

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Resolução	Câmara	Sessão de julgamento	Data
Nº 009/ 2024	CÂMARA SUPERIOR	4ª SESSÃO ORDINÁRIA	27/06/2024

Processo nº	Auto de Infração nº	CGF/CNPJ/CPF
1/0312/2018	1/201722401	06.266.269-4

Tipo de Recurso	RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Recorrente	CLARO S/A
Recorrido	ESTADO DO CEARÁ
Despacho de Admissibilidade	Nº 106/2023
Conselheiro Relator	SABRINA ANDRADE GUILHON

Resolução Recorrida	Nº 096/2022 (4ª CÂMARA – PROCEDENTE)
Resolução Paradigma	RES. 054/2017 (1ª CÂMARA – PARCIAL PROCEDENTE)
Resolução Paradigma	RES. 001/2019 (1ª CÂMARA – PARCIAL PROCEDENTE)
Resolução Paradigma	RES. 259/2019 (1ª CÂMARA – PARCIAL PROCEDENTE)
Sustentação Oral	Renata Cunha

EMENTA: ICMS. Crédito Indevido. **1.** Cálculo incorreto dos créditos decorrentes de aquisições para o Ativo Permanente. **2.** Decisão da Resolução nº 096/2022, da 4ª câmara de julgamento do CRT, pela procedência da autuação, excluindo do numerador da fração algébrica utilizada para o cálculo do coeficiente de creditamento no CIAP os valores relativos à cessão onerosa de meios de redes, por considerar uma operação não tributada. Entendeu, também, que as transferências entre estabelecimentos devem ser mantidas do cálculo do referido coeficiente por se tratar de operações tributadas. **3.** Despacho de Admissibilidade nº 106/2023 deferido para analisar se as receitas de interconexões deveriam ser incluídas no numerador do coeficiente de creditamento do ICMS nas aquisições de bens do ativo imobilizado (CIAP), assim como se as operações de transferências realizadas utilizando os CFOP's

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

5409 e 6409, devem ser incluídas na fração algébrica, tanto do numerador quanto do denominador. **4.** Recurso Extraordinário improvido, para manter a decisão de **PROCEDÊNCIA** proferida pela Câmara recorrida, não foram acatadas, portanto, as resoluções paradigmas nºs 054/2017, 001/2019 e 259/2019 (1ª Câmara), nos seguintes termos: 4.1. Acerca do primeiro pedido da autuada – de que a operação de cessão de meios de rede é uma espécie de diferimento, devendo ser incluído no numerador do coeficiente de creditamento do crédito do CIAP - por unanimidade, não atendido, tendo em vista que as receitas de interconexões não são tributadas nas operações realizadas pela cedente, não podendo, portanto, serem incluídas no numerador do coeficiente de crédito do CIAP desse contribuinte, por ser esse ônus tributário suportado pelo cessionário. 4.2. Quanto ao segundo pedido: De exclusão dos CFOPs 5409 e 6409 de operações de transferências entre estabelecimentos do cálculo da fração algébrica (numerador e denominador): por maioria de votos, pedido não acatado, tendo em vista que apesar do STF afirmar, na ADC nº 49/RN, que as operações de transferência de propriedade entre estabelecimentos distintos não são tributadas, em relação a créditos de 2013 e 2014, não se aplica a decisão porque nesse período quando havia a transferência, os contribuintes destacavam o ICMS, estando essas operações no cálculo do coeficiente compondo o numerador (saídas tributadas), e denominador (saídas totais), não se aplicando, portanto, a decisão do STF para este caso concreto que é de cálculo do coeficiente do CIAP de operações tributadas ou não na época. **5.** Decisão parcialmente de acordo com a manifestação da representante da Procuradoria Geral do Estado que se manifestou oralmente por dar parcial provimento ao recurso, por exclusão da fração algébrica do CIAP das operações de transferência entre estabelecimentos de titularidade da recorrente (CFOP 5409 e 6409). **6.** Dispositivos infringidos: Arts. 60, IX, “a” do Decreto 24.569/97 e 49, §4º, incisos I, II e III da Lei 12.670/96. **7.** Penalidade aplicada: Art. 123, I, “a” da Lei nº 12.670/1996, alterada pela Lei nº 13.418/2003.

1. RELATÓRIO

1.1. Do auto de infração e Informações Complementares

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

O presente processo tem por objeto a acusação de creditamento indevido de ICMS decorrente de cálculo do coeficiente do creditamento do Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP) em desacordo com a legislação vigente. Foram apontados como dispositivos infringidos os arts. 60, IX, "a" do Decreto 24.569/97 e 49, §4º, incisos I, II e III da Lei 12.670/96 e aplicada a penalidade prevista no artigo 123, I, "a" da Lei nº 12.670/1996, alterada pela Lei nº 13.418/2003. A título de imposto foi cobrado o valor de R\$ 6.903.398,11 mais multa de igual valor.

Nas Informações Complementares ao Auto de Infração, a equipe de fiscalização esclareceu que, ao analisar o bloco G da EFD do contribuinte, encontrou divergência com o que determina a legislação na forma que a empresa apurou o índice de participação do valor do somatório das saídas tributadas incluindo exportação e no valor total das saídas, desobedecendo as regras descritas no §13 do Art. 60, do Decreto 24.569/97 e Ajuste do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF) n. 08/1997, alterado pelo Ajuste SINIEF n. 03/2001, que disciplina como deve ser o preenchimento do CIAP para constituição do crédito fiscal de ICMS, decorrente das entradas de bens do Ativo Permanente. Explica que a apuração desse valor depende essencialmente de se apurar corretamente o índice de Participação, representado pela fração: saídas tributadas sobre saídas totais, que são justamente os valores das operações tributadas no numerador e o total das operações de saídas no denominador da fração.

Além da legislação pertinente, a equipe de fiscalização informa que obedeceu ao entendimento do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE), que entendia que não deveriam compor o denominador do coeficiente - nas saídas totais – operações que não fossem de saídas definitivas do estabelecimento, por esse motivo foram retiradas do cálculo do índice que a fiscalização elaborou uma lista de CFOPs (às fls.11 e 12). Assim, o novo índice de Participação apurado pela equipe de fiscalização foi demonstrado no arquivo "ANEXO CIAP CLARO 2013 2014_AI" anexo ao Auto de Infração e, por conseguinte, constatado crédito indevido de ICMS de R\$ 2.943.332,22 (Dois milhões, novecentos e quarenta e três mil, trezentos e trinta e dois reais e vinte e dois centavos) no exercício de 2013 e R\$ 3.960.065,99 (Três milhões, novecentos e sessenta mil e sessenta e cinco reais e noventa e nove centavos) no exercício de 2014.

1.2. Impugnação e Julgamento de 1ª Instância

Tempestivamente, a autuada apresentou defesa, alegando a necessidade de realização de perícia para verificar e corrigir supostos equívocos na apuração no coeficiente de crédito do CIAP, principalmente no que tange à inclusão no numerador das operações de

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

cessões de meio de rede (CFOPs 5301 e 6301) e as operações de transferências entre estabelecimentos da impugnante (CFOP 5409), mas o julgador de primeira instância manteve a atuação em todos os seus termos.

1.3. Das razões do Recurso Ordinário

A Autuada interpõe tempestivamente Recurso Ordinário, em que apresenta os mesmos pedidos constantes na impugnação, contudo é mantida a decisão de primeira instância, nos termos da Resolução nº 096/2022 da 4a. Câmara de Julgamento na 10a. Sessão Ordinária realizada em 26 de Maio de 2022 (fls. 735):

EMENTA: CRÉDITO INDEVIDO. Julgado **PROCEDENTE** o lançamento. **1. Inclusão da cessão onerosa dos meios de rede no numerador da fração algébrica do coeficiente de crédito do CIAP** afastada por voto de desempate do presidente, **entendimento de que a operação realizada entre empresas de telecomunicações não é tributada, pois o regime especial determina que o imposto seja devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final, sem direito ao crédito nas situações previstas no Convênio ICMS nº 17/2013.** **2. Exclusão dos CFOPs 5409 e 6409 do cálculo da fração algébrica afastada**, por voto de desempate do presidente, **entendimento de que incide ICMS nas operações de transferências realizadas entre estabelecimento do mesmo titular, considerando a legislação vigente e a autonomia dos estabelecimentos, por isso tais valores devem integrar o numerador e denominador do coeficiente de crédito** **3.** Afastado caráter confiscatório da multa, por unanimidade de votos, por entender que a multa é determinada na legislação vigente e, que é vedado ao julgador afastar a norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme §2º do art. 48, da Lei nº 15.614/2014 e Súmula nº 11 do CONAT. **RECURSO ORDINÁRIO** conhecido e não provido. Decisão no sentido de confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária e parcial divergência com a manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado, no que tange à questão da cessão onerosa dos meios de rede. Decisão com base no(s): art 20, §5º, inc. I, II e III da Lei Complementar nº 87/96 alterada pela Lei Complementar nº 102/2000; art 49, §4º, da Lei nº 12.670/96; art. 60, §13, 67 e 801 do Decreto nº 24.569/1997; Cláusula primeira e terceira do Convênio ICMS 15/2007. Penalidade do art. 123, II, a, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/2003.

1.4. Do recurso extraordinário

A empresa interpõe Recurso Extraordinário (fls. 744v a 755) contra a decisão exarada na Resolução nº 96/2022 (fls. 735 a 738), originária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, sob a alegação de existência de divergência em face das decisões proferidas nas Resoluções de nºs: 1/2019, 54/2017 e 259/2019, todas oriundas da 1ª Câmara de Julgamento.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

O contribuinte afirma que existe divergência jurisprudencial no tocante à composição do coeficiente de crédito do CIAP, pois na decisão recorrida **(i)** as receitas decorrentes da cessão onerosa de meios de rede (CFOPs 5301/6301) não foram incluídas no NUMERADOR, por serem consideradas não tributadas, já nas paradigmas foram incluídas, tendo em vista serem consideradas tributadas por diferimento e **(ii)** as transferências entre estabelecimentos da RECORRENTE (CFOPs 5409/6409) não foram excluídas na decisão recorrida, mas nas paradigmas foram pelo fato de serem saídas para estabelecimentos do mesmo contribuinte.

1.5 Do despacho de admissibilidade

A admissibilidade do recurso em questão é deferida através do Despacho de nº 106/2023, vez que a Presidência do CONAT entendeu que restou configurado o nexo de identidade entre a resolução recorrida em face das resoluções apresentadas como paradigma de divergência, já que as resoluções sob análise tratam da mesma matéria, contudo suas fundamentações se mostram antagônicas quanto à questão referente à inclusão, ou não, no numerador das receitas de cessão de meio de rede e exclusão ou não das operações de transferências entre estabelecimentos da recorrente.

2. VOTO DA RELATORA

O Recurso Extraordinário que ora se julga foi apresentado em razão da decisão da Resolução nº 096/2022 da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, sendo protocolizado de forma tempestiva e admitido pelo excelentíssimo Presidente do Conselho de Recursos Tributários no Despacho nº 106/2023, por estarem presentes os pressupostos processuais da espécie recursal em conformidade com o art. 106 da Lei nº 15.614/14.

O lançamento tributário materializado no Auto de Infração sob análise imputa à autuada a conduta de lançar crédito indevido de ICMS relativo à entrada de bens destinados ao ativo permanente, durante os exercício de 2013 e 2014, no valor de R\$ 2.943.332,22 (Dois milhões, novecentos e quarenta e três mil, trezentos e trinta e dois reais e vinte e dois centavos) no exercício de 2013 e R\$ 3.960.065,99 (Três milhões, novecentos e sessenta mil e sessenta e cinco reais e nove centavos) no exercício de 2014, a título de ICMS, mais a imposição de multa de mesmo valor.

Como a autuação ocorreu em 2017 e refere-se a fatos geradores de 2013 e 2014, a análise do presente processo vai contemplar o enfrentamento da correta interpretação do art. 49 da Lei 12.670/96 combinado com o art. 20 da Lei Complementar 87/96, que fundamentaram o auto de infração lavrado e estavam vigentes à época dos fatos.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

As autoridades fiscais autuantes afirmam que, a partir dos dados informados pelo Contribuinte na EFD, foram realizados os cálculos dos coeficientes mensais de creditamento do ativo imobilizado a que a Recorrente teria direito a cada mês. Ao compararem os valores calculados de créditos devidos com os valores apropriados pelo Contribuinte, constataram que houve aproveitamento indevido de ICMS oriundo de aquisições de bens para o ativo permanente, conforme consta nos anexos às Informações Complementares do Auto de Infração.

Contudo, todo debate acerca do lançamento tributário feito reside na interpretação na composição do coeficiente de creditamento do Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP) calculado mês a mês.

O art. 20, parágrafo 5º da Lei Complementar 87/1996, replicado no art. 49, parágrafo 4º da Lei 12.670/96, estabelece o aproveitamento dos créditos decorrentes da entrada de bens para o ativo permanente do contribuinte na proporção das saídas tributadas:

$$\frac{\text{SAÍDAS TRIBUTADAS}}{\text{SAÍDAS TOTAIS}} = \text{COEFICIENTE MENSAL DE CRÉDITO(CIAP)}$$

Assim, tal coeficiente de creditamento é apurado por meio da divisão das saídas tributadas pelo total das saídas, com a finalidade de apurar o percentual de saídas tributadas pelo ICMS da empresa, considerando as saídas totais (tributadas ou não) por esse imposto.

Com a obtenção desse valor, este é multiplicado pela razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), para, assim, encontrar-se o montante de crédito que a lei permite ser apropriado mensalmente, conforme sintetizado abaixo:

$$\text{COEFICIENTE DE CREDITAMENTO} \times \text{SALDO ACUMULADO} \times 1/48 = \text{VALOR DO CRÉDITO}$$

O cerne da questão suscitada pela recorrente é a **inclusão, ou não, no numerador do coeficiente de creditamento do CIAP das cessões onerosas de meio de rede e a exclusão ou não da fração das operações de transferências entre estabelecimentos da recorrente.**

Antes de adentrarmos em tal controvérsia é necessária, primariamente, que façamos uma distinção entre o crédito financeiro e o crédito físico do ICMS. Com o advento da Lei Complementar 87/1996, por meio do seu art. 20, foi instituído expressamente o crédito financeiro, ao permitir que os contribuintes pudessem se creditar do ICMS das mercadorias adquiridas para uso ou consumo, bem como as destinadas para o seu ativo permanente.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Com essa premissa posta, podemos fazer a distinção fundamental entre o crédito físico e o financeiro:

- 1) para a obtenção do crédito físico, o contribuinte terá que adquirir mercadorias destinadas à comercialização ou industrialização, sendo estas operações devidamente tributadas.
- 2) Já no crédito financeiro, é necessário que o contribuinte adquira mercadorias ou bens para uso ou consumo ou para o ativo permanente.

Assim, no crédito físico o contribuinte é obrigado a vincular a operação anterior, devidamente tributada, com a posterior (comercialização ou industrialização), também tributada, situação essa que não se repete no crédito financeiro, no qual não há vinculação entre a operação anterior e a posterior, a não ser na hipótese de desincorporação do bem do ativo permanente, cujo creditamento será proibido das parcelas remanescentes, desde que a venda do bem ocorra no prazo de 4(quatro) anos após a sua aquisição.

A Lei Complementar 102/2000, em seu art. 1º, alterou o art. 20 da Lei Complementar 87/1996 e estabeleceu que os créditos decorrentes de aquisições de bens para o ativo permanente deveriam obedecer aos seguintes critérios:

- 1) creditamento à razão de 1/48(um quarenta e oito avos) do valor do crédito, apurado mensalmente de forma proporcional.
- 2) vedação à apropriação do crédito, em relação à proporção de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no respectivo período de apuração.

Desta forma, reportando-se ao crédito financeiro em questão, o sentido finalístico da norma é dar incentivo ao contribuinte, reduzindo as suas despesas, entretanto, em homenagem ao princípio da não cumulatividade do ICMS, no cálculo da composição do coeficiente de creditamento de ICMS do ativo permanente mensal, serão consideradas no numerador as operações ou prestações tributadas, ou seja, aquelas em que o contribuinte arcou financeiramente com o ônus tributário.

- A recorrente defende que a operação de cessão de meios de rede é uma espécie de diferimento, sendo tributada em uma etapa posterior da cadeia econômica, quando da prestação para o usuário final da prestação do serviço de comunicação, nos termos da Cláusula Décima do Convênio 126/1998, devendo, portanto, ser incluído no numerador do coeficiente de creditamento do crédito do CIAP.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

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 n o 24.569/1997:**

“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”

Entendo que tal alegativa não deve prosperar, visto que este instituto representa uma categoria em especial quando confrontado com o conceito de operação não tributada. O diferimento consiste no adiamento da incidência tributária para uma etapa posterior àquela definida como diferida. Não se trata de benefício fiscal, que pela ótica do ente tribuante refletiria em uma renúncia fiscal. Trata-se de uma postergação, em que outro contribuinte passa a ser responsável pelo pagamento do ICMS relativo a um fato gerador antecedente, cujo recolhimento foi postergado para o momento em que se concretiza esse fato com a prestação do serviço ao usuário final.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

A operação diferida se analisada, de forma isolada, não é tributada. Assim, 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 que não seja permitido um creditamento sem causa, ou seja, sem que se permita que o contribuinte (cessionário) se credite de valores sobre os quais este não arcar 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. Geralmente, 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.

Tal decisão corrobora com o 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.

As cessões onerosas de meios de rede contemplam o compartilhamento de redes entre as concessionárias de serviços de telecomunicações de acordo com o art. 146 da Lei nº 9.427/97, denominada Lei Geral das Telecomunicações (LGT), senão vejamos:

“Art. 146. As redes serão organizadas como vias integradas de livre circulação, nos termos seguintes:

I – é obrigatória a interconexão entre as redes, na forma da regulamentação;

II – deverá ser assegurada a operação integrada das redes, em âmbito nacional e internacional;

III – o direito de propriedade sobre as redes é condicionado pelo dever de cumprimento de sua função social.

Parágrafo único. Interconexão é a ligação entre redes de telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os usuários de serviços de uma das redes possam comunicar-se com usuários de serviços de outra ou acessar serviços nela disponíveis.”

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

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:

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 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. Nessa 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. Ressalte-se que as operações de cessão de meio de rede devem compor o denominador de tal coeficiente, o que ocorreu na autuação.

ETAPA 1
A OI S/A presta serviço de Cessão de Meios de Rede para a TIM S/A NFST DA OI S/A PARA A TIM S/A SEM destaque de ICMS Serviço: Interconexão ou EILD
ETAPA 2
A TIM S/A presta serviço de Telefonia para seu cliente (usuário final) NFST DA TIM S/A para seu cliente COM destaque de ICMS Serviço: Telefonia

Por esse motivo, por ser uma operação sujeita ao âmbito de incidência do ICMS, porém quando da prestação do serviço de telefonia para o usuário final é que não pode ser incluída no numerador do coeficiente na etapa 1 que ocorre na empresa que presta serviço de Cessão de Meios de Rede).

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Pensar de forma diferente, seria dar azo a que, em uma situação hipotética de compra de um bem para ativo permanente pelo cedente e pelo cessionário, houvesse a inclusão indevida da cessão onerosa de meio de rede no numerador do coeficiente de crédito do CIAP, tanto do cedente como do cessionário, sendo que só o segundo arcou com o ônus tributário, configurando, assim, um tratamento anti-isonômico.

Em uma substituição para frente, é plenamente defensável que tanto o contribuinte substituto como o substituído tenham o direito de incluir as operações sujeitas a tal regime de tributação como tributadas no numerador do coeficiente de crédito do CIAP, tendo em vista que o primeiro é responsável pelo pagamento ICMS devido da obrigação direta, destacado no documento fiscal, como o recolhido por substituição tributária até o nível do consumidor final, sendo que o segundo, apesar de suas saídas serem escrituradas sem débito de ICMS em seus registros fiscais, arca com ônus tributário devido, pela presunção de sua ocorrência, até o fim da cadeia mercantil. Nesse caso, a isonomia está sendo plenamente observada.

- Quanto ao argumento da recorrente de que deve ser excluído na fração os valores das operações de transferências entre estabelecimentos da recorrente, CFOPs 5409 e 6409, afasto a exclusão de tais operações do numerador e do denominador, por entender que representam saídas tributadas na época (2013 e 2014), pois, há previsão legal de incidência do ICMS nas operações de transferências realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular, inclusive com mudança de titularidade quando se considera a autonomia entre estabelecimentos para fins fiscais, conforme art. 3º, I, da Lei 12.670/1996:

Art. 3º Ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

I - da saída, a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular;

Art.19. Considera-se estabelecimento autônomo, para efeito de manutenção e escrituração de livros e documentos fiscais e, quando for o caso, para recolhimento do imposto relativo às operações e prestações nele realizadas, cada estabelecimento, ainda que do mesmo contribuinte. (Decreto nº 24.569/97)

Apesar do emanado pelo STJ e pelo STF acerca das operações registradas sob os CFOP nº 5409 e nº 6409 (Transferência de mercadoria) que passam a ficar fora do âmbito de incidência do ICMS, essa decisão do STF que afastou a incidência do ICMS sobre estas operações, foram modulados os efeitos somente para fatos geradores a partir de janeiro de

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

2024, não alcançando, portanto, estes exercícios de 2013 e 2014 cujas operações já foram tributadas. Além disso, a decisão é sobre não tributar operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular o que não se confunde com o caso em questão que se trata de cálculo de um coeficiente pra aplicação no creditamento de bens comprados para o ativo imobilizado em que se inclui no numerador (do coeficiente) operações tributadas e no numerador operações tributadas e que não foram tributadas na época.

O STF afirmou, na ADC nº 49/RN, que as operações de transferência não são tributadas porque não se considera ocorrido o fato gerador do ICMS na saída de mercadoria de estabelecimento para outro de mesma titularidade.

A legislação tributária estabelece que o COEFICIENTE DE CREDITAMENTO corresponde ao resultado da divisão entre as operações de “saídas tributadas” escrituradas pelo contribuinte no mês (numerador) somadas às exportações e o “valor total das operações/prestações de saídas do mês (denominador)”, inclusive as isentas ou não tributadas. Caso se aplique a decisão do STF para o cálculo do coeficiente considerando que essas operações não são tributadas por nem serem consideradas saídas já que se trata apenas de deslocamento de bens entre matriz e filiais do mesmo titular, de acordo com entendimento do STF, excluí-las da fração (numerador e denominador), como pede o contribuinte, vai acarretar redução da fração o que acarretará coeficiente de creditamento menor ainda, diminuindo o valor do crédito do contribuinte.

Verifica-se nas planilhas fiscais que a empresa autuada calculou o COEFICIENTE DE CREDITAMENTO em desacordo com a legislação tributária, resultando em aproveitamento indevido de crédito tributário, conforme planilhas fiscais, restando caracterizada a infração denunciada na inicial, devendo ser cobrado o ICMS acrescido da penalidade prevista no art. 123, II, 'a' da Lei nº 12.670/1996, com redação da Lei nº 13.418/2003:

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

II - com relação ao crédito do ICMS:

a) crédito indevido, assim considerado todo aquele escriturado na conta-gráfica do ICMS em desacordo com a legislação ou decorrente da não-realização de estorno, nos casos exigidos pela legislação: multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado;

Isso posto, voto para negar provimento ao Recurso Extraordinário interposto, para manter a decisão de PROCEDÊNCIA proferida pela Câmara recorrida, afastando as paradigmas, Resoluções Nºs **RES. 054/2017, 001/2019 e 259/2019** (1ª Câmara).

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

É como voto.

3. DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO	ICMS	MULTA	TOTAL
01/13	R\$ 273.588,69	R\$ 273.588,69	R\$ 547.177,38
02/13	R\$ 275.255,04	R\$ 275.255,04	R\$ 550.510,08
03/13	R\$ 264.280,64	R\$ 264.280,64	R\$ 528.561,28
04/13	R\$ 254.448,17	R\$ 254.448,17	R\$ 508.896,34
05/13	R\$ -	R\$ -	R\$ -
06/13	R\$ 269.733,25	R\$ 269.733,25	R\$ 539.466,50
07/13	R\$ 260.310,01	R\$ 260.310,01	R\$ 520.620,02
08/13	R\$ 259.903,03	R\$ 259.903,03	R\$ 519.806,06
09/13	R\$ 251.671,01	R\$ 251.671,01	R\$ 503.342,02
10/13	R\$ 248.679,94	R\$ 248.679,94	R\$ 497.359,88
11/13	R\$ 273.732,29	R\$ 273.732,29	R\$ 547.464,58
12/13	R\$ 311.730,10	R\$ 311.730,10	R\$ 623.460,20
TOTAL 2013	R\$ 2.943.332,17	R\$ 2.943.332,17	R\$ 5.886.664,34
01/14	R\$ 290.097,42	R\$ 290.097,42	R\$ 580.194,84
02/14	R\$ 356.121,28	R\$ 356.121,28	R\$ 712.242,56
03/14	R\$ 317.682,02	R\$ 317.682,02	R\$ 635.364,04
04/14	R\$ 334.755,02	R\$ 334.755,02	R\$ 669.510,04
05/14	R\$ 334.982,49	R\$ 334.982,49	R\$ 669.964,98
06/14	R\$ 335.063,33	R\$ 335.063,33	R\$ 670.126,66
07/14	R\$ 337.343,84	R\$ 337.343,84	R\$ 674.687,68
08/14	R\$ 298.428,32	R\$ 298.428,32	R\$ 596.856,64
09/14	R\$ 343.526,42	R\$ 343.526,42	R\$ 687.052,84
10/14	R\$ 329.571,85	R\$ 329.571,85	R\$ 659.143,70
11/14	R\$ 331.660,79	R\$ 331.660,79	R\$ 663.321,58
12/14	R\$ 350.833,16	R\$ 350.833,16	R\$ 701.666,32
TOTAL 2014	R\$ 3.960.065,94	R\$ 3.960.065,94	R\$ 7.920.131,88
TOTAL 2013 E 2014	R\$ 6.903.398,11	R\$ 6.903.398,11	R\$ 13.806.796,22

4. DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos do **Processo de Recurso Extraordinário nº 1/312/2018** e Auto de Infração nº **1/201722401**, em que é Recorrente **CLARO S/A** e Recorrido ESTADO DO CEARÁ, **RESOLVEM** os membros da Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários deliberando sobre o Recurso Extraordinário admitido pela Presidência

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

com base no que dispõem os Artigos 5º, inciso II e 107 da Lei nº 15.614/14, resolve negar provimento ao Recurso Extraordinário interposto, para manter a decisão de **PROCEDÊNCIA** proferida pela Câmara recorrida, nos seguintes termos: **1.** acerca do primeiro pedido da autuada – de que a operação de cessão de meios de rede é uma espécie de diferimento, sendo tributada em uma etapa posterior da cadeia econômica, quando da prestação para o usuário final da prestação do serviço de comunicação, devendo ser incluído no numerador do coeficiente de creditamento do crédito do CIAP. Por unanimidade, resolve não acatar as paradigmas, Resoluções Ns 054/2017 , 001/2019 e 259/2019 (1ª Câmara), acatando os argumentos apresentados pela Conselheira relatora (fundamentados no art. 801 do Decreto nº 24.569/1997 e Convênio ICMS nº 17/2013), considerando que na etapa 1 da operação de cessão de meios de rede ,objeto do auto de infração sob análise, o cedente, que 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 mantida a exclusão no 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 direito de incluir no numerador de seu coeficiente de creditamento do seu CIAP. Dessa forma, garante-se o princípio da não cumulatividade, previsto no Art. 155, I, parágrafo 2º da Constituição Federal, na apuração do crédito fiscal no que tange a esse coeficiente de participação. **2.** Quanto ao segundo pedido de exclusão dos CFOPs 5409 e 6409 de operações de transferências entre estabelecimentos do cálculo da fração algébrica (numerador e denominador): por maioria de votos, afastando as paradigmas, Resoluções Ns 054/2017 , 001/2019 e 259/2019 (1ª Câmara), tendo em vista que apesar do STF afirmar, na ADC nº 49/RN, que as operações de transferência de propriedade entre estabelecimentos distintos não são tributadas, em relação a créditos de 2013 e 2014, não se aplica a decisão porque nesse período quando havia a transferência os contribuintes destacavam o ICMS, estando essas operações no cálculo do coeficiente compondo o numerador (saídas tributadas), e denominador (saídas totais), não se aplicando, portanto, a decisão do STF para o caso concreto, nos termos do voto da Conselheira relatora. A representante da Procuradoria Geral do Estado se manifestou oralmente por dar parcial provimento ao recurso, por exclusão da fração algébrica do CIAP das operações de transferência entre estabelecimentos de titularidade da recorrente (CFOP 5409 e 6409). Foi voto divergente o do Conselheiro Hamilton Gonçalves Sobreira, que acatou os argumentos da recorrente. Ausentes, por motivo justificado, os conselheiros Lúcio Gonçalves Feitosa e Filipe Pinho da Costa Leitão. Presente, para apresentação de sustentação oral, a representante legal da autuada, Dra. Renata Cunha.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Presentes o Presidente da Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, Victor Hugo Cabral de Moraes Junior, os Conselheiros: Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior, Leilson Oliveira Cunha, Maria Elineide Silva e Souza, Manoel Marcelo Augusto Marques Neto, Antônia Helena Teixeira Gomes, Francisco Wellington Ávila Pereira, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Sabrina Andrade Guilhon, Hamilton Gonçalves Sobreira, Pedro Jorge Medeiros, Geider de Lima Alcântara, Robério Fontenele de Carvalho, José Ernane Santos e Allex Konne de Nogueira e Souza; a representante da Procuradoria Geral do Estado, Dra. Ana Luísa Sampaio Siqueira e, secretariando os trabalhos da Câmara Superior, a Secretária Ana Paula Figueiredo Porto.

SALA DA SESSÃO DE JULGAMENTO DA CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 13 de AGOSTO de 2024.

Sabrina Andrade Guilhon
CONSELHEIRA RELATORA

Victor Hugo Cabral de Moraes Junior
PRESIDENTE DA CÂMARA SUPERIOR