcia de Fátima Galvão de Araújo
CONSELHEIRA-PRESIDENTE



Ana Mônica Filgueiras Menescal
CONSELHEIRA


Antônia Helena Teixeira Gomes
CONSELHEIRA-PRESIDENTE


Abílio Francisco de Lima
CONSELHEIRO-PRESIDENTE

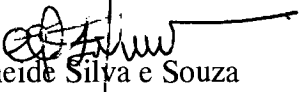

Jose Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRO


José Wilame Falcão de Souza
CONSELHEIRO


Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto
CONSELHEIRA RELATORA


Valter Barbalho Lima
CONSELHEIRO


Francisco Wellington Ávila Pereira
CONSELHEIRO


Maria Elineide Silva e Souza
CONSELHEIRA

Matheus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO

André Gustavo Carreiro Pereira
PROCURADOR DO ESTADO

Filipe Pinho da Costa Leitão
CONSELHEIRA

Oswaldo Alves Dantas
CONSELHEIRA


Pedro Jorge Medeiros
CONSELHEIRO

Ricardo Valente Filho
CONSELHEIRO

Matheus Fernandes Menezes
CONSELHEIRO

Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO


Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO