



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Resolução	Câmara	Sessão de julgamento	Data
Nº 089/2025	1ª CÂMARA	24ª SESSÃO ORDINÁRIA	23/06/2025

Processo nº	Auto de Infração nº	CGF/CNPJ/CPF
NOR-202320923	202320923	06.266.269-4

Tipo de Recurso	ORDINÁRIO
Recorrente	CLARO S/A
Recorrido	CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
Conselheira Relatora	ANA CAROLINA CISNE NOGUEIRA FEITOSA

EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. ATIVO IMOBILIZADO – CIAP. 1. Trata-se de apreciação de recurso ordinário interposto pelo contribuinte contrariamente à decisão de primeiro grau, que julgou procedente o presente feito fiscal, concernente a aproveitamento indevido de crédito de ICMS, decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo permanente - CIAP, no exercício de 2018, no montante de R\$ 260.793,09 (duzentos e sessenta mil, setecentos e noventa e três reais e nove centavos). 2. Recurso ordinário conhecido e improvido, para ratificar a **PROCEDÊNCIA** da ação fiscal proferida em 1ª Instância, tendo em vista que as receitas decorrentes das cessões onerosas de meios de rede não devem constar no numerador da equação, pois não sofrem a incidência do ICMS nessa fase de tributação; que restou evidente nos elementos probatórios acostados pela fiscalização que os CFOP's 5949/6949 foram excluídos do cálculo CIAP e as receitas de TV por assinatura devem ser excluídas do cálculo do coeficiente, pois possuem base de cálculo reduzida por determinação do Convênio ICMS n. 57/99. 3. Afastados, também, o argumento do caráter confiscatório da multa e pedido de perícia, diante do disposto nos arts. 62 e 87, §º 3º, da Lei nº 18.185/2022. 4. Decisão por unanimidade de votos e de acordo com a manifestação da Procuradoria Geral do Estado. 5. Arts. infringidos: 60, IX, "a" e seus parágrafos 1º e 13 do Decreto 24.569/97, alterado pelo Decreto nº 33327/2019, art. 20, parágrafo 5º da LC 87/1996, arts. 46, 49, parágrafo 4º e 52 da Lei 12.670/96, bem como Cláusula Quarta do Ajuste Sinief 08/97 e aplicada a penalidade prevista no art. 123, II, "a", da lei nº 12.670/96.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

1. RELATÓRIO

A presente autuação possui o seguinte relato:

“LANÇAR CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, PROVENIENTE DE OPERAÇÃO DE ENTRADA, DE BEM OU MERCADORIA PARA O ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO. O CONTRIBUINTE APROVEITOU-SE, INDEVIDAMENTE, DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVO A AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS A SEU ATIVO PERMANENTE, NO EXERCÍCIO DE 2018, NO MONTANTE DE R\$ 260.793,09, CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXA A ESTE AUTO DE INFRAÇÃO.”

O crédito tributário decorrente da referida autuação é de R\$ 260.793,10 (duzentos e sessenta mil, setecentos e noventa e três reais e dez centavos), a título de principal, sendo a multa de igual valor.

Foram considerados infringidos os arts. 60, IX, “a” e seus parágrafos 1º e 13 do Decreto 24.569/97, alterado pelo Decreto nº 33327/2019, art. 20, parágrafo 5º da LC 87/1996, arts. 46, 49, parágrafo 4º e 52 da Lei 12.670/96, bem como Cláusula Quarta do Ajuste Sinief 08/97 e aplicada a penalidade prevista no art. 123, II, “a”, da lei nº 12.670/96, equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado.

Às Informações Complementares, enfatiza a fiscalização:

1. Em cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal n. 2022.21407, de 8 de novembro de 2022, cuja ciência ocorreu em 16 de novembro de 2022, foi realizada Auditoria Fiscal Plena na empresa acima qualificada, referente ao período de 01/01/2018 a 31/12/2018, quando se detectou que a CLARO apropriou-se, indevidamente, de créditos do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) relativos à aquisição de bens destinados ao Ativo Permanente.
2. O contribuinte apropriou-se indevidamente de R\$ 260.793,09 (Duzentos e sessenta mil, setecentos e noventa e três reais e nove centavos), no exercício de 2018, relativo ao lançamento no Livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) em desacordo com a legislação fiscal.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

3. O CIAP é o livro destinado a controlar a apuração do crédito de ICMS a ser apropriado mensalmente em decorrência das aquisições de bens destinados ao Ativo Permanente, nos termos do artigo 20 da Lei Complementar (LC) n. 87/1996, com alteração dada pela LC n. 102/2000, conforme a seguir transcrito:
4. Os artigos 46; 49 e seu parágrafo 4º, nos incisos I, II e III e 52 da Lei n. 12.670/1996 estabelecem:
5. As regras para constituição do crédito fiscal de ICMS, decorrente das entradas de bens do Ativo Permanente, são descritas no artigo 60 do Decreto n. 24.569/97, conforme segue reproduzido;
6. A metodologia de cálculo do crédito fiscal de ICMS a ser apropriado mensalmente, descrita no Decreto n. 24.569/97, artigo 60, parágrafo 13, inciso III, segue demonstrada abaixo:

Crédito Mensal	=	Crédito Total	$\times \frac{1}{48}$	\times	$\frac{\text{Valor Operações de Saídas e Prestações Tributadas + Exportações}}{\text{Total das Operações de Saídas e Prestações do Período}}$
----------------	---	---------------	-----------------------	----------	---

7. A exatidão na apuração desse valor depende essencialmente de se apurar corretamente o Índice de Participação, representado pela última fração na expressão acima, que são justamente os valores que devam constar nas operações de saídas e prestações tributadas, no numerador, e o total das operações de saídas, no denominador da fração;
8. O preenchimento do CIAP está disciplinado no Ajuste do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF) n. 08/1997, alterado pelo Ajuste SINIEF n. 03/2001, nos seguintes termos:
9. Na sequência, descreve-se o trabalho realizado, o qual teve por resultado o lançamento do presente Auto de Infração;
10. O trabalho teve início, ainda sob a Ação de Monitoramento Fiscal, com a emissão do Termo de Intimação n. 2022.38311, de 5 de maio de 2022, cuja ciência ao contribuinte foi dada em 10 de maio de 2022, com o pedido de apresentação da memória de cálculo, relativo aos valores que informaram as notas fiscais de entrada de bens ou componentes do CIAP, lançados no Bloco G da Escrituração Fiscal Digital (EFD), durante o exercício de 2018, especificamente no que concerne à composição da coluna H (VLR_TRIB_EXP) e da



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

coluna I (VLR_TOTAL) do arquivo enviado, foi pedido ainda que a empresa demonstrasse quais operações foram utilizadas, indicando detalhadamente os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP's) considerados no cálculo;

11. Em atendimento ao citado Termo, a CLARO apresentou resposta em 19 de maio de 2022, solicitando prorrogação no prazo de atendimento em mais 10 (dez) dias. Em sua segunda resposta, em 01 de junho de 2022, a CLARO apresentou as planilhas solicitadas com a memórias de cálculo do CIAP de 2018, acrescentando ainda a seguinte informação com relação às operações classificadas nos CFOP's 5.301 e 6.301: "São prestações de serviços regularmente tributadas pelo ICMS, mas que estão sujeitas ao diferimento estabelecido pela Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 17/13 e, portanto, não são excluídas do numerador (operações tributadas) da fração algébrica para fins de cálculo do CIAP." ;
12. No que pertine a este ponto específico, a CLARO reforçou seu argumento de que as prestações classificadas nestes CFOP's devem ser incluídas no numerador da fração para cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP, informando que perícia realizada nos autos do Processo n. 1/3267/2013, relativo ao Auto de Infração n. 2013.12217-4, confirmou esse entendimento;
13. Entretanto, para os julgamentos dos Autos de Infração n. 2017.22401 e 2012.02210, o entendimento do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) é de que as saídas de cessão onerosa de meios de redes não devem compor o numerador da fração algébrica do coeficiente de aproveitamento de crédito de bem do ativo, conforme segue;
14. Ademais, o entendimento da CLARO de adicionar as saídas de prestações com CFOP's 5.301 e 6.301 ao numerador da fração, pelo fato destas operações serem sujeitas ao diferimento, não encontra na legislação comando normativo que autorize este procedimento. O que há de comando normativo quanto à inclusão de operações que ocorrem sem destaque de ICMS, no numerador, são as operações de saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, conforme determina o artigo 20, parágrafo 5º, inciso III da LC n. 87/96;



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

15. Importa esclarecer que, nos CFOP's 5.301 e 6.301, são informados os valores correspondentes à prestação de serviço de comunicação, efetuada pela CLARO, a outras empresas de comunicação, em operações internas e interestaduais, respectivamente. Esses serviços são as operações constantes na Declaração de Tráfego e de Prestação de Serviços (DETRAF), que são sujeitas ao diferimento de ICMS, conforme preceitua o Convênio ICMS n. 17/2013, de forma que o pagamento do imposto estadual é postergado para etapa posterior da cadeia econômica, quando o serviço de comunicação for prestado ao consumidor final;
16. O diferimento consiste na postergação do pagamento do ICMS para etapa posterior da cadeia econômica. De forma que a CLARO, ao prestar serviços de comunicação para execução da mesma natureza, nos termos do Convênio ICMS n. 17/2013, emite seus documentos fiscais sem destaque de ICMS, por não estar assumindo o ônus do imposto nesta prestação. Portanto, esta prestação de serviço não é tributada;
17. Em contrapartida, na etapa posterior da cadeia econômica, irá se configurar uma operação tributada quando a outra operadora de telecomunicação (a tomadora dos serviços da CLARO, na operação anterior) estiver prestando o serviço ao usuário final, neste caso o documento fiscal será emitido com destaque de ICMS. Em resumo, o ônus do imposto recai sobre a operadora que presta o serviço ao usuário final;
18. Portanto, a CLARO não assume o ônus do imposto estadual quando presta serviço a outras empresas de comunicação, as quais devem ser escrituradas sob os CFOP's 5.301 e 6.301, conseqüentemente as Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações (NFST), que registram essas operações, são emitidas sem o destaque de ICMS, razão pela qual essas operações de DETRAF não devem ser somadas às demais operações tributadas da empresa, no cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP.
19. Ainda na mesma resposta do dia 01 de junho de 2022, a CLARO ressaltou o seguinte argumento com relação às operações classificadas nos CFOP's 5.302 a 5.307: "Em se tratando de faturamento de comunicação, para entender o cálculo realizado pela Claro, é necessário observar as operações realizadas, e não os CFOP's propriamente ditos, pois são excluídos da nossa base de

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

cálculo os valores referentes a prestação de “TV por Assinatura” “Pay Per View” “Revista” e “Outros (ISS)”, que possuem base de cálculo reduzida e são tributados pelo ISS respectivamente.”;

20. Importa destacar que essa observação mencionada pela CLARO, no que diz respeito a não inclusão dos valores relativos aos serviços de TV por assinatura e ‘Pay Per View’ no cômputo do numerador da fração, está em convergência com o entendimento desta equipe de auditoria, visto que essas prestações usufruem de redução em sua base de cálculo, por determinação do Convênio ICMS n. 57/99;
21. O serviço ‘Revista’, sequer consta no rol de serviços prestados pela CLARO no exercício de 2018, de modo que não há nenhum ajuste a ser feito;
22. Quanto ao serviço ‘Outros’, ressalte-se que os mesmos não foram considerados como serviço de valor adicionado (SVA), visto que a CLARO não os especifica, de modo que essa classificação genérica impossibilita a identificação do tipo de serviço prestado e, por consequência, não se pode comprovar de que seja, de fato, um SVA;
23. Considerando os pontos divergentes apresentados na memória de cálculo apresentada pela CLARO, a equipe de auditoria realizou seu próprio levantamento do crédito mensal do CIAP, em conformidade com a legislação que trata da matéria;
24. De forma que, o levantamento realizado pela equipe de auditoria, como resultado do trabalho no âmbito desta Ação Fiscal foi apresentado à empresa por meio do Termo de Intimação n. 2023.20915, de 6 de fevereiro de 2023, com ciência na mesma data, conforme previsão no artigo 5º da Norma de Execução n. 03/2020;
25. Após o prazo inicialmente concedido de 10 (dez) dias, a empresa encaminhou resposta no dia 16 de fevereiro de 2023, solicitando prorrogação no prazo de atendimento em 20 (vinte) dias, tendo sido concedido apenas 7 (sete) dias;
26. Em sua segunda oportunidade de manifestação sobre o tema, em 23 de fevereiro de 2023, a CLARO apresentou argumentos acerca de quatro pontos;
27. Com relação às operações classificadas nos CFOP’s 5.301 e 6.301 – Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza – a empresa manteve seu posicionamento

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

discordante acerca do tratamento de que estas operações não devem fazer parte do cômputo do numerador da fração de creditamento do CIAP. O entendimento desta equipe de auditoria de não considerar esses valores como operações tributadas e, portanto, não fazerem parte do numerador da fração, já foi amplamente justificado nesta Informação Complementar, inclusive acompanhando o entendimento de dois julgamentos no CONAT acerca dessa matéria;

28. Com relação ao argumento apresentado relativo aos CFOP's 5.409 e 6.409 – Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária – os quais fazem parte do total de operações da empresa e, portanto, devem ser somados ao denominador da fração – Total das Operações de Saídas e Prestações do Período. A empresa não apontou e, tampouco, a equipe de auditoria identificou o dispositivo legal que permitiria essa exclusão pretendida em sua resposta;
29. As operações registradas sob os CFOP's 5.910 e 6.910 – Remessa em bonificação, doação ou brinde – foram acatadas pela equipe de fiscalização por ter-se verificado, em segunda análise, que, de fato, a totalidade dos registros classificados nestes CFOP's referem-se a produtos sujeitos ao regime de substituição tributária. Embora as saída destes produtos tenham sido acobertadas por notas fiscais sem destaque de ICMS, a CLARO arcou com o ônus tributário no momento da entrada destes produtos, seja na retenção do ICMS ST pelo emitente, seja pelo pagamento da própria CLARO na entrada do Estado, de forma que os valores foram incluídos no numerador da fração;
30. Por fim, no que diz respeito às operações classificadas sob os CFOP's 5.949 e 6.949 – Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado – a CLARO não considerou todos os registros destes CFOP's como exclusão do denominador, tais como os valores à título de Crédito recarga online, Comodato, dentre outros. A contestação da CLARO foi acatada, de modo que esta fiscalização realizou os ajustes necessários, adicionando ao denominador e ao numerador (no caso de operações tributadas) as operações especificadas na planilha "CFOP's 5.910 6.910", do arquivo 088 – CIAP – 2018;



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

31. Cabe ainda destacar que esta fiscalização retirou da cobrança neste Auto de Infração os valores relativos ao mês de janeiro de 2018, por já terem sido alcançados pela decadência tributária, de modo que a constatação de crédito indevido de ICMS, decorrente da aquisição de bens destinados ao Ativo Permanente, foi da ordem de R\$ 260.793,09 (Duzentos e sessenta mil, setecentos e noventa e três reais e nove centavos), conforme discriminado no arquivo 088 – CIAP – 2018, que segue em anexo a este Auto de Infração;
32. A penalidade aplicada está de acordo com a disciplina legal disposta no artigo 123, inciso II, alínea "a" da Lei n. 12.670/96

A parte ingressa com impugnação tempestiva, na qual alega:

- 1. DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE CESSÃO ONEROSA DE MEIOS DE REDE (CFOP Nº 5301/6301) – ATIVIDADE REGULAMENTE TRIBUTADA PELO FISCO ESTADUAL.** A Fiscalização considerou como saídas isentas e não tributadas as prestações de serviços de cessão onerosa de meios de rede (CFOP nº 5301/6301), sujeitas à incidência do ICMS, ainda que o recolhimento respectivo seja diferido, por força legal (Convênio ICMS 17/2013), devendo, portanto, figurar no numerador da fração algébrica para o cálculo do CIAP;
1. Ao contrário do entendimento exarado pelos fiscais autuantes no lançamento ora impugnado, a cessão onerosa dos meios de rede, classificada sob o CFOP nº 5301/6301, é um serviço de telecomunicação prestado entre operadoras que, em razão da própria natureza do serviço – de telecomunicações –, importa em fato gerador do ICMS e, portanto, está sujeito à incidência do imposto, sendo certo que o Estado do Ceará percebe todos os valores originados das referidas prestações;
2. O que ocorre é que, por força da determinação da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 17/13, de modo a facilitar a arrecadação pelos Estados, a cedente dos meios de rede (IMPUGNANTE) fica desobrigada do recolhimento do imposto incidente sobre tal prestação de serviço, sendo a responsabilidade atribuída à própria prestadora de serviço de telecomunicações (cessionária dos meios de redes) ao seu cliente final;
3. Como se observa, transfere-se somente a responsabilidade quanto ao recolhimento do ICMS, através do Convênio, às prestadoras de serviços de telecomunicações, que fica diferido para quando estas promoverem a cobrança integral do respectivo valor diretamente do usuário do serviço, incluindo nessa ocasião o valor da remuneração de meios de redes a elas cedidos pela IMPUGNANTE. Contudo, a facilidade de arrecadação pelo Fisco do ICMS incidente sobre o serviço não possui o condão de alterar a natureza jurídica da prestação, como se “isenta” fosse. Admitir qualquer entendimento contrário seria dizer que, ao editar norma que prevê a antecipação ou diferimento do recolhimento, o Estado estaria não somente tornando a operação “não tributada”, mas estaria vedando o



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

direito creditório do contribuinte que gerou a receita ao Estado, inobstante o devido abastecimento dos cofres públicos. A própria legislação do Ceará (art. 801 do RICMS/CE), contudo, indica expressamente se tratar de serviço sujeito à incidência do ICMS, alterando apenas o momento em que o recolhimento do tributo será realizado;

4. **DAS REMESSAS DE TROCA EM GARANTIA (CFOP nº 5949/6949) – SAÍDAS EM QUE NÃO HÁ CIRCULAÇÃO JURÍDICA E/OU DE NATUREZA TRANSITÓRIA.** Outra parte diz respeito a remessas de troca em garantia (CFOP 5949/6949), as quais não representam saídas efetivas para fins de tributação, razão pela qual devem ser excluídas do numerador e denominador da fração algébrica para o cálculo do CIAP;
5. **DO FATURAMENTO DE TV, ISS E REVISTAS RECEITAS QUE DEVEM SER CONSIDERADAS NO CÁLCULO DO CIAP PARA FINS DE AJUSTE.** Uma última parcela que compõe o crédito autuado decorre dos valores referentes ao faturamento de TV, ISS e revistas, que deixaram de ser considerados pela D. Autoridade Fiscal para fins de ajuste do percentual de creditamento, tal como fez a IMPUGNANTE;
6. A despeito da IMPUGNANTE reconhecer a vedação ao aproveitamento de crédito relativo às receitas de TV por assinatura em razão da opção pelo benefício de redução da base de cálculo, o fato é que tais receitas, em absoluto, podem ser consideradas como “isentas ou não tributadas” de modo a impactar negativamente no cálculo do coeficiente de creditamento. A redução da base de cálculo, como o próprio nome diz, não implica na ausência de tributação sobre ditas operações;
7. Para evitar que essas receitas, repise-se, por não serem isentas ou não tributadas, indevidamente impactem de forma negativa no cálculo do coeficiente de creditamento a que a IMPUGNANTE faz jus, é necessário que sejam incluídas tanto no numerador quanto no denominador da fração algébrica do CIAP;
8. O mesmo se dá em relação às receitas que estão sujeitas ao ISS, por decorrerem de serviços que não se enquadram no conceito de telecomunicações e, desta forma, são estranhos à incidência do ICMS;
9. **DO VALOR EXORBITANTE DA MULTA APLICADA – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO;**
10. **DA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA FISCAL:** i) queira o ilustre auditor-perito esclarecer se os serviços de cessão onerosa de meios de redes de telecomunicação (CFOP nº 5301/6301), ainda que efetivamente tributados pelo ICMS nos termos do artigo 801 do RICMS/CE e do Convênio ICMS nº 17/13, foram qualificadas no trabalho fiscal como isentas; ii) queira o ilustre auditor-perito esclarecer se as remessas de troca em garantia (CFOP nº 5949/6949), ainda que configurem mera transição, foram consideradas no cálculo do coeficiente de creditamento; iii) queira o ilustre auditor-perito confirmar se os valores

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

referentes ao faturamento de TV, ISS e revistas, deixaram de ser considerados no cálculo, para fins de ajuste do percentual de creditamento;

11. Pelo que requer, ao final, a insubsistência do Auto de Infração lavrado ou que seja determinada a realização de diligência fiscal ou ainda, a redução da penalidade para o patamar de 25%.

Após análise dos argumentos defensórios, o julgador monocrático pronuncia a **PROCEDÊNCIA** da ação fiscal, conforme ementa abaixo transcrita:

EMENTA: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO. 1 – Restou provado que em 2018 o contribuinte se apropriou indevidamente de créditos de ICMS por ter feito lançamentos no Livro CIAP em desacordo com a legislação fiscal. 2. Auto de infração **PROCEDENTE**. 3. As prestações de cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações não devem compor o numerador da equação de cálculo do coeficiente CIAP. 4. Exclusão das operações com CFOP 5949/6949 da fração algébrica para o cálculo do CIAP rejeitada. 5. Rejeitada a inclusão de receitas estranhas ao campo de incidência do ICMS no cálculo do coeficiente CIAP. 6. Indeferido o pedido de perícia ou diligência fiscal, com fundamento no artigo 87, inciso III, da Lei nº 18.185/2022. 7. Arguição de caráter confiscatório da penalidade não conhecida (art. 62 da Lei nº 18.185/2022). 8. Defesa tempestiva.

Inconformado com a decisão singular, a parte reingressa com os autos com recurso ordinário, no qual alega:

1. PRELIMINAR – DA NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECISÃO DEIXOU DE ANALISAR OS ARGUMENTOS E DOCUMENTOS APRESENTADOS. PROVA PERICIAL INDEFERIDA SEM FUNDAMENTAÇÃO. Não há maiores afirmações que comprovam que o montante autuado referente aos CFOP 5949/6949 não foram incluídos na autuação, bem como inexistente qualquer discussão acerca dos argumentos apresentados que tratam dos serviços de TV por assinatura, uma vez que a justificativa contida na decisão sobre o tema foi genérica. Por fim, importante ainda rememorar que o julgador não acatou o pedido de realização de diligência pericial para verificação das rubricas indicadas e valores que deveriam ou não compor o coeficiente do CIAP. Vislumbra-se, desde logo, evidente dano ao direito de defesa, ao contraditório e da fundamentação das decisões administrativas, nos termos do artigo 5º, LV, e artigo 92, X, ambos da Constituição Federal. Além disso, o art. 87, §3º, II, da Lei nº 18.185/2022 prevê que a autoridade indeferirá, de forma fundamentada, o pedido de diligência. Verifica-se nos presentes autos que não houve qualquer fundamentação acerca do indeferimento de pedido de perícia, sendo afirmando somente que as razões que constavam nos autos seriam suficientes para o deslinde do feito;

2. – CESSÃO ONEROSA DE REDES DE TELECOMUNICAÇÕES. NECESSIDADE DE INCLUSÃO DOS VALORES NO NUMERADOR DO CIAP. OPERAÇÃO SUJEITA AO ICMS. DIFERIMENTO. O diferimento não retira a operação do campo de incidência do ICMS, mas tão



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

somente transfere para etapa futura da circulação/prestação o momento do respectivo recolhimento ao Estado, conforme previsto na Legislação Estadual do ICMS vigente à época da discussão;

3 - DAS REMESSAS DE TROCA EM GARANTIA (CFOP nº 5949/6949) – SAÍDAS QUE NÃO ATRAEM A INCIDÊNCIA DO ICMS. Embora se afirme que esses valores não foram considerados no cálculo do CIAP, conforme aba “5949/6949” da planilha anexa ao Auto de Infração, constam todas as remessas de troca em garantia, com indicação das notas fiscais e respectivas chaves de acesso, as quais, foram incluídas no cálculo do coeficiente;

4 - DO FATURAMENTO DE TV, ISS E REVISTAS RECEITAS QUE DEVEM SER CONSIDERADAS NO CÁLCULO DO CIAP PARA FINS DE AJUSTE. Para assegurar que essas receitas, as quais não são isentas nem não tributadas, não impactem negativamente o cálculo do coeficiente de creditamento a que a RECORRENTE tem direito, é fundamental que sejam incluídas tanto no numerador quanto no denominador da fração algébrica do CIAP;

5 - DO VALOR EXORBITANTE DA MULTA APLICADA – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO;

6 - DA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA FISCAL PARA CONFIRMAÇÃO DAS ALEGAÇÕES PRESENTES NO RECURSO.

Face todo o exposto, requer a RECORRENTE seja este recurso conhecido e provido para que seja reconhecida a insubsistência do lançamento ora guerreado, de modo a determinar o cancelamento integral da autuação com a extinção dos valores ali consubstanciados. Caso não se entenda de imediato pelo cancelamento integral da autuação, o que se admite em prestígio à argumentação, requer sejam baixados os autos em diligência, nos termos dos 109 e 110, do Decreto nº 35.010/2022, para que se verifiquem os pontos e documentos demonstrados pela RECORRENTE e que comprovam cabalmente a ilegalidade da exigência.

É o relatório.

2. VOTO DA RELATORA

Trata-se de apreciação de recurso ordinário interposto pelo contribuinte contrariamente à decisão de primeiro grau, que julgou procedente o presente feito fiscal, concernente a aproveitamento indevido de crédito de ICMS, decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo permanente - CIAP, no exercício de 2018, no montante de R\$ 260.793,09 (duzentos e sessenta mil, setecentos e noventa e três reais e nove centavos).

Informa a fiscalização, em suma, que as operações de DETRAF não devem ser somadas às demais operações tributadas da empresa, no cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP, uma vez que a CLARO não assume o ônus do imposto estadual quando presta serviço a outras



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

empresas de comunicação, as quais devem ser escrituradas sob os CFOP's 5.301 e 6.301, tanto que as Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações (NFST), que registram essas operações, são emitidas sem o destaque de ICMS. Com relação às operações classificadas nos CFOP's 5.302 a 5.307, ressalta que a posição da Claro, no sentido de não incluir os valores relativos aos serviços de TV por assinatura e 'Pay Per View' no cômputo do numerador da fração está em convergência com o entendimento da equipe de auditoria, pois essas prestações usufruem de redução em sua base de cálculo, por determinação do Convênio ICMS n. 57/99.

Segue destacando que o serviço 'Revista', sequer consta no rol de serviços prestados pela CLARO no exercício de 2018, de modo que não há nenhum ajuste a ser feito e quanto ao serviço 'Outros', ressalta que não foram considerados como serviço de valor adicionado (SVA), haja vista que a CLARO não os especifica, de modo que essa classificação genérica impossibilita a identificação do tipo de serviço prestado e, por consequência, não se pode comprovar de que seja, de fato, um SVA.

Salienta, ainda, que com relação ao argumento apresentado relativo aos CFOP's 5.409 e 6.409 – Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária – os quais fazem parte do total de operações da empresa e, portanto, devem ser somados ao denominador da fração – Total das Operações de Saídas e Prestações do Período. A empresa não apontou e, tampouco, a equipe de auditoria identificou o dispositivo legal que permitiria essa exclusão pretendida em sua resposta.

No que toca às operações registradas sob os CFOP's 5.910 e 6.910 – Remessa em bonificação, doação ou brinde – foram acatadas por ter-se verificado, em segunda análise, que, de fato, a totalidade dos registros classificados nestes CFOP's referem-se a produtos sujeitos ao regime de substituição tributária. Embora as saídas destes produtos tenham sido acobertadas por notas fiscais sem destaque de ICMS, esclarece que a CLARO arcou com o ônus tributário no momento da entrada destes produtos, seja na retenção do ICMS ST pelo emitente, seja pelo pagamento da própria CLARO na entrada do Estado, de forma que os valores foram incluídos no numerador da fração.

Por fim, no que diz respeito às operações classificadas sob os CFOP's 5.949 e 6.949 – Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado – a CLARO não considerou todos os registros destes CFOP's como exclusão do denominador, tais como os valores à título de Crédito recarga online, Comodato, dentre outros. A contestação da CLARO foi acatada, de modo que foram realizados os ajustes necessários, adicionando ao denominador e ao numerador (no caso de operações tributadas) as operações especificadas na planilha "CFOP's 5.910 6.910", do arquivo 088 – CIAP – 2018.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO Conselho de Recursos Tributários

Reforça, também, que retirou-se da cobrança neste auto de infração os valores relativos ao mês de janeiro de 2018, por já terem sido alcançados pela decadência tributária.

Contrapondo-se ao feito fiscal, o contribuinte argui, preliminarmente, a nulidade da decisão monocrática, uma vez que teria deixado de analisar argumentos e documentos, sobretudo acerca da ausência de comprovação que o montante referente aos CFOP's 5949/6949 não foi incluído na autuação, bem como acerca dos serviços de TV por assinatura. Acresce que não houve qualquer fundamentação relativa ao indeferimento de pedido de perícia para fins de verificação das rubricas indicadas e valores que deveriam ou não compor o coeficiente do CIAP.

Nesse aspecto, deve-se pontuar que da leitura atenta da peça de julgamento, constata-se o julgador singular enfrentou de forma objetiva e com muita clareza os principais argumentos defensórios, os quais pudessem interferir na solução da lide, de forma a não deixar lacuna quanto às suas razões de decidir.

Abaixo transcrito trechos do julgamento singular, nos quais denota-se que encontra-se adequadamente fundamentado:

“Em referência às operações com CFOP 5949/6949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), pelo que extrai das informações complementares ao auto de infração, “... a CLARO não considerou todos os registros destes CFOP's como exclusão do denominador, tais como os valores à título de Crédito recarga online, Comodato, dentre outros. A contestação da CLARO foi acatada”. Destarte, eu entendo que não há mais ajustes a serem feitos em relação às operações com esses CFOP's.

Em relação aos serviços sujeitos ao ISS e de TV por assinatura, não fica claro o que a Impugnante quer dizer quando defende que os mesmos devem ser considerados no cálculo “... apenas para fins de ajuste da fração algébrica do CIAP”. De qualquer modo eu entendo que é impróprio incluir receitas estranhas ao campo de incidência do ICMS no cálculo do coeficiente mensal de créditos desse imposto pela entrada de bens destinados ao ativo permanente do estabelecimento.

Quanto ao pedido pela realização de perícia ou diligência fiscal, eu entendo por INDEFERIR com fundamento no artigo 87, inciso III, da Lei nº 18.185/2022, porquanto considero a providência desnecessária em vista dos elementos que já constam nos autos”.

Nesse sentido, cabe colacionar o art. 61, da Lei nº 18.185/2022, senão veja-se:

“Art. 61. As decisões prolatadas devem ser fundamentadas de forma clara e precisa.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO Conselho de Recursos Tributários

§ 1º Considera-se fundamentada a decisão que, mesmo não enfrentando todos os argumentos deduzidos no processo, tenha apreciado elementos suficientes a firmar a conclusão adotada pela autoridade julgadora”.

Assim sendo, não há como ser acolhida a alegação do autuado de nulidade da decisão de 1ª Instância e conseqüente retorno para novo julgamento, em face de ter sido proporcionado à parte um pleno diálogo e conhecimento dos seus fundamentos essenciais, possibilitando que o sujeito passivo recorra adequadamente à Instância Superior.

No tocante ao mérito, argui o recorrente, em síntese: **1)** A cessão onerosa dos meios de rede, classificada sob o CFOP nº 5301/6301 deve figurar no numerador da fração algébrica para o cálculo do CIAP; **2)** Não restou claro se os valores referentes a remessas de troca em garantia (CFOP nº 5949/6949), saídas essas que não atraem a incidência do ICMS, não foram considerados no cálculo do CIAP **3)** É fundamental que sejam consideradas no cálculo do CIAP as receitas referentes a faturamento de TV, ISS e Revistas, as quais não são isentas nem não tributadas.

Em primeiro plano, afirma-se que a legislação tributária determina que o crédito relativo às aquisições de ativo imobilizado deve considerar o “fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total de saídas e prestações do período”, nos termos do art. 49, §4º, da Lei 12.670/96:

Art. 49. (...)

“§ 4º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:” (NR)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e"

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

Além da Lei nº 12.670/1996 supramencionada, o cálculo do coeficiente de aproveitamento de crédito está descrito, também, na Lei Complementar nº 87/96 (art 20, §5º, inc. I, II e III), no Decreto nº 24.569/1997 (art. 60§13º) e no Ajuste SINIEF nº08/1997, alterado pelo Ajuste SINIEF nº03/2001:

Cláusula quarta (...)

V - DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DO CRÉDITO A SER EFETIVAMENTE APROPRIADO

b) colunas sob o título OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES (SAÍDAS):

1. coluna 1 - TRIBUTADAS E EXPORTAÇÃO - o valor das saídas (operações e prestações) tributadas e de exportação escrituradas no mês;

2. coluna 2 - TOTAL DAS SAÍDAS - o valor total das operações e prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no mês;

c) coluna 3 - COEFICIENTE DE CREDITAMENTO - o índice de participação das saídas e prestações tributadas e de exportação no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações tributadas e de exportação (item 1 da alínea anterior) pelo valor total das saídas e prestações (item 2 da alínea anterior), considerando-se, no mínimo, 4 (quatro) casas decimais;

A divergência entre fisco e contribuinte consiste no que deve compor os campos de numerador e denominador do coeficiente de crédito.

A autuada requer a inclusão da cessão onerosa dos meios de rede no numerador da fração algébrica, arguindo que são operações tributadas, entretanto, tais operações sujeitam-se a regime especial com ICMS somente sobre o preço do serviço cobrado do usuário final nas saídas, nos termos do art. 801 do Decreto nº 24.569/1997:



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

Art. 801. Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações, nos casos em que a cessionária não se constitua usuário final, utilizando tais meios para prestar serviços públicos de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

De acordo com o Convênio ICMS nº 17/2013 a responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre a cessão dos meios de rede será do prestador do serviço ao usuário final:

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.

O Convênio ICMS nº 17/2013, dispõe sobre o regime especial na cessão de meios de rede entre empresas de telecomunicação e, descreve situações em que a empresa tomadora dos serviços fica obrigada a recolher o imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede “sem direito a crédito”:

Cláusula terceira A empresa tomadora dos serviços fica obrigada ao recolhimento do imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede, sem direito a crédito, nas hipóteses descritas a seguir:

I - prestação de serviço a usuário final que seja isenta, não tributada ou realizada com redução da base de cálculo;

II - consumo próprio;

III - qualquer saída ou evento que impossibilite o lançamento integral do imposto incidente sobre a aquisição dos meios de rede na forma prevista no caput da cláusula primeira.

Dentre as situações que não geram direito ao crédito estão a prestação de serviço a usuário final quando isenta, não tributada ou realizada com redução da base de cálculo ou, quando realizada para consumo próprio.

Considerando que a operação/prestação realizada entre empresas do mesmo ramo de atividade não há tributação de ICMS e o imposto será recolhido apenas no momento da prestação de serviços de telecomunicações aos usuários finais, com possibilidade da empresa tomadora recolhê-lo sem direito a crédito conforme legislação retromencionada, concluo que as saídas de cessão onerosa de meios de redes não devem compor o numerador da fração algébrica do coeficiente de aproveitamento de crédito de bem de ativo.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

Inclusive, essa questão já foi amplamente debatida nesse Conat/CE, até mesmo em sede de Câmara Superior, pelo que cita-se a Resolução nº 02/2024, da relatoria de Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior, cujo trecho, bastante elucidativo, transcreve-se:

“... o reconhecimento da inclusão no numerador das operações de cessões de meio de rede, aumentando o coeficiente de crédito do CIAP, e, conseqüentemente, ocasionando um valor maior do crédito a ser apropriado, deve ter como balizamento interpretativo o princípio da não cumulatividade, a fim de não seja permitido um creditamento sem causa, ou seja, sem que se permita que o contribuinte se credite de valores sobre os quais este não arcou com o ônus financeiro do pagamento do tributo.

Para análise do caso em questão, deve ser examinado o aspecto temporal do diferimento em relação à operação cujo crédito deve ser absorvido. Via de regra, se o contribuinte receber mercadorias em operação diferida, portanto sem destaque do ICMS, não terá direito ao crédito, isso porque a operação anterior, considerada isoladamente, não é tributada. Inclusive, o STF no RE 781926 firmou a tese de que o diferimento do ICMS relativo à saída do álcool etílico anidro combustível (AEAC) das usinas ou destilarias para o momento da saída da gasolina C das distribuidoras (Convênios ICMS nº 80/97 e 110/07) não gera o direito de crédito do imposto para as distribuidoras.

Entendemos que tal decisão corrobora com o nosso posicionamento de que a operação alcançada por diferimento, vista de forma isolada quando não existe o destaque do ICMS e não há a cobrança do ICMS devido, deve ser considerada, naquele elo da cadeia econômica, como não tributada por não haver cobrança do imposto devido, tanto que não gera o direito ao crédito para o destinatário, conforme decisão acima mencionada.

(...)

A tributação de tais operações de interconexão entre empresas de telecomunicação está prevista na Cláusula Décima do Convênio 126/1998 com o estabelecimento de uma sistemática de diferimento ou substituição para trás, vez que há cadeias de prestações de serviço, tendo os Estados optado pela cobrança do ICMS de forma concentrada no consumidor final. Para fins elucidativos, segue abaixo um quadro demonstrativo do recolhimento do ICMS nas operações de cessão de meio de rede:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários



Desta forma, na etapa 1 da operação de cessão de meios de rede, objeto do auto de infração sob análise, a cedente que, no caso concreto, é a empresa autuada, emite uma NFST sem destaque do ICMS, não arcando com o ônus tributário, cuja a responsabilidade pelo pagamento é do cessionário em uma etapa 2, na qual há a prestação de serviço de telefonia para o usuário final, esta sim uma operação com destaque do ICMS.

Assim, deve ser excluída do numerador (do coeficiente utilizado para creditamento de ICMS no que se refere aos bens destinados ao ativo permanente) a cessão de meios de rede por ser uma operação não tributada em que o ICMS só é pago na etapa final pelo cessionário que, efetivamente, arca com o ônus tributário devido e terá o direito de incluir no numerador de seu coeficiente de creditamento do CIAP, caso adquira bens para o ativo permanente.

Com esta linha interpretativa, garante-se a obediência ao princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, I, parágrafo 2º da Constituição Federal, na apropriação do crédito fiscal no que tange ao cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP.”

Adicionalmente, apenas a título ilustrativo, convém mencionar Acórdão da Sefaz/PB, em que se consolida o entendimento de que não há nem mesmo a figura do diferimento na operação de cessão de redes de telecomunicação, senão veja-se:

“As operações denominadas DETRAF se dão quando uma empresa de telefonia (cessionária) se utiliza dos meios de outras (cedente) para prestar serviços de telefonia a seus próprios usuários (da cessionária). Em tais operações, a empresa cedente cobra da cessionária o preço de uso de seus serviços, emitindo nota fiscal sem destaque do imposto. **Neste caso, não se trata de diferimento de imposto incidente na cessão de meios de rede, já que não há transferência de responsabilidade do imposto devido, nem adiamento de prazo de recolhimento, logo a cessão de rede não é tributada, sendo o ICMS exigido apenas sobre o preço do serviço cobrado ao usuário final, motivo pelo qual não há de se considerar tais operações como tributadas.** (Acórdão nº 239/2024/Tribunal Pleno Sefaz/PB)”

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Em conclusão, repisa-se que as receitas decorrentes dessas operações/prestações não devem constar no numerador da equação, pois não sofrem a incidência do ICMS nessa fase de tributação.

Quanto ao segundo argumento recursal, concernente à falta de clareza quanto à exclusão dos valores referentes a remessas de troca em garantia (CFOP nº 5949/6949) do cálculo do CIAP, depreende-se que não merece guarida.

Com efeito, há abas (Denominador – CFOP Excluídos/Numerador – CFOP Excluídos) na planilha apresentada pela fiscalização, que especificam de forma objetiva e direta, todos os CFOPs que foram excluídos tanto do numerador e do denominador do coeficiente CIAP, dentre os quais incluem-se o 5949 e 6949, conforme se observa abaixo:

G - OPERAÇÕES ST		I, J - CIAP EFD G110		K - Ajustes da Apuração EFD		Denominador - CFOP Excluídos (B)	Denominador - CFOP Incluídos (C)	Numerador - CFOP Excluídos (C)	SAIDAS TOTAIS CFOP
40432544016140	CLARO S.A.	5949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201801	8.799.079,02			
40432544016140	CLARO S.A.	5949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201802	7.360.377,64			
40432544016140	CLARO S.A.	5949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201803	7.685.303,57			
40432544016140	CLARO S.A.	5949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201804	7.223.815,96			
40432544016140	CLARO S.A.	5949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201805	6.748.477,39			
40432544016140	CLARO S.A.	5949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201806	6.596.005,86			
40432544016140	CLARO S.A.	5949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201807	8.087.550,63			
40432544016140	CLARO S.A.	5949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201808	7.191.792,86			
40432544016140	CLARO S.A.	5949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201809	18.944.936,73			
40432544016140	CLARO S.A.	5949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201810	21.390.002,68			
40432544016140	CLARO S.A.	5949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201811	24.983.106,21			
40432544016140	CLARO S.A.	5949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201812	23.197.837,14			
62662694	40432544016140 CLARO S.A.	6915	Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo	2018	201812	218.136,12			
62662694	40432544016140 CLARO S.A.	6949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201801	1.966.450,47			
62662694	40432544016140 CLARO S.A.	6949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201802	1.749.850,87			
62662694	40432544016140 CLARO S.A.	6949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201803	1.592.321,77			
62662694	40432544016140 CLARO S.A.	6949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201804	1.729.028,05			
62662694	40432544016140 CLARO S.A.	6949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201805	646.732,78			
62662694	40432544016140 CLARO S.A.	6949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201806	989.707,68			
62662694	40432544016140 CLARO S.A.	6949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201807	1.184.055,67			
62662694	40432544016140 CLARO S.A.	6949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201808	877.821,67			
62662694	40432544016140 CLARO S.A.	6949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201809	653.374,61			
62662694	40432544016140 CLARO S.A.	6949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201810	744.332,51			
62662694	40432544016140 CLARO S.A.	6949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201811	812.785,33			
62662694	40432544016140 CLARO S.A.	6949	Outra saída de mercadoria ou prestacao de servico nao especificado	2018	201812	1.133.369,88			

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Dessa forma, não pode prosperar o argumento da parte, pois restou evidente nos elementos probatórios acostados pela fiscalização que tais CFOP's foram excluídos do cálculo CIAP.

No que diz respeito à alegação de que devem sejam consideradas no cálculo do CIAP as receitas referentes a faturamento de TV por assinatura, vê-se que, em alinhamento com a empresa autuada, tais receitas foram retiradas do cálculo do coeficiente (Coluna C):

MÊS / ANO	VALORES EFD								EFD - BLOCO G - REG G110		
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
	SAIDAS TOTAIS (EFD)	FINANCEIRO E SVA (CONVÊNIO 115/03)	TV POR ASSINATURA	SAÍDAS TOTAIS AJUSTADAS (EFD) (A - B - C)	SAÍDAS TRIBUT E EXPORTAÇÃO (EFD)	TV POR ASSINATURA	OPERAÇÕES COM ST SEM DESTAQUE DE ICMS	SAÍDAS TRIBUT E EXPORTAÇÃO AJUSTADA (E - F + G)	CREDITO - CIAP REG_G110 (SOM_PARC)	CRED_ COEFICIENTE REG_G110 (ICMS_APROP)	
jan/18	41.589.235,40	126.992,94	7.803.959,86	33.658.282,60	34.683.259,94	5.344.278,51	1.780.043,23	31.119.024,66	936.838,27	898.395,71	
fev/18	41.598.217,15	100.286,73	8.029.095,44	33.468.834,98	35.062.339,40	5.515.665,02	1.314.461,06	30.861.135,44	860.456,95	839.906,03	
mar/18	42.378.366,43	79.333,58	8.149.272,73	34.149.760,12	35.899.577,87	5.604.444,30	1.457.838,93	31.752.972,50	896.649,00	873.904,97	
abr/18	43.875.465,88	87.532,36	8.332.206,87	35.455.726,65	37.386.448,66	5.725.013,78	1.796.248,81	33.457.683,69	913.770,59	891.939,31	
mai/18	42.926.953,42	78.186,74	8.360.184,17	34.488.582,51	36.391.570,69	5.688.414,15	1.712.055,38	32.415.211,92	932.469,37	906.238,07	
jun/18	42.711.750,97	77.099,73	8.171.539,80	34.463.111,44	36.390.710,54	5.489.560,10	1.477.082,38	32.378.242,82	950.690,92	918.713,74	
jul/18	42.434.223,43	120.729,33	7.994.200,14	34.319.293,96	36.387.958,09	5.310.702,28	1.174.027,02	32.251.282,83	998.813,10	960.212,82	
ago/18	42.707.168,75	74.714,40	8.116.611,84	34.515.842,51	36.305.829,11	5.395.660,38	1.504.560,65	32.414.729,38	978.233,15	954.204,58	
set/18	42.728.366,75	67.427,79	8.158.389,51	34.502.549,45	36.214.876,40	5.443.452,86	1.561.094,74	32.332.518,28	1.013.432,12	959.846,73	
out/18	44.295.132,98	65.016,29	8.319.738,10	35.910.378,59	37.607.531,51	5.581.167,95	1.790.527,35	33.816.890,91	1.038.124,42	1.000.793,67	
nov/18	44.405.967,57	64.408,49	8.450.244,09	35.891.314,99	37.333.738,32	5.703.286,46	1.985.473,78	33.615.925,64	1.075.423,72	1.032.057,05	
dez/18	46.334.746,02	78.280,45	8.573.165,76	37.683.299,81	37.728.491,80	5.819.684,10	1.901.513,72	33.810.321,42	1.090.805,98	1.011.973,26	
TOTAL	517.985.594,75	1.020.008,83	98.458.608,31	418.506.977,61	437.392.332,33	66.621.319,89	19.454.927,05	390.225.939,49	11.685.707,59	11.248.185,94	

Em outras palavras, da leitura das Informações Complementares fica claro que a própria empresa afirma que os serviços de TV por assinatura são excluídos da base de cálculo, pois possuem base de cálculo reduzida.

Inclusive, a fiscalização afirma que esse posicionamento da Claro está em consonância com o da auditoria. Senão veja-se:

“Ainda na mesma resposta do dia 01 de junho de 2022, a CLARO ressaltou o seguinte argumento com relação às operações classificadas nos CFOP's 5.302 a 5.307: “Em se tratando de faturamento de comunicação, para entender o cálculo realizado pela Claro, é necessário observar as operações realizadas, e não os CFOP's propriamente ditos, pois são excluídos da nossa base de cálculo os valores referentes a prestação de “TV por Assinatura” “Pay Per View” “Revista” e “Outros (ISS)”, que possuem base de cálculo reduzida e são tributados pelo ISS respectivamente.”;

Importa destacar que essa observação mencionada pela CLARO, no que diz respeito a não inclusão dos valores relativos aos serviços de TV por assinatura e ‘Pay Per View’ no cômputo do numerador da fração, está em convergência com o entendimento desta equipe de auditoria, visto que essas prestações usufruem de redução em sua base de cálculo, por determinação do Convênio ICMS n. 57/99;”

Merece transcrição o disposto no Convênio mencionado:



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder redução da base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de televisão por assinatura, de tal forma que a incidência do imposto resulte no percentual de, no mínimo:

I - 5% (cinco por cento), até 31 de dezembro de 1999;

II - 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento), de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2000;

III - 10% (dez por cento), a partir de 1º de janeiro de 2001.

§ 1º A utilização do benefício previsto nesta cláusula observará, ainda, o seguinte:

I - será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual;

II - o contribuinte que optar pelo benefício não poderá utilizar quaisquer créditos fiscais;

III - fica condicionada ao regular cumprimento da obrigação tributária principal, no prazo e forma previstos na legislação estadual. (gn)

Ademais, a natureza destes serviços não se confunde com o crédito fiscal para aquisições de bens do ativo permanente. No caso em tela, trata-se do uso do crédito fiscal pelas aquisições de ativo permanente, em que a lei estabeleceu critérios para sua apropriação, acima comentado, parcelando em 48 vezes, na proporção das saídas ou prestações tributadas pelas saídas ou prestações totais. Ou seja, não há o que se relacionar com as normas estabelecidas para creditamentos fiscais de operações de naturezas diversas das consignadas para o CIAP, como este utilizado na apuração do imposto próprio dos serviços de TV por assinatura. Não há lógica em querer aplicar a regra estabelecida para a apuração do ICMS relativo aos serviços de TV por assinatura, na determinação do crédito fiscal pelas aquisições de bens do ativo permanente. São de natureza jurídica completamente diversas.

Reproduz-se que o serviço 'Revista' não consta no rol de serviços prestados pela CLARO no exercício de 2018, de modo que não houve necessidade de se proceder a nenhum ajuste e quanto ao serviço 'Outros', a fiscalização fundamenta, de forma correta, que estes não foram considerados como serviço de valor adicionado (SVA), visto que a CLARO não os especifica, de modo que essa classificação genérica impossibilitou a identificação do tipo de serviço prestado e, por consequência, não se comprovou que fosse, de fato, um SVA.

No que se refere a serviços sujeitos a ISS: foram retirados (coluna B) e em outra aba tem-se a descrição do Serviço de Valor Adicionado:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

MÊS / ANO	VALORES EFD									EFD - BLOCO G - REG G110	
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
	SAÍDAS TOTAIS (EFD)	FINANCEIRO E SVA (CONVÊNIO 115/03)	TV POR ASSINATURA	SAÍDAS TOTAIS AJUSTADAS (EFD) (A - B - C)	SAÍDAS TRIBUT E EXPORTAÇÃO (EFD)	TV POR ASSINATURA	OPERAÇÕES COM ST SEM DESTAQUE DE ICMS	SAÍDAS TRIBUT E EXPORTAÇÃO AJUSTADA (E - F + G)	CREDITO - CIAP REG_G110 (SOM_PARC)	CRED_ COEFICIENTE REG_G110 (ICMS_APROP)	
jan/18	41.589.235,40	126.992,94	7.803.959,86	33.658.282,60	34.683.259,94	5.344.278,51	1.780.043,23	31.119.024,66	936.838,27	698.395,71	
fev/18	41.598.217,15	100.286,73	8.029.095,44	33.468.834,98	35.062.339,40	5.515.665,02	1.314.461,06	30.861.135,44	860.456,95	839.906,03	
mar/18	42.378.366,43	79.333,58	8.149.272,73	34.149.780,12	35.899.577,87	5.604.444,30	1.457.838,93	31.752.972,50	896.649,00	873.904,97	
abr/18	43.875.465,88	87.532,36	8.332.206,87	35.455.726,65	37.386.448,66	5.725.013,78	1.796.248,81	33.457.683,69	913.770,59	881.939,31	
mai/18	42.926.953,42	78.186,74	8.360.184,17	34.488.882,51	36.391.470,69	5.688.414,15	1.792.055,38	32.415.211,92	932.469,37	906.238,07	
jun/18	42.711.750,97	77.099,73	8.171.539,80	34.483.111,44	36.390.710,54	5.489.550,10	1.477.082,38	32.378.242,82	950.690,92	918.713,74	
jul/18	42.434.223,43	120.729,33	7.994.200,14	34.319.293,96	36.387.958,09	5.310.702,28	1.174.027,02	32.251.282,83	998.813,10	960.212,82	
ago/18	42.707.168,75	74.714,40	8.116.611,84	34.615.842,51	36.305.829,11	5.395.660,38	1.504.560,65	32.414.729,38	978.233,15	954.204,58	
set/18	42.728.366,75	67.427,79	8.158.389,51	34.602.549,45	36.214.876,40	5.443.452,86	1.561.094,74	32.332.518,28	1.013.432,12	959.846,73	
out/18	44.295.132,98	65.016,29	8.319.738,10	35.910.378,59	37.607.531,51	5.581.167,95	1.790.527,35	33.816.890,91	1.038.124,42	1.000.793,67	
nov/18	44.405.967,57	64.408,49	8.450.244,09	35.891.314,98	37.333.738,32	5.703.286,46	1.985.473,78	33.615.925,64	1.075.423,72	1.032.057,05	
dez/18	46.334.746,02	78.280,45	8.573.165,76	37.683.299,81	37.728.491,80	5.819.684,10	1.901.513,72	33.810.321,42	1.090.805,98	1.011.973,26	
TOTAL	517.985.594,75	1.020.008,83	98.458.608,31	418.506.977,61	437.392.332,33	66.621.319,89	19.454.927,05	390.225.939,49	11.685.707,59	11.248.185,94	

CLASSE_I	FASE_I	TENSAO_I	EMISSAO_I	MODELO_I	SERIE_I	NUM_N	CFOP	JUM_ITE	OD_ITE	DESCRICAO_I
0	6	0	01-jan-18	22_A5A		227	0	3	TIM560	Juros
0	6	0	01-jan-18	22_A5A		242	0	1	TIM560	Juros
0	6	0	01-jan-18	22_B6A		239	0	2	TIM555	Multa
0	6	0	01-jan-18	22_B6A		239	0	1	TIM560	Juros
0	6	0	01-jan-18	22_A5A		237	0	1	TIM555	Multa
0	6	0	01-jan-18	22_B6A		235	0	2	TIM560	Juros
0	6	0	01-jan-18	22_B6A		230	0	2	TIM555	Multa
0	6	0	01-jan-18	22_B6A		230	0	1	TIM560	Juros
0	6	0	01-jan-18	22_B6A		228	0	3	TIM555	Multa
0	6	0	01-jan-18	22_B6A		228	0	2	TIM560	Juros
0	6	0	01-jan-18	22_B6A		217	0	3	TIM555	Multa
0	6	0	01-jan-18	22_A5A		228	0	2	TIM555	Multa
0	6	0	01-jan-18	22_B6A		244	0	2	TIM555	Multa
0	6	0	01-jan-18	22_A5A		227	0	2	TIM555	Multa
0	6	0	01-jan-18	22_B6A		226	0	2	TIM555	Multa
0	6	0	01-jan-18	22_B6A		226	0	1	TIM560	Juros
0	6	0	01-jan-18	22_A5A		226	0	3	TIM560	Juros
0	6	0	01-jan-18	22_A5A		226	0	2	TIM555	Multa
0	6	0	01-jan-18	22_A5A		225	0	2	TIM560	Juros
0	6	0	01-jan-18	22_A5A		225	0	1	TIM555	Multa
0	6	0	01-jan-18	22_B6A		222	0	1	TIM560	Juros

Por fim, quanto aos argumentos do valor exorbitante da multa aplicada – violação ao princípio do não confisco e da necessidade de diligência fiscal para confirmação das alegações presentes no recurso, merecem, igualmente, ser refutados, diante do que dispõem os referidos dispositivos, bem como a Súmula 10 do Conat/CE:

“Art. 62. Fica vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de norma que fundamente o crédito tributário e que:

I - tenha sido declarada inconstitucional:

- a) por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal - STF, após a sua publicação;
- b) por via incidental pelo STF, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal.

II - tenha sido objeto de:

- a) Súmula Vinculante do STF, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal de 1988, após a sua publicação;



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO Conselho de Recursos Tributários

b) decisão definitiva do STF, em sede de julgamento de Recurso Repetitivo, realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil, após a sua publicação.

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.

Art. 87. A autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento, a realização de perícia tributária ou diligências, quando necessária à solução do litígio, em despacho que conterá os motivos que as justifique.

§ 1º Não será determinada perícia tributária ou diligência fiscal baseada em quesitos ou pedidos de modificação no levantamento fiscal elaborado de forma genérica ou que demandem juízo de valor.

§ 2º Os quesitos ou as determinações das alterações no levantamento fiscal deverão constar em ata quando decididos em sessão de julgamento.

§ 3º A autoridade indeferirá, de forma fundamentada, o requerimento de realização de perícia tributária ou de diligências quando:

I - os quesitos não estiverem formulados de forma específica, clara e objetiva;

II - não for observada a pertinência dos quesitos em relação aos fatos imputados na autuação;

III - os fatos forem incontroversos, e **os elementos contidos nos autos forem suficientes à formação de seu convencimento;**

IV - tratar-se de fatos notórios, verossímeis e compatíveis com a realidade e as provas constantes dos autos;

V - a verificação for prescindível ou relacionada com documentos cuja juntada ou modo de realização seja impraticável;

VI - a prova do fato não dependa de conhecimento técnico especializado;

VII - a prova necessária ao deslinde da questão não for apresentada pelo sujeito passivo.”

Assim sendo, conclui-se que a infração ora imputada ao contribuinte deve ser ratificada, por inobservância aos arts. 60, IX, “a” e seus parágrafos 1º e 13 do Decreto 24.569/97, alterado pelo Decreto nº 33327/2019, art. 20, parágrafo 5º da LC 87/1996, arts. 46, 49, parágrafo 4º e 52 da Lei 12.670/96, bem como Cláusula Quarta do Ajuste Sinief 08/97, devendo o autuado sujeitar-se à penalidade prevista no art. 123, II, “a”, da lei nº 12.670/96.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

3. DO VOTO

Pelo exposto, VOTO no sentido de conhecer do recurso ordinário, negar-lhe provimento, de modo a ratificar a procedência da acusação fiscal proferida em 1ª Instância.

3. DO DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Segue abaixo o demonstrativo do crédito tributário:

MÊS/ANO	ICMS	MULTA
02/2018	38.018,42	38.018,42
03/2018	32.039,81	32.039,81
04/2018	22.582,76	22.582,76
05/2018	22.445,43	22.445,43
06/2018	19.230,12	19.230,12
07/2018	15.448,59	15.448,59
08/2018	28.957,30	28.957,30
09/2018	28.674,68	28.674,68
10/2018	15.773,22	15.773,22
11/2018	17.550,37	17.550,37
12/2018	20.072,40	20.072,40

TOTAL: ICMS 260.793,10 (duzentos e sessenta mil, setecentos e noventa e três reais e dez centavos) + **MULTA** 260.793,10 (duzentos e sessenta mil, setecentos e noventa e três reais e dez centavos) = **R\$ 521.586,20** (quinhentos e vinte um mil, quinhentos e oitenta e seis reais e vinte centavos).

4. DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, do Processo de Recurso nº NOR-202320923 e Auto de Infração nº 202320923, em que é Recorrente: **CLARO S/A** e Recorrido: **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conselho de Recursos Tributários

RESOLVEM os membros da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário **DECIDIR**, por unanimidade de votos em relação aos argumentos trazidos pela recorrente: 1) Retorno à 1ª Instância para novo julgamento: Afastado, por unanimidade de votos, com fundamento no art. 61 da Lei no. 18.185/2022; 2) Quanto à inclusão no numerador do coeficiente de crédito do CIAP da cessão onerosa do meio de rede. Afastada, de forma unânime, vez que a referida operação, vista de forma isolada, deve ser considerada como não tributada, por não haver cobrança do imposto devido, sendo tributada somente na etapa posterior da cadeia econômica, quando da prestação do serviço de comunicação para o usuário final, nos termos do Convênio 17/2013. O Conselheiro Almir de Almeida Cardoso Júnior fundamentou seu voto nos termos da Resolução nº 02/2024 da Câmara Superior do CONAT; 3) Quanto às remessas de troca em garantia (CFOPS 5949/6949) e sua inclusão no coeficiente de crédito do CIAP. Afastada, de forma unânime, por restar claro, pelos elementos de prova colecionados pela fiscalização, que tais CFOPS foram excluídos tanto do numerador, como do denominador, sendo desnecessária a realização de diligência para aferir essa exclusão. 4) Quanto à inclusão da receita de TV por assinatura no coeficiente de crédito do CIAP. Afastada, de forma unânime, tendo em vista que o contribuinte optou pela redução da base de cálculo prevista no convênio 57/99, sendo-lhe vedado o aproveitamento de quaisquer créditos fiscais e, ademais, a natureza desses serviços não se confunde com o crédito fiscal para aquisições de bens do ativo permanente. Em relação ao mérito, os membros da câmara resolvem, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso ordinário, para confirmar a decisão exarada na instância monocrática, julgando **PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto da conselheira relatora e em conformidade com entendimento manifestado em sessão pelo representante da Procuradoria-Geral do Estado. Participou de forma virtual, na forma da Port. 08/2023, realizando sustentação oral o advogado Victor Marinho.

Presentes à Sessão, as conselheiras Ana Carolina Cisne Nogueira Feitosa e Lúcia de Fátima Dantas Muniz e os conselheiros, Almir de Almeida Cardoso Júnior, Leilson Oliveira Cunha, Renan Cavalcante Araújo e Pedro Jorge Medeiros. Presente o Sr. Procurador do Estado Dr. Mateus Viana Neto. Também presente, secretariando os trabalhos junto à 1ª Câmara de Julgamento, a Secretária Evaneide Duarte Vieira.

SALA DA SESSÃO DE JULGAMENTO DA 1ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIO,
em Fortaleza/CE, aos _____ de _____ de _____.

Ana Carolina Cisne Nogueira Feitosa
CONSELHEIRA RELATORA

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior
PRESIDENTE DA 1ª CÂMARA