



PROCESSO Nº 1811932023-9 - e-processo nº 2023.000392773-4

ACÓRDÃO Nº 021/2025

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: CLARO S.A.

Advogada: Sr.ª MAYARA DE OLIVEIRA SANTOS CALABRÓ, inscrita na OAB/RJ sob o nº 235.679

2ª Recorrente: CLARO S.A.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS- GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: PALLOMA ROBERTA MARTINS PESSOA GUERRA e FÁBIO SANTOS OLIVEIRA

Relator: CONS.º HEITOR COLLETT.

CRÉDITO INDEVIDO - ATIVO IMOBILIZADO - CIAP - APURAÇÃO INCORRETA DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA. REDUÇÃO DA PENALIDADE - APLICAÇÃO DE LEI POSTERIOR MAIS BENÉFICA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- O aproveitamento dos créditos, relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, ocorreu em montante superior ao devido, tendo em vista a apuração incorreta do coeficiente de creditamento, em desacordo com as normas do art. 78, I, II e III do RICMS/PB.

- Redução da penalidade proposta ao percentual de 75%, com fulcro no art. 82, V, "h" da Lei 6.379/96, com as alterações advindas da Lei nº 12.788/23, publicadas no DOE de 29/9/2023, em razão do caso concreto se aplicar o princípio da retroatividade benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator. pelo recebimento dos recursos, de ofício e voluntário, por regular e tempestivos, e quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos, mantendo inalterada a decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de



Estabelecimento nº **93300008.09.00002941/2023-10**, lavrado em 22 de setembro de 2023, contra a empresa **CLARO S/A.** com inscrição estadual nº 16.147.111-0, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor **total de R\$ 812.790,65** (oitocentos e doze mil, setecentos e noventa reais e sessenta e cinco centavos), **sendo R\$ 464.451,81** (quatrocentos e sessenta e quatro mil, quatrocentos e cinquenta e um reais e oitenta e um centavos) **de ICMS**, por infringência ao art. 78, I, II e III, do RICMS/PB, e **R\$ 348.338,84** (trezentos e quarenta e oito mil, trezentos e trinta e oito reais e oitenta e quatro centavos) **de multa por infração**, arrimada no artigo 82, V, “h”, da Lei n.º 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado o valor de **R\$ 116.112,97** de multa por infração.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de janeiro de 2025.

HEITOR COLLETT
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA E VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO Nº 1811932023-9 - e-processo nº 2023.000392773-4

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: CLARO S.A.

Advogada: Sr.ª MAYARA DE OLIVEIRA SANTOS CALABRÓ, inscrita na OAB/RJ sob o nº 235.679

2ª Recorrente: CLARO S.A.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS- GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: PALLOMA ROBERTA MARTINS PESSOA GUERRA e FÁBIO SANTOS OLIVEIRA

Relator: CONS.º HEITOR COLLETT.

CRÉDITO INDEVIDO - ATIVO IMOBILIZADO - CIAP - APURAÇÃO INCORRETA DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA. REDUÇÃO DA PENALIDADE - APLICAÇÃO DE LEI POSTERIOR MAIS BENÉFICA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- O aproveitamento dos créditos, relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, ocorreu em montante superior ao devido, tendo em vista a apuração incorreta do coeficiente de creditamento, em desacordo com as normas do art. 78, I, II e III do RICMS/PB.

- Redução da penalidade proposta ao percentual de 75%, com fulcro no art. 82, V, “h” da Lei 6.379/96, com as alterações advindas da Lei nº 12.788/23, publicadas no DOE de 29/9/2023, em razão do caso concreto se aplicar o princípio da retroatividade benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do CTN.

RELATÓRIO

A presente demanda teve início por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00002941/2023-10** (fl. 02 e 03), lavrado em 22 de setembro de 2023, contra a empresa **CLARO S.A.** com inscrição estadual nº 16.147.111-0, em decorrência da seguinte infração:

0668 - UTILIZACAO INDEVIDA DE CREDITO FISCAL EM VIRTUDE DE APURACAO INCORRETA. (ATIVO IMOBILIZADO) >> O



contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual por ter aproveitado o crédito fiscal, concernente à aquisição de ativo fixo, em montante superior ao devido, tendo em vista a inobservância da correta forma para a apuração do imposto em cada período.

Nota Explicativa: A AUTUAÇÃO NESTE FEITO, DIZ RESPEITO À UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DO ATIVO PERMANENTE, EM RAZÃO DE MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL DE CREDITAMENTO, PERCENTUAL ESTE CORRESPONDENTE À RELAÇÃO ENTRE O VALOR DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS/PRESTAÇÕES TRIBUTADAS E O TOTAL DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS, TENDO O CONTRIBUINTE DESRESPEITADO O QUE ESTABELECEM, OS INCISOS II E III DO ART. 78, DO RICMS/PB, FATO CONSTATADO ATRAVÉS DA RECONSTITUIÇÃO DO ÍNDICE DE CREDITAMENTO DO CIAP, REFERENTE AO PERÍODO DE SETEMBRO A DEZEMBRO DE 2018.

O VALOR DO CRÉDITO INDEVIDO FOI APURADO SEGUINDO O QUE DISPÕE OS INCISOS I, II E III, AMBOS DO ART. 78 DO RICMS/PB, LEGISLAÇÃO APLICÁVEL À ÉPOCA, CONFORME EXPLICITADO NOS DEMONSTRATIVOS, QUE SÃO PARTES INTEGRANTES DO PRESENTE AUTO: ANEXO I: DEMONSTRATIVO DOS CFOPS CONSIDERADOS DA EFD; ANEXO II: DEMONSTRATIVO DOS ITENS CONSIDERADOS DO ARQUIVO 115; ANEXO III: DEMONSTRATIVO RESUMO DO CRÉDITO INDEVIDO ÍNDICE CIAP.

O VALOR DA REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA É IGUAL AO VALOR DO CRÉDITO INDEVIDAMENTE APROVEITADO, HAJA VISTA A ININTERRUPTA EXISTÊNCIA DE SALDO DEVEDOR NO PERÍODO AUDITADO, SENDO DESSE MODO DESNECESSÁRIA A RECONSTITUIÇÃO DA CONTA GRÁFICA DO ICMS.

Em decorrência dos fatos acima, os Representantes Fazendários constituíram o crédito tributário na quantia total de R\$ 928.903,62 sendo R\$ 464.451,81 de ICMS, por infringência ao artigo 78, incisos I, II e III, do RICMS/PB e R\$ 464.451,81 de multa por infração, fundamentado no artigo 82, inciso V, alínea “h”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instruem o Auto de Infração, em especial:

ANEXO I: DEMONSTRATIVO DOS CFOPS CONSIDERADOS DA EFD, fl. 04;

ANEXO II: DEMONSTRATIVO DOS ITENS CONSIDERADOS DO ARQUIVO 115
fl. 05/83;

ANEXO III: DEMONSTRATIVO RESUMO DO CRÉDITO INDEVIDO ÍNDICE
CIAP, fl. 84;

Planilha Itens Crédito Indevido Oriundo do CIAP EProcesso.xlsx
Consolidado Hash: 47B7C8710AFA9F6CC7DEEE59F62ECA38 (fl. 88).

Cientificado da lavratura do presente auto de infração, via DTe, em 25/09/2023 (fl. 90), por meio de representante legalmente habilitado (fl. 105), interpôs petição reclamatória, em 23/10/2023 (fl. 91 a 103), por meio da qual traz as seguintes alegações:



- a) Que aplicou os estritos termos do previsto pela legislação de regência para fins de apropriação dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens para seu ativo permanente (CIAP);
- b) o crédito do ativo permanente deve ser proporcional aos débitos de ICMS efetivamente repassados ao Estado e decorrentes da utilização destes mesmos bens pelo contribuinte;
- c) os serviços de TV por assinatura devem ser excluídos do cálculo do CIAP, tanto do numerador quanto do denominador, em razão da previsão constante no Convênio ICMS nº 57/99, atualizado pelo Convênio ICMS 99/2015, que veda o aproveitamento de quaisquer créditos fiscais pelos contribuintes que optem pelo regime de tributação nele instituído, motivo pelo qual entende pela impossibilidade de inclusão destas receitas no cálculo do CIAP;
- d) além de ter incluído os serviços de TV por assinatura no cálculo do coeficiente do CIAP, a fiscalização também o fez em relação a serviços tributados pelo ISS, que também seria indevido em razão de tais serviços não serem mais considerados como de telecomunicações;
- e) a fiscalização equivocadamente considerou as operações registradas sob o CFOP 5949/6949 no cálculo do coeficiente de creditamento (denominador), quando, na verdade, trata-se apenas das remessas de cartões pré-pagos aos Distribuidores sem o destaque do ICMS nas notas fiscais;
- f) outro equívoco cometido pela Fiscalização foi considerar como “isentas ou não tributadas” as receitas decorrentes da cessão onerosa de meios de redes (CFOP’s 5301 e 6301), uma vez que são prestações regularmente tributadas e, portanto, não podem ser excluídas do numerador da fração algébrica para fins de cálculo do CIAP. Defende que há apenas o diferimento do pagamento do imposto para a etapa posterior no momento da cobrança integral do serviço ao usuário final;
- g) a multa aplicada, no patamar de 100%, extrapola os limites da razoabilidade, tendo em vista que a conduta da Contribuinte não ensejou a aplicação de tamanha penalidade.

Por conseguinte, a autuada requer:

- 1) a baixa dos autos em diligência, nos termos do artigo 59 da Lei nº 10.094/13, a fim de que os autos sejam encaminhados ao Auditor Perito para que responda aos quesitos por ele levantados;
- 2) seja dado provimento integral à presente defesa, para que seja reconhecida a insubsistência do auto de infração lavrado, em virtude da equivocada metodologia da Fiscalização na apuração do coeficiente de creditamento do CIAP;
- 3) subsidiariamente, que seja determinada a baixa dos autos em diligência para que os quesitos apresentados pela impugnante possam ser respondidos, o que permitirá a comprovação de que o aproveitamento de crédito realizado no período autuado observou e deu cumprimento à legislação de regência;
- 4) Ainda em linhas subsidiárias, acaso não se entenda pela manutenção da presente autuação, o que se admite apenas em prestígio ao Princípio da



Eventualidade, requer a IMPUGNANTE seja reconhecida a inaplicabilidade da multa fixada diante do seu caráter confiscatório;

- 5) protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, assim como pela realização de sustentação oral de suas razões por ocasião do julgamento da presente Impugnação;
- 6) que sejam todas as notificações, intimações ou publicações atinentes ao feito realizadas, de forma conjunta, em nome dos seus advogados, DRS. RONALDO REDENSCHI, OAB/RJ N° 94.238, E-MAIL: REDENSCHI@VRADV.COM.BR, JULIO SALLES COSTA JANOLIO, OAB/RJ N° 119.528, E-MAIL: JANOLIO@VRADV.COM.BR, e ANDREA DE SOUZA GONÇALVES CAMPBELL, OAB/RJ N° 163.879, E-MAIL: agocalves@vradv.com.br, escritório na Praça XV de Novembro, n° 20, 12° andar, grupo 1201, Centro, na Cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, telefone: (21) 2197-7677, fax: (21) 2224-1546, para realização de sustentação oral, sob pena de nulidade.

Sem informações de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Recursos Fiscais – GEJUP (fl. 158), ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Tarciso Magalhães Monteiro de Almeida, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal (161 a 179), nos termos da ementa abaixo, recorrendo de ofício de sua decisão:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. TELECOMUNICAÇÕES. ATIVO IMOBILIZADO. CIAP. CRÉDITO INDEVIDO. REDUÇÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO IMPOSTA. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI MAIS BENÉFICA A FATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. ART. 106, II, “C” DO CTN. ACUSAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE.

- A impugnante utilizou-se de créditos fiscais indevidamente, porquanto incorreu em equívoco na determinação do coeficiente de creditamento referente ao seu ativo imobilizado, em afronta à legislação tributária vigente.

- “In casu”, os argumentos e as provas acostadas não foram suficientes para afastar a exação. Todavia, faz-se necessária a redução da penalidade aplicada, em razão da aplicação retroativa da Lei nº 12.788/23, em observância ao que determina o artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.

Cientificado da decisão de primeira instância, através do DTe, em 19/08/2024 (fl. 181), a autuada, por seus representantes (fl. 196), protocolou Recurso Voluntário tempestivo, em 17/09/2024 (fl. 182 a 194), por meio do qual, em suma, traz os mesmos argumentos apresentados na Reclamação, quais sejam:

- Os serviços de TV por assinatura devem ser excluídos do cálculo do CIAP, tanto do numerador quanto do denominador, em razão da previsão constante no Convênio ICMS nº 57/99, atualizado pelo Convênio ICMS 99/2015, que veda o aproveitamento de quaisquer créditos fiscais pelos contribuintes que optem pelo regime de



tributação nele instituído, motivo pelo qual entende pela impossibilidade de inclusão destas receitas no cálculo do CIAP;

- Solicita que seja realizada Diligência Fiscal para que a autoridade fiscal proceda a exclusão das receitas dos serviços tributados pelo ISS do cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP, por não ser prestação de serviço de telecomunicações e não estar sujeitas ao ICMS;

- A Fiscalização equivocadamente considerou as operações registradas sob o CFOP 5.949/6.949 no denominador do cálculo do coeficiente de creditamento, as quais referem-se a remessas de cartões pré-pagos aos distribuidores, sem o destaque do ICMS nas notas fiscais;

- que é correta a inclusão, no cálculo do coeficiente de saídas tributadas da fração algébrica no campo do numerador, os valores referentes à cessão onerosa de meios de rede, chamada de interconexão de redes ou DETRAF, os quais são regularmente tributados, só que por diferimento, nos termos do Convênio ICMS n° 126/98;

- que a multa aplicada se revela desproporcional e com exorbitância, tendo caráter confiscatório, cabendo sua redução;

- Requer a improcedência do auto de infração.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, os autos foram distribuídos a esta Relatoria para análise e julgamento.

Considerando o pedido de sustentação oral formulado, via e-mail, remeti os autos à Assessoria Jurídica do CRF-PB, para emissão de parecer acerca da legalidade dos lançamentos, em atenção ao disposto no artigo 20, X, do Regimento Interno desta corte.

Eis o breve relato.

VOTO

Em análise, os recursos de ofício e voluntário, interpostos perante a decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente a acusação de crédito indevido (ativo imobilizado) em virtude de apuração incorreta do crédito fiscal - CIAP, em face da empresa epigrafada, nos meses de setembro a dezembro de 2018.

Inicialmente, observa-se que o recurso de ofício e o recurso voluntário apresentados atendem aos pressupostos extrínsecos da tempestividade e regularidade, haja vista terem sido interpostos nos termos dos artigos 77 e 80, da Lei n° 10.094/13.

Impõe-se declarar, que o lançamento de ofício em questão respeitou todas as cautelas da lei, especialmente o art. 41 da Lei n° 10.094/13 e o art. 142 do



CTN, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que em relação aos aspectos formais este observa as especificações previstas na legislação de regência.

Assim, comungando com a instância prima, reiterando que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis à matéria objeto dessa lide, e ainda, foi ofertada ao contribuinte, a oportunidade para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

No que se refere ao efeito devolutivo do Recurso de Ofício, vale destacar que, de forma acertada, o diligente julgador singular reduziu o percentual da multa aplicada, fundamentada no art. 82, V, “h” da Lei 6.379/96, de 100% para 75%, em observância princípio de retroatividade benigna disposta no art. 106 do Código Tributário Nacional, levando em consideração a mudança legislativa (Lei nº 12.788/23) que beneficia o impugnant, fato que será analisado em tópico específico.

No que diz respeito ao pedido de diligência fiscal, entendo ser esta desnecessária frente aos elementos carreados aos autos. No caso vertente, concluímos pela desnecessidade de se recorrer a este procedimento para elucidação do caso. Os elementos carreados aos autos são suficientes para formar o convencimento do julgador fiscal, tornando inócua a realização de diligência fiscal para o deslinde da lide, conforme restará demonstrado.

Portanto, assim com o fez o julgador singular, com fulcro no artigo 61 da Lei nº 10.094/13¹, indefiro o pedido de realização de diligência.

Mérito

É cediço, que o direito ao crédito fiscal decorre do caráter não-cumulativo do ICMS, instituído na Carta Magna de 1988, onde o montante devido em cada operação deve ser compensado com os valores cobrados nas operações anteriores. Esta sistemática evita a oneração excessiva do imposto, fazendo-o incidir, apenas, sobre o valor acrescido em cada fase da cadeia, conforme dispõe o artigo 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

¹Art. 61. Para os efeitos desta Lei, entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada.



I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

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

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (grifo nosso).

A Lei Complementar nº 87/96 introduziu o conceito de crédito financeiro, cogitando-se da possibilidade do creditamento dos valores referentes às entradas de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento. A sistemática de apropriação de créditos fiscais está disciplinada no art. 20, §5º, incisos I a VII, assim dispendo:

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

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º 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: (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)

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;

II – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (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 ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

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; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

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; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

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 (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000).

Com base nessas premissas legais, passo à análise da acusação de redução do recolhimento do imposto estadual por ter o sujeito passivo aproveitado o crédito fiscal, concernente às operações de entradas de bens para o ativo fixo, em montante superior ao devido, tendo em vista a inobservância da correta forma de apuração do imposto em cada período.

Em sintonia com a Lei nº 87/96, o procedimento foi regulamentado no art. 78, I, II e III do RICMS/PB, o qual estabelece critérios como condição para o aproveitamento desses créditos, determinando que o montante a apropriar seja compensado num período de 48 (quarenta e oito) meses, observando a relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações no mesmo período, como se segue:

Art. 78. Para efeito do disposto no art. 72, relativamente aos créditos decorrentes das aquisições, a partir de 1º de janeiro de 2001, de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, deverá ser observado (Lei nº 7.334/03):

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 mensalmente 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. (...)

O que se depreende da legislação acima é que o montante do crédito a ser apropriado em cada período de apuração, relativos às entradas de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento será obtido pela multiplicação do valor total do crédito por um fator de um quarenta e oito avos e pela razão entre saídas e prestações tributadas pelo total das operações e prestações de saída.

Montante do crédito a apropriar = valor total do crédito x 1/48 x coeficiente de creditamento

Coeficiente de creditamento = saídas e prestações tributadas /total das operações e prestações de saída.

O deslinde da questão nos remete à identificação das operações que devem compor o numerador e o denominador da fração para legitimamente se obter o coeficiente da apropriação dos créditos decorrentes das entradas de bens para o ativo fixo, nos períodos apurados (setembro a dezembro de 2018).

É importante destacarmos, primeiramente, que o procedimento realizado pela fiscalização tem legitimidade, uma vez que foi lastreado nos registros fiscais da própria autuada, o que se comprova pelos demonstrativos de descrição do CFOP's.

Esclareça-se que as alegações expostas pela autuada são todas matérias que deveriam constar de sua Escrituração, portanto, de sua responsabilidade apresentar os registros da escrituração fiscal nos quais alega que ocorreram erros da fiscalização no cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP.

Em sua defesa, a Recorrente aduz, em suma, que o Fisco obteve, como resultado, coeficientes inferiores aos apurados pela empresa, por ter deixado de incluir e/ou excluir diversas operações, a exemplo de: a) receitas de TV por assinatura; b) valores de receitas de locação de equipamentos, que não se enquadram na prestação de serviço de telecomunicação; c) das operações de remessas de cartões de pré-pagos aos distribuidores; e d) cessão de meios de rede (interconexão de redes).

Avanço, então, sobre cada ponto controverso.

a) Receitas de TV por assinatura:

A defesa afirma que a Fiscalização considerou indevidamente no cálculo do coeficiente de creditamento CIAP os valores decorrentes das receitas de serviços de televisão por assinatura, acabando por impactar negativamente no coeficiente de crédito apurado pela fiscalização.

Sob o tema, observa-se que a legislação aplicada as prestações de serviços de TV por assinatura, são tributadas pelo ICMS, ainda que tais serviços sejam



tributados com redução da base de cálculo, com fundamento no art. 33, inciso XI, do RICMS (Convênio ICMS 57/99). Vejamos:

Art. 33. Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações seguintes, de forma que a carga tributária resulte nos percentuais abaixo indicados:

XI - nas prestações de serviço de televisão por assinatura, observado o disposto nos §§ 20 a 23 (Convênios ICMS 78/15 e 99/15);

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

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

b) 15% (quinze por cento); (Nova redação dada à alínea “b” do inciso XI, do “caput” do art. 33 pelo art. 1º do Decreto nº 36.187/15 - DOE de 25.09.15. OBS: Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.).

Portanto, reiteramos que as operações ou prestações de serviços foram computadas pela fiscalização no cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP da forma como foram escrituradas pela autuada, ou seja, aquelas lançadas com base de cálculo que compõem às saídas tributadas, e o valor contábil integra as saídas totais.

Dessa forma, não há qualquer equívoco comprovado no cálculo do coeficiente de creditamento, pois realizado de acordo com as informações prestadas na escrituração do sujeito passivo.

b) Das receitas decorrentes de locação de equipamentos, que não se enquadram na prestação de serviço de telecomunicação:

Quanto ao argumento as operações decorrentes de receitas de locação de equipamentos, este ponto não merece muitos comentários, visto que, na análise dos CFOP de saídas internas e interestaduais com mercadorias tributadas para efeito de determinação do coeficiente de creditamento do CIAP, levantados pela fiscalização, não se vislumbra a inclusão de operações locatícias.

Este ponto também foi observado pelo julgador singular, que assim se pronunciou: “..., não se comprova, nos autos, a inclusão de qualquer serviço realizado com essa tributação.”.

c) Das receitas das operações com cartões pré-pagos.

No caso das receitas decorrentes de cartões pré-pagos (CFOP Nº 5949/6949), com efeito, tratam-se de receitas de serviços de telecomunicação cuja tributação se dará no momento da ativação do serviço. Portanto, tratando-se de operações desoneradas do imposto na fase de tributação em que se deu a fiscalização, logo devem ser excluídas do numerador do coeficiente de creditamento, da forma como realizado pela fiscalização.



d) Das operações com receitas decorrentes da cessão onerosa de meios de rede, chamada de interconexão de redes.

A Recorrente alega que é correta a inclusão, dos valores referentes à cessão onerosa de meios de rede, chamada de interconexão, para o cálculo do coeficiente de saídas tributadas, da fração algébrica no campo do numerador, os quais são regularmente tributados, só que por diferimento nos termos do Convênio ICMS nº 126/98.

Tal argumento não procede, visto que a prestação em comento é caso de diferimento de imposto, havendo a desoneração do ICMS nessa fase de tributação, ao transferir sua cobrança para uma etapa subsequente, quando da prestação do serviço ao usuário final.

O importante a ressaltar é que, quando realiza operações de DETRAF para outras empresas de telecomunicações mencionadas no Anexo Único do Convênio ICMS nº 126/1998, a Recorrente fica desobrigada do recolhimento do imposto incidente sobre tal operação. Portanto, não havendo imposto a se debitar, não há que se falar em créditos relativos às prestações anteriores.

Logo, as receitas decorrentes dessas prestações não devem constar do numerador da equação, pois não sofrem a incidência do ICMS nessa fase de tributação, eis que o ICMS é cobrado e recolhido pelo tomador do serviço, que suporta toda a carga tributária, apenas repassando o valor do serviço para a operadora.

Quanto a este tema, este colegiado já decidiu de forma reiterada pela não inclusão desta parcela no numerador do coeficiente.

No recentíssimo Acórdão nº 238/2023 (Processo 1358882017-5), da lavra do eminente conselheiro Eduardo Silveira Frade, que restou assentado o entendimento do Tribunal Pleno:

“No caso dos autos, a recorrente, após ser autuada por utilização de crédito indevido do ICMS nas operações para o ativo fixo, rotula o procedimento adotado pela fiscalização, como equivocado, afirmando que as receitas de DETRAF foram indevidamente excluídas pela fiscalização do numerador no cômputo do coeficiente de creditamento.

Afirma, pois, que as operações são regularmente tributadas, os termos da cláusula décima do Convênio ICMS nº 126/98.

Na visão da recorrente, essas operações, tratadas pela fiscalização como não tributadas pelo ICMS, estariam na verdade sujeitas à incidência do ICMS. Todavia o imposto estaria sujeito ao diferimento, pois tratam de hipótese em que o imposto é recolhido pela contratante do serviço sobre o valor total cobrado do usuário final, não podendo, portanto, serem consideradas como isentas e não tributadas para fins de apuração do coeficiente de creditamento.

Contudo, bem destacou a i. julgadora monocrática, as operações denominadas DETRAF ocorrem 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.

Logo, as receitas decorrentes dessas operações/prestações não devem constar do numerador da equação, pois não sofrem a incidência do ICMS nessa fase de tributação, eis que o ICMS é cobrado e recolhido pelo tomador do serviço, que suporta toda a carga tributária, apenas repassando o valor do serviço para a operadora.

Operações de cessão onerosa de rede possuem previsão da incidência do ICMS tão somente quando da etapa do usuário final em função do efetivo serviço de telecomunicação, nos termos do Convênio ICMS 126/1998:

Cláusula décima. Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações constantes no Anexo Único, nos casos em que a cessionária não se constitua usuária final, ou seja, quando utilizar tais meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final

Ou seja, a empresa adquirente da rede da Recorrente é que será tributada de fato, de modo que não cabe às duas empresas aproveitarem para apurar o ICMS considerando tal fator, mas tão somente aquela efetivamente tributada.”. (g. n.)

No mesmo sentido, o Acórdão nº 659/2019 (Processo 1862582014-7) do Tribunal Pleno, da lavra da eminente conselheira relatora Gílvia Dantas Macedo:

ACÓRDÃO N.º 659/2019

Processo N.º 1861582014-7

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: VIVO S.A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS

Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO JOÃO PESSOA

Autuantes: MARIA JOSÉ LOURENÇO DA SILVA E FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ

Relatora: CONS.ª GÍLVIA DANTAS MACEDO

CRÉDITO INDEVIDO (ATIVO IMOBILIZADO) – APURAÇÃO INCORRETA DE CRÉDITOS FISCAIS – ERRO NA DETERMINAÇÃO DOS COEFICIENTES DE CREDITAMENTO DO CIAP - DENÚNCIA COMPROVADA - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

O aproveitamento dos créditos, relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, deve obedecer aos requisitos exigidos pela legislação do ICMS do Estado da Paraíba. Mantida a exclusão das receitas do DETRAF do numerador da equação, quando do cálculo do coeficiente de creditamento dos bens do ativo imobilizado do CIAP, pois não sofrem a incidência do ICMS nessa fase de tributação, eis que o imposto é cobrado e recolhido pelo



tomador do serviço apenas repassando o valor do serviço para a operadora.

Da multa aplicada

Como penalidade foi aplicada multa de 100% (cem por cento), nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, que de forma acertada, o julgador singular reduziu para 75% do valor do imposto, em virtude das alterações trazidas pela Lei 12.788/2023. Vejamos:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

(Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.)

V - de 75% (setenta e cinco por cento):

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevidamente;

A aplicação retroativa da Lei 12.788/2023, decorre do comando insculpido no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Recorrente aduz ainda, que a multa aplicada nos patamares é desproporcional, exorbitante, tendo caráter confiscatório.

Neste ponto, registre-se que, os Órgãos Julgadores estão proibidos de afastar a aplicação da lei sob a alegação de inconstitucionalidade, conforme art. 55 e art. 72-A, da Lei 10.094/13, e na Súmula nº 03, aprovada pelo CRF/PB, *ipsis litteris*:

Art. 55. Não de inclui na competência dos órgãos julgadores:

I – a declaração de inconstitucionalidade

Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

(...)

Portaria nº 00311/2019/SEFAZ:

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nºs: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).



Portanto, sem que a recorrente tenha se desvinculado dos fatos que lhe foram imputados, considero correta a decisão instância singular.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento dos recursos, de ofício e voluntário, por regular e tempestivos, e quanto ao mérito, pelo desprovimento de ambos, mantendo inalterada a decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00002941/2023-10**, lavrado em 22 de setembro de 2023, contra a empresa **CLARO S/A.** com inscrição estadual nº 16.147.111-0, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor **total de R\$ 812.790,65** (oitocentos e doze mil, setecentos e noventa reais e sessenta e cinco centavos), **sendo R\$ 464.451,81** (quatrocentos e sessenta e quatro mil, quatrocentos e cinquenta e um reais e oitenta e um centavos) **de ICMS**, por infringência ao art. 78, I, II e III, do RICMS/PB, e **R\$ 348.338,84** (trezentos e quarenta e oito mil, trezentos e trinta e oito reais e oitenta e quatro centavos) **de multa por infração**, arrimada no artigo 82, V, “h”, da Lei n.º 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado o valor de **R\$ 116.112,97** de multa por infração.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Primeira Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 17 de janeiro de 2025.

Heitor Collett
- Conselheiro Relator -