



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

RESOLUÇÃO Nº 035 /2018 - CÂMARA SUPERIOR

15ª SESSÃO ORDINÁRIA de: 04.07.2018.

PROCESSO Nº 1/2449/2015

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2015.12467-1

RECORRENTE: TELEFONICA BRASIL S/A

RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ

RELATOR: DIOGO MORAIS ALMEIDA VILAR

EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. O crédito fiscal apropriado pela atuada, proveniente da aquisição de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza, foi considerado indevido por contrariar a legislação de regência. Recurso Extraordinário que se funda pelo fato das decisões paradigmas terem validado o crédito fiscal a partir do princípio da não cumulatividade do imposto. Recurso extraordinário conhecido e improvido. Mantida a decisão CONDENATÓRIA recorrida, de acordo com a manifestação oral proferida em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão unânime.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO PARA EXECUÇÃO DE SERVIÇO DA MESMA NATUREZA. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

RELATÓRIO

A peça inicial acusa o contribuinte de se creditar indevidamente de ICMS. Nos dizeres do atuante, o contribuinte se creditou indevidamente de ICMS na aquisição de serviços de comunicação para execução de serviços da mesma natureza (CFOP 1301).

Processo nº 1/2449/2015 - AI nº 1/2015.12467-1 – Relator: Diogo Moraes Almeida Vilar



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

Quando da aplicação da penalidade, o digno agente autuante se utilizou do comando normativo contido no artigo 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96, resultando em um crédito tributário no valor total de R\$ 358.492,80.

A pretensão restou impugnada pela empresa contribuinte, a qual alegou o que se segue: a) que a fundamentação legal para a autuação em tela são as próprias regras do Convênio ICMS nº 17/13, que estabelece que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é do prestador de serviço ao usuário final; b) que o regime especial disposto no Convênio nº 17/13, a teor da sua Cláusula primeira, institui espécie de diferimento da incidência do imposto, cujo fato gerador é praticado pela empresa que cede seus meios de rede, para a última fase da prestação de serviço de telecomunicação exercida pela concessionária contratada pelo usuário final; c) que o próprio artigo 60 citado pelo autuante deixa claro que o óbice à compensação do imposto está ligada à legalidade do pagamento a ser apropriado como crédito, dispondo que, em caso de pagamento a maior, a apropriação do respectivo crédito deve observar o valor realmente devido; d) que os créditos foram considerados indevidos por decorrerem de operações sujeitas ao Convênio ICMS nº 17/13; e) que o que aconteceu foi a antecipação de um recolhimento que poderia ter sido postergado, diferido para a operação seguinte, mas o recolhimento de um tributo inexigível; f) que não há violação da legislação tributária, uma vez que não houve prejuízo ao Erário, tendo as partes, mesmo que não se tenha observado a regra do diferimento, cumprido com suas obrigações tributárias; g) que a multa aplicada possui efeito confiscatório.

A Auditoria de Julgamento de Primeira Instância, chamada a se pronunciar acerca das teses defensivas, julgou procedente a acusação fiscal nos seguintes termos:

EMENTA: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO. O contribuinte creditou-se de ICMS destacado indevidamente. Auto de Infração julgado PROCEDENTE. Decisão amparada nos artigos 60, §3º; 801 do Decreto nº 24.569/97 e artigo 33 da Lei Complementar 87/96. Ato COTEPE 13/13 e Convênio ICMS



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

17/2013. Penalidade prevista no artigo 123, II, "A" da Lei nº 12.670/96.
DEFESA TEMPESTIVA

Considerando ter havido uma decisão contrária aos seus interesses, o contribuinte veio aos autos com a interposição de Recurso Ordinário, apresentando basicamente as mesmas teses defensivas suscitadas quando da impugnação.

Em opinativo, a Assessoria Processual Tributária (Parecer nº 24/2017 – fls. 206/211), entendeu que “a empresa não poderia se creditar de valores de ICMS destacados indevidamente nas notas fiscais que representavam repasse de receita, que não se trata de aquisição de serviços de comunicação para execução de serviço da mesma natureza”, razão pela qual sugeriu o conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento para confirmar a decisão condenatória proferida em primeira instância.

Submetido a julgamento em segunda instância, na 12ª Sessão Ordinária da 1ª Câmara de Julgamento, realizada no dia 15/03/2017, restou mantida a decisão singular por unanimidade de votos, mantendo PROCEDENTE o feito fiscal, nos seguintes termos:

EMENTA: ICMS – Crédito indevido decorrente da aquisição de serviços de cessão onerosa de meios de telecomunicação. Recurso tempestivo. Preliminares afastadas. Decisão por unanimidade de votos e conforme Parecer do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão amparada nos artigos 60, §3º e 801 do Decreto nº 24.569/97 e artigo 33 da Lei Complementar 87/96. Ato COTEPE 13/13 e Convênio ICMS 17/2013. Penalidade prevista no artigo 123, II, "A" da Lei nº 12.670/96.

Cientificado da decisão de segunda instância, o contribuinte interpôs recurso extraordinário sob a alegação que a decisão prolatada pela 1ª Câmara de



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

Julgamento estaria contrariando outras decisões deste órgão, anexando para tanto 2 decisões por ele tida como paradigmas.

O recurso extraordinário foi admitido pelo Despacho nº 68/2018, da lavra da presidência do CONAT, com fulcro no artigo 106 da Lei nº 15.614/2014, ao vislumbre da existência de nexos de identidade entre a decisão recorrida e as firmadas nas Resoluções nºs 644/2013 e 186/2015, ambas da 2ª Câmara de Julgamento.

No entender do despacho de admissibilidade, o liame de identidade gravita em torno de uma possível prevalência do princípio da não cumulatividade do ICMS frente a não observância dos requisitos legais para a apropriação do crédito, pelo que defere o processamento do recurso.

É o relato.

VOTO DO RELATOR

Incumbe à Câmara Superior, como é cediço, decidir sobre recursos extraordinários interpostos, cuja apreciação cinge-se a uniformizar divergências de entendimentos firmados em decisões prolatadas no âmbito desse órgão julgante, em matéria assemelhada, não sem motivo conceituada de instância especial, à dicção do artigo 10 da Lei nº 15.614/2014.

Sendo assim, tem-se como objeto recursal, *in casu*, uma possível prevalência do princípio da não cumulatividade do ICMS frente a não observância dos requisitos legais para a apropriação do crédito.

Dizendo de outra forma, a decisão recorrida foi pela procedência da acusação fiscal por entender que o crédito fiscal apropriado pela autuada, proveniente da aquisição de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza, foi considerado indevido por contrariar a legislação de regência. Doutra sorte, as



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

resoluções paradigmas preceituam que o crédito fiscal foi apropriado sem a devida observância da legislação que trata do direito a apropriação do crédito, mas em razão de o fato não ter causado prejuízo ao Erário, porquanto em algum momento o tributo fora recolhido, que se entendeu pelo acolhimento do crédito a partir do princípio da não cumulatividade do imposto.

Em outras palavras, a discussão trazida aos autos pela Recorrente reside no fato de se saber até onde encontra óbice/limite/obstáculo o direito ao crédito do ICMS a partir do princípio da não cumulatividade.

Como se sabe, o ICMS é um tributo que onera, dentre outros fatos jurídico tributários, a circulação de mercadorias. Tendo em vista que o ciclo mercantil das mercadorias em geral envolve diversas etapas e que o ICMS incide em todas essas fases do ciclo mercantil, tem-se que este é um tributo plurifásico.

O fato do ICMS onerar todas as fases do ciclo mercantil exige a instituição de mecanismo tendente a impedir a sobreposição da tributação deste imposto, sob pena de se desestimular a salutar segmentação dos ciclos produtivos e comerciais e, colateralmente, estimular a concentração da produção e comercialização em restritos agentes mercantis.

Com o fito de implementar mecanismo para impedir a sobreposição das fases de tributação do ICMS, também chamada de tributação em cascata, o Poder Constituinte inseriu na Constituição Federal de 1988 a não cumulatividade como sistemática norteadora da tributação pelo ICMS.

Constituição Federal

Art. 155. (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (...)" (g.n.)

Como se pode observar, o Texto Constitucional institui de forma suficiente a não cumulatividade do ICMS e estabeleceu sua sistemática de aplicação, que consiste na garantia ao contribuinte de abater do débito do ICMS apurado em suas operações o montante dos créditos deste imposto que se apropriou em relativo às operações anteriores.

Por meio dessa sistemática, independentemente do número de fases do ciclo mercantil, não ocorre sobreposição da tributação do ICMS, pois é garantida a apropriação do montante cobrado nas operações anteriores como crédito para que seja compensado com o ICMS devido na operação subsequente. Deste modo o ICMS incide unicamente sobre o valor agregado em cada etapa do ciclo mercantil.

A despeito da disciplina Constitucional transcrita acima ser suficiente para a aplicabilidade da não cumulatividade do ICMS, o próprio Texto Magno atribui à Lei Complementar a função de "disciplinar o regime de compensação do Imposto" (artigo 155, §2º, XII, "c", da CF), função esta que foi cumprida, a priori, pela Lei Complementar nº 87/1996 nos seguintes termos:

"Lei Complementar nº 87/96

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”(g.n.)

Como se pode observar, a Lei Complementar nº 87/96 cumpriu seu dever Constitucional de disciplinar o regime de compensação do ICMS e, como não poderia ser diferente, repisou completamente o Texto Constitucional ao se referir à sistemática da não cumulatividade do ICMS.

O fato da Lei Complementar nº 87/96 ter repetido as disposições da Constituição relativas à não cumulatividade do ICMS decorre primeiramente da inafastável e inquestionável superioridade do Texto Constitucional, bem como do fato de que além de impor a observância da não cumulatividade como norteadora da incidência do ICMS, a Constituição Federal teve o cuidado de estabelecer exaustivamente as hipóteses nas quais essa sistemática não será aplicável.

Por oportuno, vejamos o dispositivo Constitucional limitador da aplicabilidade da não cumulatividade do ICMS:

“Constituição Federal

Art. 155. (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”; (g.n.)

Destarte, o artigo 23 da Lei Complementar nº 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



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Portanto, o crédito ao ICMS devido na operação anterior é direito constitucionalmente garantido, devendo se submeter entretanto as regras gerais estabelecidas na Lei Complementar nº 87/96. Por sua vez, no Estado do Ceará, o legislador regulamentou o direito ao crédito de ICMS a partir das balizas norteadoras previstas na Lei nº 12.670/96, precisamente em seu artigo 51, que estabelece:

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.

§ 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.

Como tal, a partir dos comandos normativos acima esposados, tem-se que o direito ao crédito fiscal não é absoluto, mas sim condicionado às condições



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

estabelecidas na legislação, não podendo se entender o princípio da não cumulatividade como algo absoluto.

In casu, o julgamento recorrido, a partir de uma análise sobre os ditames do Convênio ICMS 17/13 – que dispõe sobre concessão de regime especial na cessão de meios de rede entre empresas de telecomunicação – demonstrou que o crédito fiscal lançado em sua apuração pela Recorrente, referente ao serviço de cessão onerosa de meios as empresas de comunicação, não obedeceu aos ditames legais, especificamente o que contido no artigo 33, IV, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei Complementar nº 87/96.

Dizendo de outra forma, os valores lançados a título de crédito de ICMS não obedeceram ao regramento legal, mormente por não se tratarem de serviços de comunicação da mesma natureza, motivo pelo qual não há como se suscitar ao caso a aplicação do princípio da não cumulatividade, afastando-se por conseguinte o entendimento entabulado nas decisões paradigmas.

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento do recurso extraordinário para negar-lhe provimento, ao fim de manter a decisão recorrida em todos os seus termos, de acordo com a manifestação oral proferida em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Base de Cálculo	-
ICMS	179.246,40
Multa (Art. 123, II, “A” da Lei nº 12.670/96)	179.246,40
Total	R\$ 358.492,80



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é **RECORRENTE: TELEFONICA BRASIL S/A** e **RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ**.

Decisão: 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 unanimidade de votos, negar provimento ao recurso interposto para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela Câmara recorrida, nos termos do voto do Conselheiro Relator, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Ausente, por motivo justificado, o Conselheiro José Gonçalves Feitosa. Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso, o representante legal da autuada, Dr. Hugo Alves Bittencourt.

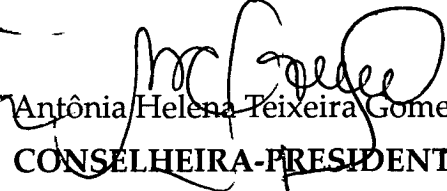
SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS DO CONAT, aos 04 de setembro de 2018.

Francisca Viana de Sousa

PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR


Manoel Marcelo Augusto Marques Neto

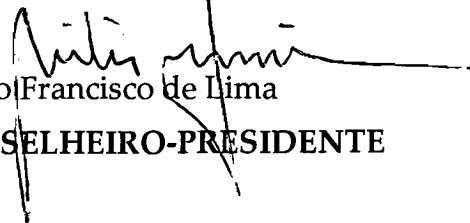
CONSELHEIRO-PRESIDENTE


Antônia Helena Teixeira Gomes

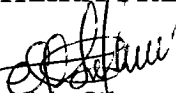
CONSELHEIRA-PRESIDENTE

Lúcia de Fátima Calou de Araújo

CONSELHEIRA-PRESIDENTE


Abílio Francisco de Lima

CONSELHEIRO-PRESIDENTE


Maria Elineide Silva e Souza

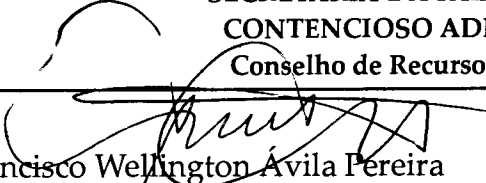
CONSELHEIRA

Matheus Fernandes Menezes

CONSELHEIRO

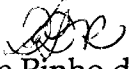


SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - Câmara Superior


Francisco Wellington Ávila Pereira
CONSELHEIRO


José Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRO



Lúcio Flávio Alves
CONSELHEIRO


ppp Filipe Pinho da Costa Leitão
CONSELHEIRO


Valter Barbalho Lima
CONSELHEIRO


Rodrigo Portela Oliveira
CONSELHEIRO


José Wilame Falcão de Souza
CONSELHEIRO


Ricardo Valente Filho
CONSELHEIRO


Ana Mônica Filgueiras Menescal
CONSELHEIRA


Diogo Morais Almeida Vilar
CONSELHEIRO

Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO

Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO


André Gustavo Carreiro Pereira
PROCURADOR DO ESTADO

Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO